

PLAN COMPTABLE DES
OPERATIONS PUBLIQUES 2006
(PCOP 2006)

NOTE DE PRÉSENTATION

Le secteur public est appelé à connaître à très court terme une évolution importante dans le domaine comptable et budgétaire. Cette évolution s'inscrit dans la logique d'une volonté de réforme générale en matière de comptabilité et de finances initiée par la mise en application à partir du 1^{er} janvier 2005 de deux textes fondamentaux, à savoir : le nouveau plan comptable général (le PCG 2005) et la Loi Organique N°2004-007 du 26 Juillet 2004 sur les lois de finances.

Le Plan Comptable des Opérations Publiques (PCOP 2000), actuellement en vigueur, constitue déjà une réforme radicale par rapport aux systèmes antérieurs caractérisés par une comptabilité budgétaire d'encaissements et de décaissements. En effet, cette première réforme est conçue principalement dans une optique d'une comptabilité de patrimoine reposant sur le principe des droits et obligations constatés.

Aujourd'hui, le PCOP 2000 voit son principal texte d'inspiration, en l'occurrence le PCG 1987, faire l'objet d'une révision dans le sens d'une cohérence avec les normes internationales.

Les principales innovations introduites par le PCG 2005 contribuent en effet à :

- l'enrichissement du cadre conceptuel par l'intégration des éléments fournis par le "Cadre pour la préparation et la présentation des états financiers" proposé par l'IASB ;
- le raffermissement apporté dans l'intégration des différentes normes IAS ;
- l'amélioration de la méthode de comptabilisation et d'évaluation avec une terminologie sensiblement plus développée.

Par ailleurs, le principe général retenu dans la nouvelle Loi Organique est de fonder la comptabilité de l'État sur les mêmes principes que la comptabilité d'entreprise, c'est à dire sur ceux du PCG 2005 avec les adaptations nécessaires pour tenir compte des spécificités de l'action de l'État.

En effet, dans un contexte d'exigence croissante en matière de sincérité et d'exhaustivité des informations fournies, la nouvelle Loi Organique, à la différence de la précédente qui n'aborde qu'*incidemment* la comptabilité de l'État, traite expressément de cette matière dans un titre spécifique intitulé "Comptes de l'État".

Ce titre regroupe l'ensemble des dispositions relatives à la comptabilité de l'État. Il énumère les différents domaines de la comptabilité de l'État, dont notamment la comptabilité générale, et définit les principes qui leur sont applicables. La place éminente ainsi donnée au système comptable dans un texte relatif aux lois de finances, de niveau organique, reflète le souci du législateur d'assurer la mise en place d'un dispositif qui a pour objet d'assurer la sincérité et la clarté des comptes de l'État

L'idée principale retenue pour élaboration d'un plan comptable applicable aux opérations publiques, mieux adapté aux nouvelles attentes de la gestion des finances publiques, est d'adapter les normes de la comptabilité d'entreprise lorsqu'il n'y a pas de spécificités publiques.

Les considérations qui précèdent expliquent la nécessité de réviser le plan comptable actuel afin de garantir la bonne exécution des lois de finances et d'assurer un suivi adéquat de l'évolution de la trésorerie de l'État qui doit répondre à des besoins nouveaux et s'inscrire dans le vaste mouvement de réforme des finances publiques.

Le PCOP 2006, bien que constituant une mise à jour du PCOP 2000, est un Plan Comptable Sectoriel qui s'inspire globalement du PCG 2005 applicable à la comptabilité d'entreprise, lui-même cohérent avec les normes internationales IAS/IFRS. Aussi, dans sa forme le PCOP 2006 est structuré de la même façon que le PCG 2005.

Les normes comptables de l'Etat malgache n'étant pas disponibles au moment de son élaboration, le PCOP 2006 s'est référé, concernant les spécificités de l'Etat aux normes comptables internationales pour le secteur public ou IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), émises par le Comité "Secteur Public" de l'IFAC (International Federation of Accountants), aux travaux de préparation en cours sur les normes non encore adoptées (produits régaliens, ...) ainsi qu'aux normes comptables étrangères, notamment celles de la France, sur les Comptes de l'État.

Les points suivants méritent d'être précisés quant à leur positionnement par rapport aux référentiels connus :

1. Pour la présentation des états financiers, le PCOP 2006 s'est inspiré des référentiels comptables suivants :
 - concernant le tableau de la situation nette et le tableau des flux de trésorerie, le PCOP 2006 tient compte des modèles du PCG 2005, des normes comptables internationales de l'IASB (IAS 1 et IAS 7) et du Comité Secteur Public de l'IFAC (IPSAS 1 et IPSAS 2) ;
 - concernant le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice, le PCOP 2006 s'est inspiré de modèles d'états financiers français qui ne sont proposés par aucun des référentiels comptables existants précédemment cités.
2. Pour les charges spécifiques liées à la mission de régulateur économique et social de l'Etat (charges de fonctionnement indirect et charges d'intervention), il n'existe pas de référentiels comptables connus applicables. Le principe retenu est basé sur la méthode générale de comptabilisation conforme au principe de patrimonialité. Selon ce principe, les charges de l'Etat doivent être enregistrées dès la naissance des obligations. Les charges se définissent ainsi comme l'impact des obligations sur le patrimoine de l'État.

Néanmoins, le critère de rattachement des charges à l'exercice se fonde sur la date de réalisation de l'événement, indépendamment de la date effective à laquelle cet événement est connu ou enregistré dans les écritures comptables. En effet, la difficulté d'évaluation des obligations dès leur naissance ne permet pas toujours de retenir le critère de rattachement des charges à la naissance des obligations, mais au moment où il existe une estimation fiable de leur montant, c'est-à-dire à l'exécution de l'opération génératrice de la charge.

3. Pour les charges extraordinaires, le PCOP 2006 s'est inspiré de la norme IAS 8 relative au résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables ainsi que de la norme IPSAS 3 correspondant au "Surplus ou déficit net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables".
4. Sur les produits régaliens, aucune norme IPSAS n'existe, aujourd'hui, pour le traitement comptable des recettes d'impôts. Cependant, les premiers travaux du Comité "Secteur public" de l'IFAC portant sur les produits issus des "Opérations sans contrepartie" ont abouti à la définition de principes généraux qui ne feront probablement pas l'objet de modifications sensibles.

Les produits issus des "Opérations sans contrepartie" ("non-exchange transactions") sont définis comme des produits provenant de tiers qui ne reçoivent pas directement, en contrepartie, une ressource d'une valeur à peu près équivalente. Cette notion a présidé à la détermination des critères de distinction entre les produits régaliens et les autres produits de l'État.

Les principes généraux proposés par le Comité « Secteur public » de l'IFAC, et retenus par le PCOP 2006, consistent à comptabiliser les actifs et les produits fiscaux :

- au moment où a lieu l'opération imposable, qui constitue l'événement donnant naissance à une ressource contrôlée par l'entité ;
 - lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de services attendus iront à l'entité ;
 - et lorsque l'on peut évaluer ces avantages ou ce potentiel de services de façon fiable.
5. Les immobilisations incorporelles non spécifiques de l'Etat sont des éléments similaires à ceux qui sont comptabilisés par les entreprises. En effet, ils correspondent aux éléments décrits par le PCG 2005 susceptibles d'entrer dans cette catégorie d'actifs. Leur inscription permet de présenter à l'actif du bilan un élément représentatif d'avantages économiques futurs ou de dépenses ayant concouru à une amélioration durable des capacités de l'entreprise.

La notion de projet et les conditions de comptabilisation proposées prévoient une adaptation des critères définis par la norme comptable internationale IAS 38 pour "les immobilisations incorporelles résultant d'une phase de développement d'un projet interne" (le terme de développement ayant dans l'IAS 38 une définition plus large que

celle communément retenue). La notion de projet proposée paraît cohérente avec les règles du PCG 2005 applicables aux logiciels générés en interne, aux frais de recherche et de développement.

6. Pour les immobilisations financières, le PCOP se fonde largement sur les règles applicables aux entreprises. Le traitement des prêts et avances est conforme aux dispositions du PCG 2005.

S'agissant des participations, la partie relative à la définition et aux critères d'appréciation du contrôle se réfère à la norme IPSAS 6, elle-même très proche de la norme IAS 27. En effet, la notion de contrôle, utilisée en consolidation, est définie dans les référentiels qui traitent des comptes consolidés.

7. En matière de stocks, la norme IPSAS 12 diffère de la norme IAS 2 en ce qu'elle reconnaît, pour l'Etat et le secteur public, l'existence de stocks "distribués pour un prix nul ou symbolique". Cette norme reconnaît également l'existence, dans le cas de l'Etat, de services en cours de prestation devant être distribués pour un prix nul ou symbolique, qui sont d'ailleurs exclus du champ d'application (donc à ne pas comptabiliser comme stocks).

La norme IPSAS 12 aborde ainsi une spécificité importante de l'Etat, qui distribue certains biens ou services sans rémunération directe équivalente. En conséquence, les stocks distribués pour un prix nul ou symbolique sont évalués d'une manière différente des autres stocks : au lieu d'une évaluation au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, l'évaluation doit être conduite au plus faible du coût et du coût de remplacement courant. La différence devrait être inscrite comme une charge d'intervention de l'Etat ou comme une perte.

* * *

SOMMAIRE

	<u>Pages</u>
 <u>PREMIÈRE PARTIE :</u> <u>CADRE CONCEPTUEL, ETATS FINANCIERS,</u> <u>RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION</u> 	
TITRE I : CADRE CONCEPTUEL	1
Chapitre 1 : Définitions et champ d'application	1
Section 1 : La comptabilité et les méthodes comptables	1
Section 2 : Le cadre conceptuel	2
Section 3 : Le cadre légal	2
Section 4 : Les Etats financiers	4
Section 5 : Champ d'application, périmètre comptable de l'Etat.	4
Section 6 : Les destinataires de la comptabilité générale de Etat	5
Chapitre 2 : Conventions comptables de base, caractéristiques qualitatives de l'information et principes comptables	5
Section 1 : Conventions comptables de base	6
Section 2 : Caractéristiques qualitatives de l'information financière	6
Section 3 : Principes comptables retenus	7
Chapitre 3 : Caractères spécifiques du Plan Comptables des Opérations Publiques	8
Section 1 : Le patrimoine, la situation financière, la situation nette, les engagements	8
Section 2 : Le résultat, la performance	9
Section 3 : L'articulation avec le budget et la relation avec la gestion et les objectifs	10
Chapitre 4 : Définition des actifs, passifs, charges et produits	11
Section 1 : Éléments constitutifs du bilan ou " de tableau de la situation nette"	11
Section 2 : Éléments constitutifs du compte de résultat	12
Chapitre 5 : Cas particulier des petites entités administratives	13
TITRE II : PRÉSENTATION DES ETATS FINANCIERS	14

SOMMAIRE (suite)

Chapitre 1 : Contenu et arrêté des Etats financiers	14
Section 1 : Contenu des Etats financiers	14
Section 2 : Arrêté et identification	14
Section 3 : Présentation des Etats financiers	15
Section 4 : Interprétation	15
Chapitre 2 : Le bilan de l'Etat : le tableau de la situation nette	16
Chapitre 3 : Le compte de résultat de l'Etat : le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice	16
Chapitre 4 : Le tableau des flux de trésorerie	17
Chapitre 5 : L'annexe	17
TITRE III : MÉTHODES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION	19
Chapitre 1 : Principes généraux de comptabilisation	19
Section 1 : Mode de comptabilisation des actifs	19
Section 2 : Mode de comptabilisation des passifs	20
Section 3 : Mode de comptabilisation des produits	20
Section 4 : Mode de comptabilisation des charges	20
Chapitre 2 – Règles générales d'évaluation	21
Section 1 : Coût d'entrée d'un actif et valeur d'inventaire, cas général	21
Section 2 : Cas particulier du parc immobilier et des infrastructures	22
Section 3 : Cas particulier es titres de participation	22
Chapitre 3 : Comptabilisation et évaluation des charges	23
Section 1 : Les charges de fonctionnement	23
Section 2 : Les charges d'intervention	24
Section 3 : Les charges financières	25
Chapitre 4 : Les produits régaliens	26
Section 1 : Définitions spécifiques	26
Section 2 : Règles de comptabilisation	27

SOMMAIRE
(suite)

Chapitre 5 : Immobilisations incorporelles	28
Section 1 : Définition	28
Section 2 : Comptabilisation	29
Section 3 : Évaluation	30
Chapitre 6 : Immobilisations corporelles	31
Section 1 : Définition et identification	31
Section 2 : Comptabilisation	31
Section 3 : Règles d'évaluation	33
Chapitre 7 : Actifs financiers non courants : titres et créances	36
Section 1 : Définitions	36
Section 2 : Comptabilisation	37
Section 3 : Évaluation	37
Chapitre 8 : Les stocks et en-cours	38
Section 1 : Définitions	38
Section 2 : Comptabilisation et évaluation	39
Chapitre 9 : Les créances de l'actif courant	40
Section 1 : Définition	40
Section 2 : Comptabilisation	40
Section 3 : Évaluation	41
Chapitre 10 : Provisions pour charges, dettes non financières	42
Section 1 : Provisions pour charges	42
Section 2 : Les dettes non financières	43
Chapitre 11 : Opérations liées à la trésorerie de l'Etat et ses composantes	43
Section 1 : Définition	43
Section 2 : Comptabilisation	44
Section 3 : Règles d'évaluation	45
Chapitre 12 : Les opérations liées aux opérations de financement de l'Etat	45
Section 1 : Définitions	45
Section 2 : Comptabilisation et évaluation des dettes financières	46

SOMMAIRE*(suite)*

Chapitre 13 : Contrat de location de financement	47
Section 1 : Définition	47
Section 2 : Comptabilisation et évaluation	48
Chapitre 14 : Évaluation des biens corporels lors de l’Etablissement du premier bilan l’Etat	48
Section 1 : Règle générale	48
Section 2 : Application de règles d’évaluation particulières pour certains biens	49
Chapitre 15 : Opérations effectuées en monnaies étrangères	50
Section 1 : Évaluation initiale	50
Section 2 : Évaluation ultérieure	50
Section 3 : Cas particulier	51
Chapitre 16 : Opérations sur fonds de contre valeur	51
Section 1 : Définition	51
Section 2 : Comptabilisation et évaluation	52
Chapitre 17 : Autres opérations particulières	52
Section 1 : Concessions et opérations faites en commun ou pour le compte de tiers	52
Section 2 : Avantages octroyés au personnel	53
Section 3 : Changements d’estimations ou de méthodes comptables, corrections d’erreurs ou d’omissions	53
Section 4 : Comptabilité en valeur	54
ANNEXE 1 : MODÈLE D’ETATS FINANCIERS	55
ANNEXE 2 : CONTENU DES ANNEXES DES ETATS FINANCIERS	59
1. Principes d’Etablissement de l’annexe	59
2. Contenu de l’annexe	59
3. Caractéristiques des engagements à mentionner dans l’annexe	60
ANNEXE 3 : GLOSSAIRE	62

SOMMAIRE*(suite)***DEUXIÈME PARTIE :**
ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ, NOMENCLATURE
ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

TITRE I : ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ	74
Chapitre 1 : Organisation et contrôle	74
Section 1 : Contrôle générale	74
Section 2 : Organisation administrative	74
Chapitre 2 : Écritures, pièces et documents comptables	75
TITRE II : NOMENCLATURE DES COMPTES	76
Chapitre 1 : Principes du plan des comptes	76
Section 1 : Principes généraux	76
Section 2 : Principes de codification	77
Chapitre 2 : Cadre comptable obligatoire	77
TITRE III : FONCTIONNEMENT DES COMPTES	78
Classe 1 : Comptes de fonds	78
Classe 2 : Comptes d'immobilisations	80
Classe 3 : Comptes des stocks et en cours	83
Classe 4 : Comptes des tiers	85
Classe 5 : Comptes Financiers	88
Classe 6 : Comptes de charges	89
Classe 7 : comptes de produits	92
ANNEXE : PLAN DES COMPTES	94

PREMIER PARTIE :
CADRE CONCEPTUEL, ETATS FINANCIERS,
REGLES DE COMPTABILISATION ET D'EVALUATION

TITRE I : CADRE CONCEPTUEL

Chapitre 1 - Définitions et champ d'application

Section 1 : La comptabilité et les méthodes comptables

- 111-1 Aux termes de l'article 38 de la Loi Organique n°2004-007 du 26 juillet 2004 relative aux lois de finances du 26 juillet 2004, « *L'Etat tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations établie suivant le Plan Comptable des Opérations Publiques en vigueur. En outre, il met en œuvre une comptabilité analytique destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes.* ».
- 111-2 La comptabilité générale de l'Etat, telle que définie par les présentes dispositions, est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées ou non correspondant aux opérations publiques et de présenter des Etats financiers donnant une image fidèle de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière de l'Etat et des entités administratives autonomes à la date de clôture des exercices.
- 111-3 La loi organique dispose que les règles comptables de l'Etat ne se distinguent de celles qu'appliquent les entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de l'Etat. L'ensemble des règles et normes permettant d'appliquer la comptabilité d'exercice à l'Etat et autres entités administratives autonomes doit donc être construit en référence avec les dispositions applicables aux entreprises. Il est ainsi nécessaire de déterminer les règles de la comptabilité d'entreprise qui sont transposables directement, celles qui doivent être adaptées pour tenir compte de certaines particularités, et enfin celles qui doivent être créées pour comptabiliser des opérations pour lesquelles il n'existe pas de règles dans les référentiels comptables applicables aux entreprises.
- 111-4 Dans ces contextes, la comptabilité générale de l'Etat et des entités administratives autonomes doit :
- respecter la terminologie, les conventions comptables de base et les autres principes communs à l'ensemble des entités administratives concernées ;
 - mettre en œuvre des méthodes et des procédures normalisées ;
 - s'appuyer sur une organisation répondant aux exigences de tenue, de contrôle, de collecte et de communication des informations à traiter.
- 111-5 Les méthodes comptables comprennent les conventions comptables de base, les principes comptables fondamentaux, les méthodes d'évaluation ainsi que les règles ou pratiques

spécifiques applicables aux opérations publiques pour l'Etablissement et la présentation des Etats financiers.

Section 2 - Le cadre conceptuel

- 112-1 Le cadre conceptuel du Plan Comptable des Opérations Publiques introduit les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des Etats financiers : conventions comptables de base, caractéristiques qualitatives de l'information financière, principes comptables fondamentaux.
- 112-2 Il est destiné à fournir des éléments de compréhension et d'interprétation des règles. Il s'adresse à leurs auteurs, aux comptables chargés de tenir et d'établir les comptes, aux auditeurs chargés de les certifier et aux utilisateurs de l'information financière produite. Pour les premiers, le cadre conceptuel constitue une référence conceptuelle permettant de vérifier la cohérence des différentes règles et normes. Pour ceux qui établissent les comptes et ceux qui les vérifient, il est un élément de compréhension et d'interprétation de ces règles.
- 112-3 Les interprétations peuvent être nécessaires pour traiter certains cas particuliers ou certaines opérations nouvelles, pour lesquels les règles existantes seraient insuffisantes. Le cadre conceptuel peut également être utile pour la définition de l'organisation technique des systèmes comptables en mettant en lumière les finalités de ces systèmes. Il doit enfin permettre aux destinataires de l'information de mieux comprendre la portée et les limites de celle-ci.
- 112-4 Enfin, il est possible qu'en raison des particularités des opérations publiques, certaines solutions originales doivent être adoptées : elles devront dans tous les cas être justifiées et cohérentes avec le cadre conceptuel.

Section 3 – Le cadre légal

- 113-1 Au stade actuel, la comptabilité des opérations publiques est régie par les textes législatifs et réglementaires ci-après :
- Loi organique N°2004-007 du 26 Juillet 2004 relatives aux lois de finances
 - Lois de Finances annuelles
 - Décret N°2005-003 du 04 Janvier 2005 portant règlement général sur la comptabilité de l'exécution budgétaire des organismes publics
 - Décret N°99-941 du 10 Décembre 1999 portant approbation du Plan Comptable des Opérations Publiques – Version 2000
 - Instructions de la Direction Générale du Trésor.
- 113-2 La *Loi organique N°2004-007 du 26 Juillet 2004 sur les lois de finances* fixe les grands règles et principes de finances publiques qui constituent le droit budgétaire et comptable de l'Etat. Elle remplace la loi N°63.015 du 15 juillet 1963 portant dispositions générales sur les finances publiques.

La loi organique dispose en particulier que :

- les dépenses sont enregistrées au stade de leur visa par le comptable assignataire,
- les recettes sont prises en compte au budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées,
- les soldes des comptes particuliers du Trésor sont reportés d'année en année bien que les charges et produits annuels de ces comptes soient incorporés au résultat d'exécution de la Loi de Finances de l'année.

La principale innovation de cette nouvelle loi réside dans l'adoption du principe de budget de moyen au profit du budget de programmes.

Elle dispose par ailleurs que "*La comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement*".

113-3 Les *Lois de Finances annuelles* présentent le tableau des charges et des ressources autorisées par l'Assemblée Nationale.

A compter de l'exercice budgétaire 2006, les lois de finances annuelles seront établies conformément à la nouvelle structure budgétaire qui, bien entendu, doit être fidèle au nouveau PCOP 2006.

113-4 Le *Décret N° 2005-003 du 04 Janvier 2005* définit l'objet et le contenu de la comptabilité des organismes publics en général et de celle de l'Etat en particulier. Ce décret décrit les dispositions relatives aux :

- responsabilités de l'ordonnateur,
- responsabilités du comptable,
- opérations de recettes,
- opérations de dépenses,
- justifications des opérations,
- opérations de fin d'année,
- opérations de trésorerie.

113-5 *Décret N° 99-941 du 10 Décembre 1999* a approuvé le PCOP appliqué depuis le 01 Janvier 2000. Les options du Plan Comptable Général 1987 ont été retenues avec des adaptations pour certaines opérations particulières de l'Etat. Le PCOP 2000 était subdivisé en 8 classes de comptes dont 5 classes de comptes de bilan, 2 classes de comptes de résultat et 1 classe de comptes spéciaux :

- classe 1 : comptes des capitaux (fonds propres, emprunts et dettes assimilés),
- classe 2 : comptes d'immobilisation,
- classe 3 : comptes de stocks et en cours,
- classe 4 : comptes de tiers,
- classe 5 : comptes financiers,
- classe 6 : comptes de charges,
- classe 7 : comptes de produits,

- classe 8 : comptes spéciaux (hors bilan).

Ce décret devra être abrogé et remplacé par le nouveau PCOP 2006.

113-6 *Les instructions de la Direction du Trésor* concernent l'application du dernier Plan Comptable des Opérations Publiques et sont destinées :

- aux comptables supérieurs du Trésor (ACCT, PGA, RGA, ACCPDC, TP, TM) : Instruction N°99-42-G du 10 Décembre 1999,
- aux percepteurs principaux (PP) : Instruction N°99-43-G du 23 Décembre 1999,
- aux Régisseurs des Administrations Financières (RF) : Instruction N°99-44-G du 27 Décembre 1999,
- aux agents comptables des postes diplomatiques et consulaires (ACPDC) : Instruction N°99-45-G du 27 Décembre 1999.

Section 4 - Les Etats financiers

114-1 Les Etats financiers sont une des sources principales d'information chiffrée sur la situation financière de l'Etat. Ces documents de synthèse permettent d'apprécier et d'analyser l'évolution de celle-ci et de mesurer les coûts.

114-2 Dans les référentiels applicables aux entreprises, l'objectif des Etats financiers est en général de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, ainsi que du résultat de l'entreprise. Le contenu de ces concepts, utilisés dans les textes relatifs aux entreprises, doit être précisé dans le cas de l'Etat et des entités administratives autonomes. A cet effet, l'article 38 de la LOLF indique que « *Les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* ». En outre, l'article 43 dispose que "le résultat de l'année comprend :

- a) le déficit ou l'excédent résultant de la différence nette entre les recettes et les dépenses du Budget Général de l'Etat et des Budgets Annexes ;
- b) les profits et les pertes constatés dans l'exécution des comptes particuliers du Trésor ;
- c) la variation de solde des comptes d'emprunt ;
- d) les profits ou les pertes résultant éventuellement de la gestion des opérations de trésorerie dans des conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique ;" et
- e) le solde des opérations sur FCV.

Section 5 - Champ d'application, périmètre comptable de l'Etat.

115-1 Les présentes dispositions s'appliquent à l'Etat et à ses démembrements que sont les autres entités administratives ayant une personnalité autonome. A ce titre, il est identifié trois entités administratives spécifiques : l'Etat Central, les Etablissements Publics à caractère Administratif et les Collectivités Territoriales (Provinces, Régions et Communes disposant de personnel ayant le statut de "Comptable Public").

115-2 La définition du périmètre comptable est généralement liée à l'existence d'une personnalité juridique. Il en est ainsi des Etablissements Publics à caractère Administratif

et des Collectivités Territoriales qui sont dotés d'une personnalité morale et d'une autonomie financière.

115-3 La définition du périmètre comptable dans le cas de l'Etat Central doit également s'appuyer sur cette approche. Ce périmètre rassemble alors tous les services, Etablissements ou institutions d'Etat non dotés de la personnalité juridique et dont les moyens de fonctionnement sont autorisés et décrits par la loi de finances. Selon l'article 4 de la loi organique, il s'agit des entités ou services dont les activités relèvent :

- du Budget Général de l'Etat (Cadre I de la Loi des Finances)
- des Budgets Annexes (Cadre II de la Loi des Finances)
- des opérations sur Comptes Particuliers du Trésor (Cadre III de la Loi des Finances)
- des opérations sur Fonds de Contre-Valeur (Cadre IV de la Loi des Finances)
- des opérations en Capital de la Dette Publique (Cadre V de la Loi des Finances)

Il en résulte que toutes les opérations, créant ou modifiant des droits et des obligations, effectuées par des entités situées à l'intérieur de ce périmètre doivent être intégrées dans la comptabilité générale de l'Etat suivant les règles propres à cette dernière, indépendamment du fait qu'elles peuvent recevoir une dotation globale du budget et qu'elles peuvent établir et publier des comptes pour des besoins particuliers.

En pratique, rien ne s'oppose à ce que ces comptabilités spéciales alimentent la comptabilité générale, dès lors que les principes sont identiques ou que les retraitements nécessaires peuvent être effectués.

Section 6 – Les destinataires de la comptabilité générale de l'Etat

116-1 Les destinataires principaux de l'information sont les citoyens et leurs représentants. L'information comptable doit bien sûr répondre aux besoins des autorités budgétaires et des responsables intervenant dans l'exécution du budget de l'Etat et ses démembrements. Elle est également destinée aux institutions publiques internationales, aux marchés financiers et aux investisseurs en titres de dettes.

116-2 La multiplicité des destinataires suppose en conséquence une information générale et exhaustive, fondée sur la prise en compte de tous les éléments ayant un impact sur la situation financière.

Chapitre 2 - Conventions comptables de base, caractéristiques qualitatives de l'information et principes comptables

120 Les conventions comptables de base, les caractéristiques qualitatives de l'information financière et les principes comptables constituent une base pour l'élaboration des normes comptables et la recherche de solutions appropriées aux problèmes comptables posés. Ils découlent d'un environnement économique, social et légal particulier.

Section 1 - Conventions comptables de base

121-1 Convention de l'entité

L'entité est considérée comme étant un ensemble autonome. La comptabilité d'une entité repose sur une nette séparation entre son patrimoine et celui des personnes physiques ou morales qui la dirigent ou qui ont contribué à sa constitution et à son développement. Les Etats financiers de l'entité prennent en compte uniquement l'effet de ses propres transactions et des seuls événements qui la concernent.

121-2 Convention de l'unité monétaire

La nécessité d'une unité de mesure unique pour enregistrer les transactions d'une entité a été à l'origine du choix de la monnaie comme unité de mesure de l'information véhiculée par les Etats financiers.

Seules les transactions et événements susceptibles d'être quantifiés monétairement sont comptabilisés. Cependant les informations non quantifiables mais pouvant avoir une incidence financière doivent également être mentionnées dans les Etats financiers.

121-3 Comptabilité d'exercice

D'une manière générale, les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés sur la base des droits et obligations constatés, c'est-à-dire à la date de survenance de ces transactions ou événements, et non quand interviennent les flux monétaires correspondants. Ils sont présentés dans les Etats financiers des exercices auxquels ils se rattachent.

A ce titre, l'article 40 de la loi organique précise que « *la comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement.* »

121-4 Continuité d'exploitation

Les Etats financiers sont établis sur une base de continuité d'exploitation, c'est à dire en présumant que l'entité administrative poursuivra ses activités dans un avenir prévisible, à moins que des événements ou des décisions survenues avant la date de publication des comptes rendent probable dans un avenir proche la liquidation ou la cessation totale ou partielle d'activité.

Selon ce principe, l'Etat continuera d'exercer ses activités dans un avenir prévisible. Toutes les évaluations des éléments du patrimoine sont liées à l'hypothèse de continuité d'exploitation.

S'agissant des Etablissements Publics à caractère Administratif et des Collectivités Territoriales, les incertitudes quant à la continuité d'exploitation doivent être indiquées et justifiées, et la base sur laquelle ils ont été arrêtés doit être précisée.

Section 2 - Caractéristiques qualitatives de l'information financière

122-1 Les Etats financiers doivent garantir la transparence de la situation de l'entité en présentant une information complète et utile. La comptabilité doit alors satisfaire aux caractéristiques qualitatives suivantes :

122-2 L'intelligibilité : l'information fournie dans les Etats financiers doit être immédiatement compréhensible des utilisateurs supposés avoir une connaissance raisonnable de la

comptabilité. Ceci n'exclut cependant pas une information relative à des sujets complexes, qui doivent figurer dans les Etats financiers en raison de la pertinence de ces informations par rapport aux besoins de prise de décision.

122-3 La pertinence : l'information est pertinente lorsqu'elle est en relation avec les données analysées et permet aux utilisateurs de mieux évaluer des événements passés, présents ou futurs. La pertinence de l'information est influencée par sa nature et par son importance relative :

- si, dans certains cas, la *nature de l'information* est à elle seule suffisante pour la rendre pertinente et ainsi apprécier les risques et les opportunités auxquels est confrontée l'entité, il s'agira de considérer, dans d'autres cas, non seulement la nature mais aussi l'importance relative de l'information ;
- *l'importance relative* décrit la portée des renseignements contenus dans les Etats financiers pour les décideurs. Un élément d'information ou un regroupement d'éléments est considéré comme important si son omission, sa non-divulgence ou sa présentation erronée peut avoir une influence sur la prise de décision des utilisateurs.

122-4 La fiabilité : une information fiable est exempte d'erreur et de biais significatifs. Elle donne donc une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter. Pour être fiable, l'information doit répondre à plusieurs autres critères :

- elle doit présenter une *image fidèle* des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter ;
- elle doit être *neutre*, c'est-à-dire sans parti pris ;
- elle doit être *prudente*, appréciant raisonnablement les faits de manière à ce que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués ;
- elle doit être *exhaustive*.

La recherche de l'image fidèle implique notamment le respect des règles et des principes comptables. Toutefois, dans le cas exceptionnel où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle de l'entité, il doit y être dérogé. Il est alors nécessaire de mentionner dans l'annexe aux Etats financiers les motifs de cette dérogation.

Section 3 - Principes comptables retenus

123-1 Principe de régularité

Ce principe énonce que la comptabilité doit être conforme aux règles et procédures en vigueur.

123-2 Principe de sincérité

Selon ce principe, les règles et procédures en vigueur sont appliquées de manière à traduire avec sincérité la connaissance que les responsables de l'Etablissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés.

123-3 Principe de spécialisation des exercices

Ce principe est lié au concept même de l'exercice comptable qui est normalement annuel.

Le principe de spécialisation vise à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement et ceux-là seulement.

- 123-4 Principe des coûts historiques
Sous réserve de dispositions particulières, les éléments d'actifs, de passifs, de produits et de charges sont enregistrés en comptabilité et présentés dans les Etats financiers au coût historique, c'est à dire sur la base de leur valeur à la date de leur constatation, sans tenir compte des effets de variations de prix ou d'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie.
- 123-5 Le principe de l'identité du bilan d'ouverture au bilan de clôture de l'exercice précédent.
Ce principe exclut toute modification du bilan postérieure à la clôture de l'exercice. Les soldes d'ouverture d'un exercice devront obligatoirement correspondre aux soldes de clôture de l'exercice précédent.
- 123-6 Le principe de non compensation
La compensation, entre éléments d'actif et éléments de passif au bilan ou entre éléments de charges et éléments de produits dans le compte de résultat, n'est pas autorisée, sauf dans les cas où elle est imposée ou prévue par la réglementation comptable. L'application de ce principe implique que :
- les éléments d'actif et de passif, de produits et de charges doivent être évalués et comptabilisés séparément sans compensation d'aucune sorte,
 - les éléments d'actif et de passif pouvant être ainsi à la fois des soldes débiteurs et des soldes créditeurs sont présentés séparément dans les différents Etats de synthèse.
- 123-7 Principe de permanence des méthodes
La cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence des règles et des procédures comptables. Elle est nécessaire à l'Etablissement de comparaisons entre exercices, de mesures d'évolution tendancielle, comme aux analyses de performance. Les modifications de conventions et de méthodes comptables ne doivent intervenir que si elles contribuent à une présentation plus fidèle des Etats financiers. Toute modification ayant une incidence importante sur le résultat doit être explicitée dans les notes annexes.

Chapitre 3 - Caractères spécifiques du Plan Comptables des Opérations Publiques

Section 1 : Le patrimoine, la situation financière, la situation nette, les engagements

- 131-1 Le patrimoine est généralement défini comme l'ensemble des droits et obligations relatifs à une personne. La situation financière est la traduction financière et comptable de cette notion de patrimoine.
- 131-2 Pour donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière, il convient de définir le périmètre de ces droits et obligations, de les identifier, de les évaluer et de les comptabiliser selon la nomenclature des actifs et des passifs.

131-3 Dans le cas notamment de l'Etat Central, ces opérations doivent prendre en compte les spécificités suivantes :

- à raison du nombre et de l'extrême diversité des droits et obligations de l'Etat, on ne retiendra que les éléments ayant un impact notable sur la situation financière, c'est-à-dire une augmentation, une diminution ou un changement de structure de cette situation ;
- il n'existe pas de capital initial, faute, notamment, de date de création et d'Etablissement de première situation ;
- l'évaluation des actifs à longue durée de vie pose des problèmes spécifiques ;
- la notion même d'actif, telle que retenue pour l'entreprise, ne rend pas parfaitement compte de la situation de l'Etat, qui possède un "actif incorporel" très particulier : la souveraineté, et son accessoire, la capacité de lever l'impôt ;

La souveraineté emporte d'ailleurs une conséquence importante au regard de la notion de passif, qui requiert parfois des solutions originales, par-delà l'enregistrement classique de passifs identiques à ceux de l'entreprise.

131-4 Au total, la mise en relation de l'actif et du passif de l'Etat et de ses démembrements, indispensable à la cohérence temporelle et à l'exactitude des enregistrements comptables, comme à l'analyse de sa situation financière, si elle doit être effectuée conformément aux grands principes (et particulièrement de la comptabilité d'exercice), ne saurait donner lieu à une interprétation identique à celle de l'entreprise.

Pour marquer cette différence, les Etats financiers du Plan Comptable des Opérations Publiques retiennent une présentation bilantielle sous la forme d'un tableau de la situation nette.

131-5 Le rôle d'*assureur en dernier recours* que l'Etat est souvent amené à jouer rend également nécessaire de délimiter de manière précise les types d'engagements qui doivent être portés dans l'annexe.

Section 2 : Le résultat, la performance

132-1 La loi organique ne fait pas mention explicite de la notion de résultat dans ses articles relatifs à la comptabilité générale de l'Etat. Néanmoins elle indique en son article 40 alinéa 2 que "les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action. Cette spécificité découle des problèmes que pose, notamment, le rattachement des charges et des produits dans le cas de la comptabilité de l'Etat et des autres entités administratives.

132-2 Pour les entreprises, la mesure comptable la plus générale du résultat implique un principe de rattachement permettant de mettre en rapport les charges et les produits. Dans le cas de l'Etat, les produits ne correspondent pas, pour l'essentiel, à la vente des biens ou des services produits par l'activité qui a engendré les charges. Les produits sont largement indépendants des charges et, d'ailleurs, par principe, non affectés.

- 132-3 En comptabilité d'entreprise, le rattachement des charges aux produits peut se concevoir en deux temps. On peut, dans un premier temps, rattacher à un exercice les charges représentant les ressources consommées durant cet exercice. Ces charges permettent de mesurer l'activité productive de l'entreprise au cours de l'exercice. Dans un second temps, pour calculer le résultat, il faut d'une part ajouter les charges incorporées dans les produits stockés lors des exercices antérieurs et vendus au cours de l'exercice, et d'autre part retrancher les charges consommées dans l'exercice mais incorporées dans la production stockée.
- Il est possible de transposer le premier type de rattachement pour l'Etat, du moins pour les charges représentant des ressources consommées. Cette transposition est même indispensable si on veut calculer des coûts par programmes ou selon d'autres décompositions. Pour les charges correspondant à des transferts, il est également possible de formuler des règles de rattachement, fondées sur la constatation des obligations. Il est en revanche impossible de proposer la transposition du rattachement aux produits pour la raison déjà indiquée.
- 132-4 Le niveau du résultat ne peut donc être interprété comme dans le cas d'une entreprise. Pour autant et dès lors que les règles de comptabilisation des charges et des produits ont été déterminées et sont appliquées en respectant le principe de permanence des méthodes, la variation du résultat au cours des exercices délivre une information importante sur les conséquences des politiques budgétaires.

Section 3 : L'articulation avec le budget et la relation avec la gestion et les objectifs

- 133-1 Le budget est préparé et voté selon les dispositions de l'article 45 et suivants de la LOLF. C'est un acte d'autorisation qui, en matière de dépenses, porte à la fois sur l'engagement et sur le paiement. La restitution de l'autorisation budgétaire implique donc la mise en œuvre d'une comptabilité des engagements et d'une comptabilité des décaissements, cette dernière étant explicitement prévue par l'article 38 de la loi organique.
- 133-2 L'articulation entre ces comptabilités budgétaires et la comptabilité générale est un objectif important. La comptabilité générale doit fournir des informations utiles pour l'élaboration du budget et la compréhension de son exécution.
- 133-3 Le principe retenu est que les différents systèmes doivent être intégrés d'un point de vue conceptuel, et que la cohérence de leurs architectures doit permettre d'articuler les différents systèmes de suivi de l'exécution budgétaire. Ainsi, même si les règles budgétaires gardent leur autonomie et leurs logiques propres, il doit exister une relation cohérente entre la comptabilité budgétaire, définie dans la loi organique comme l'enregistrement des encaissements et des décaissements, et les restitutions comptables que fournit la comptabilité générale d'exercice.
- 133-4 Cette cohérence doit se vérifier au plan conceptuel et au plan quantitatif. Cela signifie d'abord que des concepts ou des règles comptables réputés identiques dans les deux systèmes doivent avoir rigoureusement les mêmes définitions et aboutir aux mêmes résultats. Cela signifie ensuite que les notions et règles différentes doivent être identifiées et justifiées. Cela signifie enfin que les écarts entre les résultats doivent être, chaque année, explicités, mesurés et présentés dans un tableau de passage contenant les principaux éléments ci-après :

- Produits à recevoir
- Charges à payer
- Opérations budgétaires comptabilisées au bilan (exemple : investissements, dotations en capital, prêts)
- Dotations aux amortissements, provision, dépréciations, et reprises
- Valeur comptable des éléments d'actifs cédés
- Opérations liées à la comptabilisation de la dette
- Crédit-bail (retraitement)

Chapitre 4 - Définition des actifs, passifs, charges et produits

Section 1 - Eléments constitutifs du bilan ou " de tableau de la situation nette "

- 141-1 Le bilan, présenté sous la forme d'un tableau de la "situation nette", est un Etat récapitulatif des actifs, des passifs et de la situation nette de l'entité administrative à la date de clôture des comptes.
- 141-2 Un actif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique positive, c'est-à-dire une ressource contrôlée et dont on attend des avantages économiques futurs. Pour l'Etat, les avantages économiques futurs sont représentés soit par des flux de trésorerie issus de l'utilisation de l'actif et bénéficiant à l'Etat, soit par la disposition d'un potentiel de services attendus de l'utilisation de l'actif et profitant à l'Etat ou à des tiers, conformément à sa mission ou à son objet.
- 141-3 Le contrôle sur la ressource doit se comprendre comme un contrôle direct, c'est-à-dire exercé directement sur l'actif par les entités incluses dans le périmètre comptable.
- 141-4 Les actifs contrôlés par les entités administratives dotées de la personnalité juridique et elles-mêmes contrôlées par l'Etat Central ne sont pas retracés en tant que tels dans les comptes individuels de l'Etat Central. C'est le cas notamment des Etablissements Publics à caractère Administratif et des Collectivités Territoriales qui doivent établir leurs Etats financiers individuels conformément au présent Plan Comptable de Opérations Publiques.
- 141-5 L'actif courant comprend les éléments d'actif :
- que l'entité administrative s'attend à pouvoir réaliser à l'occasion de son cycle d'activité normal ;
 - ou qui sont détenus essentiellement à des fins de transaction ou pour une durée courte et que l'entité administrative s'attend à réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice ;
 - ou qui constituent de la trésorerie ou équivalents de trésorerie dont l'utilisation n'est pas soumise à restriction : fonds en caisse, dépôts à vue et placements à court terme très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.
- 141-6 Le cycle d'activité de l'Etat est basée sur la notion d'exercice comptable ou budgétaire correspondant normalement à une période annuel.

- 141-7 Un passif est constitué par une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie attendue de celui-ci après la date de clôture.
- 141-8 Les obligations peuvent être juridiquement exécutoires en conséquence d'un contrat irrévocable ou d'une disposition réglementaire. C'est normalement le cas, par exemple, pour les montants payables au titre des biens et services reçus. Des obligations naissent également du rôle assigné à l'Etat en tant qu'*assureur en dernier recours*, des usages et du désir d'assurer des activités de portée économique et sociale ou d'agir dans de façon équitable.
- 141-9 Le passif courant comprend les éléments de passif :
- que l'entité administrative s'attend à éteindre à l'occasion de son cycle d'activité normal ; ou
 - dont le règlement doit intervenir dans les douze mois suivant la date de clôture de son exercice.
- 141-10 Le passif non-courant comprend tous les éléments de passif qui ne constituent pas des passifs courants.
- 141-11 La situation nette est mesurée par la différence entre les actifs de l'entité administrative et les passifs courants et non courants tels que définis précédemment.

Section 2 - Eléments constitutifs du compte de résultat

- 142-1 Le compte de résultat est un Etat récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entité administrative au cours de la période considérée. Par différence des produits et des charges, il fait apparaître le solde des opérations de l'exercice.
- 142-2 Une charge est une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif. Une charge correspond soit à une consommation de ressources entrant dans la production d'un bien ou d'un service, soit à une obligation de versement à un tiers, définitive et sans contrepartie directe dans les comptes.
- 142-3 Un produit est une augmentation d'actif ou une diminution de passif non compensée dans une relation de cause à effet par la sortie d'une valeur à l'actif ou une augmentation du passif. Pour l'Etat, il est fait une distinction entre les produits correspondant à des produits régaliens et ceux correspondant à des ventes de biens ou de prestations de services, à la détention d'actifs financiers, ou à l'utilisation par des tiers d'actifs productifs de redevances.
- 142-4 Les produits régaliens constituent la principale ressource de l'Etat. Ils ne sont pas, en principe, rattachés à des charges, à la différence des autres produits, qui peuvent, en général, être rattachés à des charges.

- 142-5 Les produits régaliens sont des produits résultant de prélèvements obligatoires autorisés par la législation en vigueur. Ils ne sont pas des conséquences d'engagements contractuels. Ils pourraient être considérés comme des revenus découlant d'actifs incorporels liés à l'exercice de la souveraineté (capacité de lever l'impôt, de prononcer et de recouvrer des amendes), mais ces éléments ne répondant pas à toutes les conditions pour être comptabilisés comme des actifs, les produits qui pourraient leur être attachés constituent ainsi une catégorie spéciale.

Chapitre 5 – Cas particulier des petites entités administratives

- 150-1 Les petites entités administratives dont la comptabilité n'est pas tenue par des comptes du Trésor sont assujetties à une comptabilité dite de trésorerie ou Système Minimal de Trésorerie (SMT). Cette disposition concerne notamment les communes rurales satisfaisant à certains critères définis par les textes réglementaires.
- 150-2 Cette comptabilité de trésorerie repose sur l'Etablissement d'un Etat des encaissements et des décaissements dégageant le flux net de trésorerie.
- 150-3 Les entités assujetties à une comptabilité de trésorerie doivent tenir compte dans le calcul du "solde des opérations de l'exercice" et dans l'Etablissement de leur situation financière des immobilisations, stocks, créances et dettes inventoriées et des variations constatées sur ces éléments entre le début et la fin d'exercice, dans la mesure où ces éléments présentent un caractère significatif compte tenu de leur importance relative ou de leur nature.
- 150-4 Dans le cadre d'une comptabilité de trésorerie, le fait générateur de l'enregistrement comptable est l'encaissement ou le décaissement.
- 150-5 La valeur probante d'une comptabilité de trésorerie suppose que les conditions suivantes soient remplies :
- tenue régulière de livres de trésorerie (livre de recettes, livre de dépenses) enregistrant les opérations dans l'ordre chronologique ;
 - conservation des pièces justificatives conformément aux textes en vigueur.
- 150-6 Le mode d'enregistrement des opérations de recettes et dépenses au cours de l'exercice sur le ou les livres de trésorerie doivent permettre de distinguer ces opérations selon le compte de trésorerie concerné (banque, caisse) et selon les natures d'opérations.
- 150-7 Les procédures détaillées concernant les modalités de tenue de la comptabilité de trésorerie et le mode d'Etablissement des Etats financiers correspondants font l'objet de textes réglementaires émanant des autorités compétentes

TITRE II : PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS

Chapitre 1 - Contenu et arrêté des Etats financiers

Section 1 : Contenu des Etats financiers

211-1 L'Etat et ses démembrements définis dans le cadre conceptuel du présent Plan Comptable des Opérations Publiques doivent établir annuellement des Etats financiers.

Les Etats financiers retenus pour la comptabilité générale de l'Etat et de ses démembrements autres que les petites entités administratives assujetties à une comptabilité de trésorerie sont les suivants :

- un bilan présenté sous la forme d'un tableau de la situation nette ;
- un compte de résultat présenté en trois parties : un tableau des charges nettes de l'exercice, un tableau des produits régaliens nets et un tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice ;
- un tableau des flux de trésorerie distinguant les flux liés à l'activité, les flux d'investissement et les flux de financement.
- une annexe présentant toutes les informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des données présentées dans le bilan, le compte de résultat et certains points des tableaux de synthèse.

Les considérations à prendre en compte pour l'élaboration et la présentation des Etats financiers découlent du cadre conceptuel du Plan Comptable des Opérations Publiques.

Section 2 : Arrêté et identification

212-1 Les Etats financiers sont arrêtés sous la responsabilité des dirigeants de l'entité administrative une fois par an. Les Etats financiers sont émis dans un délai maximum de six mois suivant la date de clôture de l'exercice. Ils doivent être distingués des autres informations éventuellement publiées par l'entité.

212-2 Chacun des documents composant les Etats financiers doit être clairement identifié et les informations suivantes doivent être mentionnées de façon précise :

- dénomination de l'entité présentant les Etats financiers ;
- date de clôture ;
- monnaie de présentation qui est la monnaie nationale.

Pour les entités administratives indépendantes telles que les Etablissements Publics à caractère Administratif, d'autres informations permettant d'identifier l'entité doivent également être mentionnées :

- adresse du siège social, forme juridique, lieu d'activité ;
- principales activités et nature des opérations effectuées ;
- nombre moyen d'employés au cours de la période.

Section 3 : Présentation des Etats financiers

213-1 Les Etats financiers sont présentés dans la monnaie nationale.

213-2 Les Etats financiers fournissent les informations permettant d'effectuer des comparaisons avec l'exercice précédent. Ainsi :

- pour toutes les informations chiffrées figurant sur les Etats financiers, l'indication du montant relatif au poste correspondant de l'exercice précédent doit être mentionné ;
- des informations comparatives sous forme narrative et descriptive doivent figurer en annexe lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des Etats financiers de l'exercice.

Lorsque, par suite d'un changement de méthode d'évaluation ou de présentation, un des postes chiffrés d'un Etat financier n'est pas comparable à celui de l'exercice précédent, il est nécessaire d'adapter les montants de l'exercice précédent afin de rendre la comparaison possible.

L'absence de comparabilité, le reclassement ou les modifications apportées aux informations chiffrées de l'exercice précédent pour les rendre comparables sont expliqués dans l'annexe.

Section 4 : Interprétation

214-1 Les concepts développés dans le cadre conceptuel sur la signification de la situation nette et du résultat montrent que l'interprétation des Etats financiers demande une certaine prudence. Les limites qui s'y attachent ne remettent toutefois nullement en cause leur intérêt. Ils permettent la mesure des coûts, élément déterminant pour une approche objective de la justification des crédits, des arbitrages de gestion et de la mesure des performances.

214-2 La détermination du passif, même si la nature même des responsabilités de l'Etat rend sa définition difficile, fournit des informations importantes pour apprécier la soutenabilité des politiques budgétaires, d'autant plus que cette information est complétée par des données sur les engagements hors bilan présentées dans l'annexe.

214-3 Pour ce qui concerne l'actif, notamment l'actif corporel et l'actif financier, le système permet de suivre l'évolution de sa valeur et d'apprécier ainsi, sur un champ limité mais important, la façon dont l'Etat gère ces éléments.

214-4 Pour ce qui concerne les produits fiscaux enfin, leur suivi sur une base autre que celle de l'encaissement permet de mieux mesurer le rendement du système et fournit des moyens indispensables pour améliorer la gestion et les prévisions.

Chapitre 2 - Le bilan de l'Etat : le tableau de la situation nette

- 220-1 Le bilan de l'Etat se présente sous la forme d'un tableau de la situation nette qui recense, comme un bilan d'entreprise classique, les actifs et les passifs préalablement identifiés et comptabilisés. Le tableau de la situation nette est présenté en liste. Il est établi à la fin de l'exercice.
- 220-2 Le tableau de la situation nette comprend :
- l'actif qui recense les éléments du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'Etat. Il se compose des actifs courants et des actifs non courants ;
 - le passif, constitué des obligations à l'égard de tiers qui existent à la date de clôture et dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elles entraîneront une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie attendue de leur part après la date de clôture. Le passif comprend les provisions pour charges, les dettes financières, les dettes non financières et les autres passifs.
 - un poste "situation nette" qui n'a pas été rapproché des capitaux propres d'une entreprise puisque les principales entités concernées par le Plan Comptable des Opérations Publiques, notamment l'Etat Central et les Collectivités Décentralisée, ne dispose ni de capital initial, ni d'équivalent de ce dernier.
- 220-3 Le tableau de la situation nette présente isolément le poste "Trésorerie" à l'actif et au passif.
- 220-4 La présentation des actifs et des passifs dans le corps du bilan doit faire ressortir la distinction entre éléments courants et éléments non courants.
- 220-5 Aucune compensation n'est possible entre un élément d'actif et un élément de passif du bilan, sauf si cette compensation est effectuée sur des bases légales ou contractuelles, ou si dès l'origine il est prévu de réaliser ces éléments d'actif et de passif simultanément ou sur une base nette.

Chapitre 3 : Le compte de résultat de l'Etat : le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice

- 230-1 La présentation habituelle du compte de résultat, qui regroupe la totalité des charges et des produits d'un exercice comptable, a été scindée en trois tableaux :
- le tableau des charges nettes de l'exercice réparties par nature, qui présente le montant des charges non couvertes par les produits d'activité correspondants de l'exercice ;
 - le tableau des produits régaliens nets détaillés par catégorie (produits fiscaux et autres produits régaliens), qui présente les produits issus de l'exercice de la souveraineté de l'Etat sans contrepartie directe équivalente pour les tiers. Les produits figurant dans ce

tableau sont les produits régaliens nets des obligations de l'Etat en matière fiscale ainsi que des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé des créances sur les redevables initialement comptabilisées (dégrèvements et autres annulations suite à erreur) ;

- le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice, qui présente la différence entre les charges nettes et les produits régaliens nets.

230-2 Dans l'optique de l'analyse des coûts, le tableau des charges nettes recense l'ensemble des charges et des produits à prendre en compte pour l'analyse des coûts.

230-3 En considération du rôle assigné à l'Etat en tant qu'*assureur en dernier recours*, il n'est pas fait distinction entre éléments ordinaires et extraordinaires.

Chapitre 4 : Le tableau des flux de trésorerie

240-1 La trésorerie de l'Etat se compose d'éléments d'actif (disponibilités, autres composantes de la trésorerie et équivalents de trésorerie) et de passif (dépôts des correspondants et autres personnes habilitées, autres éléments de trésorerie).

240-2 Le tableau des flux de trésorerie présente, pour la période, les entrées et les sorties de ces éléments, classées par catégorie :

- les flux de trésorerie liés à l'activité, qui correspondent aux encaissements et décaissements liés aux opérations de fonctionnement et d'intervention (à l'exception des activités d'investissement) et aux autres encaissements et décaissements qu'il est possible de rattacher à l'activité tels que les flux de trésorerie correspondant aux charges et produits financiers ;
- les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement, qui correspondent aux décaissements et encaissements liés aux opérations d'acquisitions et de cessions des immobilisations ;
- les flux de trésorerie liés aux opérations de financement, qui correspondent aux encaissements et décaissements liés aux opérations de financement externe de l'Etat.

240-3 Les notions de recettes et de dépenses sont utilisées dans le tableau des flux de trésorerie pour être distinguées des produits et des charges, puisqu'il s'agit des produits encaissés ou des charges versées par l'Etat au cours d'un exercice.

Chapitre 5 : L'annexe

250-1 L'annexe fait partie intégrante des Etats financiers. Elle fournit l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des données des principaux documents de synthèse.

- 250-2 La présentation de l'annexe s'inspire de celle des entreprises. Sur chaque document de synthèse, les données susceptibles de faire l'objet d'une information en annexe seront numérotées pour faciliter le renvoi aux commentaires et tableaux correspondants développés dans l'annexe.
- 250-3 Par ailleurs, la coexistence d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité d'exercice (article 38 de la loi organique) conduit à identifier en annexe les écarts entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité d'exercice par le biais de tableaux de passage.

TITRE III : METHODES DE COMPTABILISATION ET D'EVALUATION

Chapitre 1 - Principes généraux de comptabilisation

- 310-1 Les règles de comptabilisation déterminent les modalités d'inscription dans les Etats financiers des opérations et événements affectant la situation nette. Ces modalités indiquent le fait générateur de l'inscription ainsi que son classement dans les différentes catégories de la nomenclature comptable.
- 310-2 Le fait générateur détermine la comptabilisation dans les Etats financiers, il est donc le critère de rattachement à l'exercice. Il peut être différent du fait générateur de la prise en compte dans le système comptable de l'entité, ce dernier dépendant de l'organisation propre à l'entité. Cette organisation n'est pas régie par les présentes dispositions, elle doit toutefois permettre de rattacher les événements aux exercices conformément à ces dispositions.
- 310-3 Le principe général définissant le rattachement à l'exercice est la naissance d'un droit ou d'une obligation ou la modification de leur nature ou de leur valeur au cours de cet exercice. Ces différents éléments sont traduits dans les différentes catégories d'actifs, de passifs, de charges et de produits et comptabilisés dans les Etats financiers de l'exercice au cours duquel le contrôle sur les avantages économiques futurs est acquis, les obligations sont nées, et les risques sont avérés.
- 310-4 Les transactions concernant les actifs, les passifs, la situation nette, les produits et les charges tels que définis dans le présent Plan Comptable des Opérations Publiques doivent être enregistrées en comptabilité ; une absence de comptabilisation ne peut être justifiée ou corrigée par une information narrative ou chiffrée d'une autre nature, telle qu'une mention en annexe des Etats financiers.

Section 1 - Mode de comptabilisation des actifs

- 311-1 Les actifs sont comptabilisés dans les Etats financiers de l'exercice au cours duquel le contrôle des avantages économiques futurs ou le potentiel de services futurs est acquis à l'Etat. Le contrôle est en général fondé sur un droit (droit de propriété ou droit d'usage). Le droit de propriété est cependant insuffisant pour établir le contrôle. Ainsi, les biens dont l'Etat est propriétaire mais dont il a transféré le contrôle effectif à des entités administratives distinctes, ne sont pas comptabilisés dans ses Etats financiers. De manière symétrique, les biens utilisés de manière durable par l'Etat, sans que ce dernier en soit le propriétaire, sont inscrits dans ses Etats financiers dès lors qu'il en a le contrôle. Le contrôle s'apprécie alors en fonction des conditions d'utilisation du bien : pouvoir de décision sur l'utilisation, responsabilités, charges et risques liés à ce pouvoir.
- 311-2 Les actifs comprennent les actifs courants et les actifs non courants. Les actifs courants comprennent les stocks, les créances de l'actif courant et la trésorerie. Les actifs non courants comprennent les immobilisations incorporelles, corporelles et financières, ainsi que les créances rattachées.

- 311-3 Les actifs incorporels représentatifs de la souveraineté ne sont pas comptabilisés, car il est impossible de les identifier séparément et d'en donner une évaluation pertinente. La distinction entre les actifs incorporels devant être comptabilisés et les éléments représentatifs de l'exercice de la souveraineté est fondée sur l'analyse des produits correspondants.

Section 2 - Mode de comptabilisation des passifs

- 312-1 Les passifs sont comptabilisés dans les Etats financiers de l'exercice au cours duquel les obligations correspondantes sont nées. Ces obligations peuvent être d'origine réglementaire ou contractuelle, elles peuvent également découler de l'existence d'un contrôle de fait sur un actif dès lors qu'il est certain ou probable que ce contrôle entraînera des sorties de ressources au bénéfice du propriétaire de l'actif. Dans ce dernier cas, l'existence d'une obligation doit être considérée comme un élément nécessaire permettant d'établir l'existence du contrôle.
- 312-2 Les passifs à long terme portant intérêts doivent être classés en passifs non-courants même si leur règlement doit intervenir dans les douze mois suivant la date de clôture de l'exercice si les conditions suivantes sont simultanément remplies :
- leur échéance initiale était fixée à plus de douze mois ;
 - l'entité administrative a l'intention de refinancer l'obligation sur le long terme ;
 - et cette intention est confirmée par un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements finalisé avant la date de clôture des comptes

Section 3 - Mode de comptabilisation des produits

- 313-1 Les produits sont comptabilisés dans les Etats financiers de l'exercice au cours duquel ils sont acquis. En général, il est fait référence à la livraison du bien ou à l'exécution du service lorsqu'il s'agit de ventes de biens ou de services rattachés à des actifs identifiables et dont on peut donner une évaluation fiable, même si ces produits sont liés à la fourniture d'actifs relevant du domaine public.
- 313-2 Pour les produits régaliens qui ne sont la contrepartie d'aucune production de biens ou de services ou de mise à disposition d'actifs identifiés, cela correspond au moment où la perception de ces revenus est autorisée et où les montants peuvent être établis de manière fiable.

Section 4 - Mode de comptabilisation des charges

- 314-1 Les charges sont comptabilisées dans les Etats financiers de l'exercice au cours duquel elles ont été consommées.
- 314-2 Pour les charges telles que les rémunérations versées ou les acquisitions de services, le fait générateur correspond à la règle du service fait. Pour les achats de biens, le visa du comptable détermine la comptabilisation, et les écritures d'inventaire concernant les stocks

permettent de distinguer et de comptabiliser les achats consommés et les achats stockés conformément à leur nature.

- 314-3 Les charges correspondant à des dépenses de transfert (subventions, prestations sociales) sont rattachées à l'exercice au cours duquel le droit des bénéficiaires à les recevoir a été établi.
- 314-4 Les charges sont comptabilisées et présentées dans les Etats financiers en distinguant leur nature économique, cette présentation pouvant être complétée par des ventilations suivant les ministères, les missions et les programmes.

Chapitre 2 – Règles générales d'évaluation

- 320-1 Les règles d'évaluation définissent la valeur à laquelle les éléments sont comptabilisés au moment de leur première comptabilisation et, postérieurement à cette comptabilisation au moins à chaque clôture des comptes.
- 320-2 Sauf dispositions particulières, les éléments d'actifs, de passifs, de produits et de charges sont enregistrés en comptabilité et présentés dans les Etats financiers au coût historique et sans tenir compte des effets des variations de prix ou de l'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie.
- 320-3 Le coût historique d'un actif est le montant de trésorerie payé ou la juste valeur de la contrepartie donnée pour l'acquérir à la date de son acquisition ou de sa production.
- 320-4 Le coût historique d'un passif est le montant des produits reçus en échange de l'obligation ou le montant de trésorerie que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité.

Section 1 - Coût d'entrée d'un actif et valeur d'inventaire, cas général

- 321-1 La détermination du coût historique, valeur d'entrée d'un actif lors de la comptabilisation, est fondée sur le coût d'acquisition, sous réserve de certains cas particuliers énoncés ci-dessous.
- 321-2 La détermination de la valeur à la date de clôture consiste à comparer la valeur actuelle de chaque élément d'actif à la date de clôture à sa valeur d'entrée, corrigée s'il y a lieu des amortissements et dépréciations (valeur nette comptable), puis à retenir la plus faible des deux. Si la valeur actuelle est inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est ajustée à la valeur actuelle par l'inscription d'une dotation supplémentaire, aux amortissements si la perte est définitive, aux dépréciations si elle est considérée comme réversible.
- 321-3 La valeur actuelle (valeur recouvrable) est la valeur la plus élevée de la valeur vénale (ou prix de vente net) ou de la valeur d'usage (valeur d'utilité). La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, nette des coûts de sortie. La valeur d'usage

d'un actif est la valeur actualisée des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Dans le cas du secteur public et d'actifs non générateurs de trésorerie, la valeur d'usage se détermine par rapport au potentiel de services attendus.

- 321-4 Les tests de dépréciation ont pour objet de vérifier que les valeurs nettes comptables sont à chaque clôture au moins égales aux avantages économiques ou au potentiel de services résiduels. Ces règles s'appliquent a priori à tous les actifs pour lesquels le coût d'acquisition est connu ou déterminable et la consommation des avantages économiques ou du potentiel de services prévisible de manière fiable.

Section 2 - Cas particulier du parc immobilier et des infrastructures

- 322-1 Pour certaines immobilisations, telles que le parc immobilier et certaines infrastructures, l'hypothèse retenue pour la méthode générale qui suppose la connaissance de la valeur d'entrée n'est pas toujours vérifiée.

- 322-2 Si la valeur vénale de ces biens est observable (c'est les cas par exemple des locaux à usage de bureaux du fait que ces bâtiments peuvent être utilisés pour des usages non spécifiques aux missions de l'Etat), celle-ci sera retenue comme coût d'entrée. A défaut de pouvoir définir le potentiel de services attendus, un plan d'amortissement doit être établi sur la base d'une durée d'amortissement conventionnelle.

- 322-3 Si la valeur vénale de ces biens est observable, des méthodes alternatives adaptées doivent être définies, par exemple le coût de remplacement amorti. Le traitement ultérieur correspond alors :

- soit à un amortissement sur une durée de vie probable ; il convient alors de déterminer des tests de dépréciation à utiliser le cas échéant ;
- soit une charge représentative de la consommation du volume de services attendus.

Cette consommation se traduit par la comptabilisation d'une charge d'utilisation annuelle. Les valeurs à la clôture seront ajustées directement en situation nette, sauf si la diminution de valeur a pour cause une perte de consistance physique.

Section 3 - Cas particulier des titres de participation

- 323-1 La détention par l'Etat d'un portefeuille des titres de participations s'inscrit généralement dans une perspective de long terme. Mais il "possède" également de nombreux organismes ou entreprises non constitués sous la forme de société. Le droit de propriété résulte alors du statut de ces entités et relève du droit public.

- 323-2 La détention de ces droits représente des actifs qui doivent influencer dans la détermination de la situation nette. Comme dans le cas du parc immobilier, le coût d'acquisition de certains d'entre eux est inconnu ou non significatif en raison notamment de l'imprécision entourant parfois le régime juridique des biens utilisés par ces entités. Afin d'obtenir une comptabilisation homogène de ces éléments, ceux-ci seront évalués par équivalence, bien que l'application de cette méthode exige quelques adaptations pour tenir compte de certaines spécificités.

Chapitre 3 : Comptabilisation et évaluation des charges

- 330-1 Les charges se définissent dans le présent Plan Comptables des Opérations Publiques comme une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif.
- 330-2 Les charges de l'Etat et de ses démembrements correspondent soit à une consommation de ressources entrant dans la production d'un bien ou d'un service, soit à une obligation de versement à un tiers, définitive et sans contrepartie directe dans les comptes. Elles comprennent :
- les charges de fonctionnement ;
 - les charges d'intervention ;
 - les charges financières.
- 330-3 En considération du rôle assigné à l'Etat en tant qu'*assureur en dernier recours*, la notion de charges extraordinaires n'a pas été retenue dans la comptabilité générale de l'Etat. En effet, il apparaît qu'aucune charge de l'Etat ne constitue une charge extraordinaire dans la mesure où toutes ses charges :
- résultent d'une activité ordinaire réalisée dans le cadre des accords qu'il a passés ou des décisions qu'il a prises ;
 - entrent de fait dans le cadre de ses obligations ou dans sa sphère d'influence ou d'intervention.
- 330-4 D'une manière générale, le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait, sous réserve qu'elles puissent être évaluées de manière fiable.

Section 1 : Les charges de fonctionnement

- 331-1 Les charges de fonctionnement correspondent aux charges issues de l'activité ordinaire. Elles comprennent les charges de fonctionnement direct et les charges de fonctionnement indirect.
- 331-2 *Les charges de fonctionnement direct* correspondent :
- aux sommes versées en contrepartie de marchandises et d'approvisionnements achetés ou consommés, de travaux et de services consommés directement par l'Etat ou ses démembrements au titre de son activité ordinaire ;
 - aux charges de personnel, que sont l'ensemble des rémunérations du personnel de l'Etat ou de ses démembrements, en monnaie et parfois en nature, en contrepartie du travail fourni, ainsi que des charges sociales liées à ces rémunérations.
 - aux versements sans contrepartie directe répondant à une obligation légale hors versements liés aux charges de personnel (impôts, taxes et versements assimilés) ;
 - aux valeurs nettes comptables des éléments d'actifs cédés ;

-
- aux décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé des créances initialement comptabilisées.
- 331-3 Pour l'achat de biens, le critère de rattachement des charges à l'exercice est la livraison des fournitures ou des biens non immobilisés commandés. Pour les prestations de service, le critère de rattachement des charges à l'exercice est la réalisation de ces prestations de services. Toutefois, les frais d'émission des emprunts peuvent être répartis sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt.
- 331-4 Pour les contrats à long terme, les charges associées à ces contrats doivent être comptabilisées en fonction du degré d'avancement de l'exécution des contrats à la date de clôture. Lorsqu'il est probable que le total des charges du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la perte attendue doit être comptabilisée en charge.
- 331-5 *Les charges de fonctionnement indirect* sont constituées des subventions pour charges de service public. Elles correspondent aux versements effectués par l'Etat aux Etablissements ou opérateurs (locaux ou internationaux) afin de couvrir leurs propres charges de fonctionnement, engendrées par l'exécution de politiques publiques relevant de la compétence directe de l'Etat mais que ce dernier leur a confiées, et dont il conserve le contrôle. Ces versements ont pour contrepartie la réalisation des missions confiées par l'Etat.
- 331-6 Pour les subventions pour charges de service public, le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'acte attributif (décision individuelle d'attribution, arrêté attributif).
- 331-7 En fin d'exercice, une dotation aux provisions pour charges de fonctionnement est comptabilisée pour les subventions :
- dont l'attribution est subordonnée à la réalisation de conditions ;
 - qui n'ont pas encore fait l'objet d'un acte attributif ;
 - et qui correspondent au moins en partie à des droits rattachables à l'exercice ;

Cette dotation aux provisions représente l'estimation des droits rattachables à l'exercice.

Section 2 : Les charges d'intervention

- 332-1 Les charges d'intervention sont des versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'Etat.
- 332-2 Les charges d'intervention comprennent :
- les transferts, versements sans contrepartie équivalente comptabilisable et significative d'échange effectués soit directement par les services de l'Etat, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers, relevant le plus souvent du périmètre des opérateurs des politiques de l'Etat dans leur rôle de redistributeur, au profit d'un ou plusieurs bénéficiaire(s) appartenant à des catégories strictement identifiées (ménages, entreprises, Collectivités Territoriales et autres collectivités).
 - les charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat.

- 332-3 Ne sont pas toutefois assimilés à des transferts mais à des opérations effectuées pour le compte de tiers les versements provenant de recettes que l'Etat encaisse en qualité de mandataire et qu'il reverse à ces tiers. Ces opérations sont retracées dans les comptes de l'Etat mais elles sont sans impact sur le résultat de l'exercice, exception faite des éventuels frais de perception ;
- 332-4 Le bénéficiaire de transferts est le bénéficiaire final de la mesure ou du dispositif d'une politique publique déterminée, dans le cadre de transferts effectués directement par les services de l'Etat comme dans le cadre de transferts indirects effectués par l'intermédiaire d'organismes redistributeurs.
- 332-5 Il existe quatre catégories de bénéficiaires :
- les ménages : individus ou groupes d'individus considérés dans leur fonction de consommateurs ;
 - les entreprises : unités de production de biens et de services quelle que soit leur nature juridique (publique ou privée), dès lors que la vente de leurs biens et services couvrent plus de 50% de leurs coûts de production ;
 - les Collectivités Territoriales : collectivités territoriales au sens strict à savoir les communes, les départements, les régions ou les provinces ainsi que les Etablissements publics qui leur sont rattachés ou associés ;
- 332-6 Pour les transferts, le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'acte attributif (décision individuelle d'attribution, arrêté attributif).
- 332-7 En fin d'exercice, une dotation aux provisions pour charges d'intervention est également comptabilisée pour les transferts :
- dont l'attribution est subordonnée à la réalisation de conditions ;
 - qui n'ont pas encore fait l'objet d'un acte attributif ;
 - et qui correspondent au moins en partie à des droits rattachables à l'exercice.

Cette dotation aux provisions représente l'estimation des droits rattachables à l'exercice.

Section 3 : Les charges financières

- 333-1 Les charges financières résultent des dettes financières, des instruments financiers à terme, de la trésorerie et des immobilisations financières. Sont exclus les frais des services bancaires, les intérêts moratoires résultant d'un paiement tardif ainsi que les intérêts et pertes de change concernant des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie.
- 333-2 Elles comprennent :
- les charges d'intérêts des dettes financières, des éléments constitutifs de la trésorerie, des instruments financiers à terme et des dettes diverses liées aux opérations de

financement et de trésorerie ;

- les pertes de change liées aux dettes financières et aux instruments financiers à terme libellés en monnaie étrangère ;
 - les charges nettes sur cessions d'équivalents de trésorerie correspondant aux moins-values supportées lors de la cession des équivalents de trésorerie concernés ;
 - les autres charges financières liées aux opérations de financement et de trésorerie et aux immobilisations financières.
- 333-3 Pour les charges financières constituant des intérêts, le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'acquisition par le tiers, prorata temporis, de ces intérêts.
- 333-4 Pour les charges financières constituant des décotes, est rattachée à l'exercice la quote-part de la décote calculée selon la méthode actuarielle.
- 333-5 Pour les charges financières constituant des pertes, le critère de rattachement est la constatation des pertes, sauf en matière d'instruments financiers à terme de couverture pour lesquels le critère de rattachement est la constatation des produits enregistrés sur l'élément couvert à partir de la date de l'échéance du contrat.

Chapitre 4 : Les produits régaliens

Section 1 : Définitions spécifiques

- 341-1 Les produits régaliens sont les produits issus de l'exercice de la souveraineté de l'Etat et reçus de tiers qui ne reçoivent pas directement, en contrepartie, une ressource d'une valeur équivalente. Ils sont constitués :
- des produits fiscaux, correspondant aux impôts d'Etat et taxes assimilées ;
 - des amendes et autres pénalités revenant à l'Etat.
- 341-2 L'impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers et des personnes morales, par voie d'autorité, à titre définitif, et sans contrepartie directe équivalente, en vue de la couverture des charges publiques. La perception de l'impôt est autorisée par les lois de finances.
- 341-3 Les amendes et autres pénalités représentent une sanction financière infligée à un tiers en cas d'infraction à une obligation légale ou réglementaire.
- 341-4 Ne sont pas considérés comme produits régaliens :
- les autres produits de l'Etat, c'est-à-dire ceux qui correspondent soit à des opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour les tiers (vente de biens ou prestation de services, cession ou utilisation par des tiers d'actifs incorporels, corporels ou financiers, etc.), soit à des opérations sans contrepartie directe équivalente pour les tiers si ces opérations ne sont pas issues de l'exercice de la souveraineté de

l'Etat ;

- les impositions, amendes et autres créances sur les redevables recouvrées par l'Etat pour le compte de tiers.

Section 2 : Règles de comptabilisation

Règle générale

- 342-1 En règle générale, le produit régalien net correspond au produit régalien brut diminué des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée et, le cas échéant, des "obligations" de l'Etat en matière fiscale.
- 342-2 Parmi les décisions d'apurement des créances sur les redevables, une distinction est donc opérée en fonction du caractère fondé ou non de la créance initialement comptabilisée :
- les décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance initiale sont des "obligations" comptabilisées en diminution des produits bruts (réduction d'impôt, avoirs fiscaux, crédits d'impôt, créances nées du report en arrière des déficits, détaxes des carburants, dégrèvements, annulation suite à erreur ou réclamation au fond, ...)
 - les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé de la créance initiale sont des "dépenses fiscales" comptabilisées en charges (décisions gracieuses, d'amnistie ou d'admission en non-valeur).
- 342-3 Le passage des produits régaliens bruts aux produits figurant dans le tableau des produits régaliens nets est détaillé dans l'annexe.
- 342-4 Les produits régaliens sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'Etat, sous réserve que les produits de l'exercice puissent être mesurés de manière fiable.

Particularités liées à la comptabilisation des impôts

- 342-5 En matière d'impôts, le produit fiscal brut correspond à l'impôt brut, celui-ci étant défini comme le résultat de l'application d'un barème à une assiette imposable. Le produit fiscal net correspond au produit fiscal brut diminué des obligations de l'Etat en matière fiscale et des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée.
- 342-6 Les obligations de l'Etat en matière fiscale correspondent, en règle générale, aux dispositions fiscales dont peuvent se prévaloir les redevables pour acquitter l'impôt brut. Elles sont présentées en diminution des produits fiscaux bruts.
- 342-7 Par exception, les produits bruts en matière de TVA correspondent aux créances de l'Etat sur les redevables de la TVA, c'est-à-dire aux cas dans lesquels la taxe collectée par le redevable excède la taxe déductible. Les obligations de l'Etat correspondent aux crédits de TVA dont bénéficient les redevables, c'est-à-dire aux cas dans lesquels la taxe collectée par le redevable est inférieure à la taxe déductible.

342-8 Les produits fiscaux sont comptabilisés lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- la loi de finances autorisant la perception de l'impôt est votée ;
- les opérations imposables sont réalisées ;
- les produits de l'exercice peuvent être mesurés de manière fiable.

Ainsi, les produits fiscaux doivent être comptabilisés au moment où ont lieu les opérations imposables, sous réserve que les produits de l'exercice puissent être mesurés de manière fiable.

342-9 Lorsque le délai de déclaration des opérations imposables conduit à un décalage entre la naissance des droits de l'Etat et la détermination de leur montant, les produits fiscaux seront comptabilisés :

- soit au moment où a lieu l'opération imposable (cas de la taxe intérieure de consommation des produits pétroliers et de la taxe sur la valeur ajoutée) ;
- soit au moment où la matière imposable est déclarée (cas de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés), les acomptes encaissés étant constatés au bilan tant que la liquidation définitive de l'impôt n'est pas intervenue.

342-10 Les produits des contrôles fiscaux sont rattachés à l'exercice d'émission du titre de perception à l'encontre du redevable.

Chapitre 5 : Immobilisations incorporelles

Section 1 : Définition

351-1 Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire, identifiable et sans substance physique, détenue par une entité administrative pour la production ou la fourniture de biens ou de services, la location ou l'utilisation à des fins administratives.

351-2 Pour la comptabilité générale de l'Etat, une immobilisation incorporelle correspond :

- soit à un actif incorporel représentatif d'avantages économiques futurs attribués à l'Etat par l'exercice du pouvoir particulier qui autorise l'occupation ou l'exploitation d'un élément identifié de son domaine public. La consistance de cet élément doit avoir été mis en évidence par l'existence d'une transaction avec un tiers (location du droit, cession temporaire ou partielle);
- soit un élément incorporel représentatif des dépenses ayant concouru à une amélioration identifiable et durable des capacités des services de l'Etat à assurer leurs missions. Ces immobilisations incorporelles peuvent être acquises ou générées en interne par la réalisation d'un projet. Elles comprennent les brevets et droits similaires, les logiciels et les sites Internet qui ne sont pas purement informatifs.

351-3 Ne constitue pas une immobilisation incorporelle un élément incorporel lié à l'exercice de

la souveraineté quand celui-ci génère des produits sans contrepartie directe équivalente (les produits régaliens) ou quand celui-ci crée un pouvoir général d'autoriser et de restreindre l'occupation ou l'exploitation du domaine public de l'Etat ou de tout autre élément dont l'accès est contrôlé par l'Etat.

Section 2 : Comptabilisation

Règles générales

- 352-1 Une immobilisation incorporelle est comptabilisée si elle respecte les deux conditions suivantes :
- elle est identifiable et son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante ;
 - l'Etat bénéficiera probablement des avantages économiques futurs correspondants ou du potentiel de services attendus.
- 352-2 Une immobilisation incorporelle est comptabilisée à la date de sa livraison ou à la date du transfert à l'Etat des droits qui lui sont rattachés.
- 352-3 Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation incorporelle déjà enregistrée sont comptabilisées en charges sauf si elles concourent à l'amélioration des performances de l'actif au-dessus de leur niveau d'origine.

Règles spécifiques

- 352-4 La création des immobilisations incorporelles représentatives des avantages économiques futurs attribués à l'Etat par l'exercice du pouvoir particulier qui autorise l'occupation ou l'exploitation d'un élément identifié de son domaine public est comptabilisée en situation nette. Elles sont constatées dès la conclusion de la transaction qui met en évidence les avantages économiques futurs attribués à l'Etat.
- 352-5 Les immobilisations incorporelles générées en interne et identifiées par la réalisation d'un projet satisfaisant aux critères de comptabilisation en immobilisations sont constatées à l'achèvement dudit projet pour la totalité des dépenses encourues depuis le commencement de la phase de développement. Tant qu'un projet n'est pas achevé, les dépenses encourues lors de la phase de développement sont comptabilisées en immobilisation incorporelle en cours.
- 352-6 Les dépenses résultant de la phase de développement d'un projet interne ne peuvent être comptabilisées en immobilisation incorporelle que s'il est possible de démontrer que les conditions suivantes sont remplies simultanément :
- le projet a de sérieuses chances de réussite technique car on peut raisonnablement estimer que les objectifs fixés sont réalisables compte tenu des connaissances techniques existantes ;
 - l'Etat a l'intention d'achever le projet et d'utiliser ses résultats ;

-
- l'Etat peut montrer de quelle façon la réalisation du projet générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de services sur plusieurs exercices ;
 - l'Etat a la capacité d'utiliser les résultats de la réalisation du projet ;
 - l'Etat dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour mener à son terme le projet ;
 - l'Etat a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au projet au cours de la phase de développement.

En conséquence, les dépenses encourues pour la réalisation d'un projet relevant exclusivement d'une activité de recherche sont comptabilisées en charges. Si, au cours de sa phase de développement, un projet s'avère irréalisable toutes les dépenses immobilisées doivent également être comptabilisées en charges.

352-7 Outre les conditions précédentes, les dépenses encourues au cours de la phase de développement d'un projet ne sont immobilisées que si leur valeur totale est supérieure à un seuil fixé pour cette catégorie d'immobilisation.

Section 3 : Évaluation

353-1 A leur entrée dans le patrimoine de l'Etat, les immobilisations incorporelles sont évaluées en règle générale :

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

353-2 Les immobilisations incorporelles, qui représentent les avantages économiques futurs attribués à l'Etat par l'exercice du pouvoir particulier d'autoriser l'occupation ou l'exploitation d'un élément identifié de son domaine public, sont mises en évidence par des transactions effectives avec des tiers. Elles sont évaluées de façon fiable par l'actualisation des flux de trésorerie futurs attendus par l'Etat, la décision ou l'acte matérialisant la transaction devant donner tous les éléments nécessaires à cette évaluation. En leur absence ou si leur détermination dépend de la réalisation d'événements incertains, aucune comptabilisation ne doit être effectuée.

353-3 Les profits ou les pertes, provenant de la sortie d'une immobilisation incorporelle, doivent être déterminés par différence entre les produits de sortie nets et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisés en produits ou en charges dans le compte de résultats.

- 353-4 Une immobilisation incorporelle est comptabilisée au bilan de l'Etat à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des pertes de valeur pour dépréciation. En effet, lorsque l'immobilisation incorporelle est amortissable, c'est-à-dire quand son usage attendu est limité dans le temps, un plan d'amortissement est défini afin de traduire le rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de services attendus par la constatation en charge d'une dotation aux amortissements.
- 353-5 A chaque clôture des comptes, il est nécessaire d'apprécier s'il existe un indice quelconque montrant qu'une immobilisation incorporelle a pu perdre notablement de sa valeur. Le cas échéant, la perte de valeur observée à la date de clôture de l'exercice est comptabilisée sous la forme d'une dépréciation dont la dotation est portée également en charges.

Chapitre 6 : Immobilisations corporelles

Section 1 : Définition et identification

- 361-1 Une immobilisation corporelle est un actif physique identifiable et normalement identifié dans un inventaire physique, ayant une valeur économique positive pour l'entité administrative et dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice.
- 361-2 S'agissant des immobilisations corporelles de l'Etat et de ses démembrements, cette valeur économique positive est représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus de l'utilisation du bien.
- 361-3 Sont inscrites au bilan de l'Etat et de ses démembrements les immobilisations corporelles qu'ils contrôlent. Le contrôle qui est généralement organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété ou droit d'usage des biens en location-financement ou en co-financement) se caractérise par :
- la maîtrise des conditions d'utilisation du bien ;
 - la maîtrise du potentiel de services et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Le fait que l'entité supporte les risques et charges afférents à la détention du bien constitue en outre une présomption de l'existence du contrôle.

Section 2 : Comptabilisation

- 362-1 En général, l'immobilisation corporelle est comptabilisée à la date du transfert des risques et avantages qui a lieu, en général, au moment de la livraison du bien, de la réalisation de la prestation. S'agissant d'acquisitions à titre onéreux, la signature de l'acte ou de la convention constitue le fait générateur de la comptabilisation.
- 362-2 Pour satisfaire au critère du contrôle justifiant l'inscription du bien à l'actif du bilan, le contrat de location-financement doit avoir pour effet de transférer à l'Etat la quasi-totalité

des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif.

Le commencement du contrat de location-financement est la date de signature du bail ou, si elle est antérieure, la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat.

- 362-3 Les immobilisations corporelles cofinancées par l'Etat et d'autres entités doivent être enregistrées en totalité dans le bilan de l'Etat, la part de financement apporté par d'autres entités étant retracée au passif comme produits constatés d'avance.
Le montant du cofinancement extérieur à l'Etat est repris au compte de résultat au même rythme et sur la même durée que l'amortissement pratiqué à chaque exercice ou, dans le cas d'une immobilisation non amortissable, par un étalement annuel égal au dixième du cofinancement extérieur.
- 362-4 Les bâtiments ou autres biens appartenant à une entité administrative et mis à la disposition d'une autre, gratuitement ou moyennant un loyer symbolique (pour abriter par exemple des bureaux dans le cadre d'une convention de partage issue des lois de décentralisation), sont inscrites au bilan de cette dernière lorsqu'elle dispose d'un pouvoir de gestion sur le bien et en assume les risques et les charges. La signature de l'acte ou de la convention constitue le fait générateur de la constatation au bilan.
- 362-5 Les biens placés sous le contrôle des concessionnaires sont soumis à la réglementation comptable qui prévoit leur inscription à l'actif du bilan de ces entités. Parmi ces biens, ceux antérieurement comptabilisés au bilan de l'Etat et remis dans la concession sont retracés, pour leur valeur nette comptable, à un poste spécifique du bilan de l'Etat intitulé "contre-valeur des biens remis en concession".
L'annexe aux Etats financiers comporte la liste des contrats de concession, par grandes catégories.
- 362-6 Les biens placés sous le contrôle des Etablissements publics, qu'ils aient un caractère industriel et commercial ou un caractère administratif, ne sont pas inscrits au bilan de l'Etat mais à l'actif du bilan de ces entités.

Distinction entre charges et immobilisations corporelles

- 362-7 Les immobilisations corporelles sont les éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'Etat et qui ne sont pas consommés par leur premier usage. D'une manière générale, les dépenses qui ont pour résultat l'entrée d'un nouvel élément d'une certaine consistance, qu'il s'agisse d'un bien meuble ou immeuble, destiné à rester durablement dans le patrimoine de l'Etat constituent des dépenses d'immobilisations.
- 362-8 Les principes suivants sont applicables pour comptabiliser, regrouper ou séparer les actifs corporels :
- les éléments de faible valeur peuvent être considérés comme entièrement consommés dans l'exercice de leur mise en service et par conséquent ne pas être comptabilisés en immobilisations. Cette tolérance concerne notamment "les matériels et outillages" ou certains matériels militaires (petites munitions) ;
 - certaines pièces de rechange principales, des matériels d'entretien spécifiques ou des stocks de pièces de sécurité ou encore certains "munitions" de grande valeur (missiles)

sont comptabilisés en immobilisations corporelles lorsque leur utilisation est liée à certaines immobilisations ou si l'Etat compte les utiliser sur plus d'un exercice ;

- les composants d'un actif sont traités comme des éléments séparés s'ils ont des durées d'utilité différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent ;
- les dépenses liées à l'environnement et à la sécurité sont considérées comme des immobilisations corporelles s'ils permettent d'augmenter les avantages économiques futurs d'autres actifs par rapport à ceux qui auraient pu être obtenus s'ils n'avaient pas été acquis.

L'analyse de ces principes doit s'opérer en amont, dès l'acquisition ou la production de l'actif corporel.

Section 3 : Règles d'évaluation

Évaluation initiale

363-1 En règle générale, les immobilisations sont enregistrées lors de leur entrée dans le patrimoine de l'Etat :

- à leur coût d'acquisition pour celles acquises à titre onéreux ;
- à leur coût de production pour celles produites par les services de l'Etat ;
- à leur valeur de marché pour celles acquises à titre gratuit.

363-2 Les immobilisations acquises à titre onéreux sont comptabilisées à leur coût d'acquisition. Ce coût est constitué du prix d'achat y compris les droits de douane et taxes non récupérables, et de tous les frais directement attribuables engagés pour mettre l'actif en Etat de marche en vue de l'utilisation prévue ; toutes les remises et rabais commerciaux sont déduits dans le calcul du prix d'achat. Font notamment partie des frais accessoires à additionner au prix d'achat :

- le coût de préparation du site ;
- les frais initiaux de livraison et de manutention ;
- les frais d'installation ;
- les honoraires de professionnels tels qu'architectes et ingénieurs.

363-3 Les immobilisations produites par l'Etat sont évaluées à leur coût de production. Ce coût est constitué du coût des approvisionnements augmenté des autres coûts engagés par l'Etat au cours des opérations de production pour amener le bien dans l'Etat et à l'endroit où il se trouve.

363-4 Les biens acquis à titre gratuit (dons et legs faits à l'Etat, biens vacants et sans maître, biens dépendant de successions en déshérence, confiscations pénales de biens) sont enregistrés à leur valeur de marché à leur date d'acquisition. A défaut de marché, c'est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un éventuel acquéreur dans l'Etat et le lieu où se trouve le bien.

- 363-5 Une immobilisation corporelle peut être acquise par voie d'échange total ou partiel avec une autre immobilisation corporelle ou un autre actif. Le coût d'un tel actif est évalué à la valeur de marché de l'actif échangé, ajustée du montant de trésorerie - ou d'équivalent de trésorerie - transféré. En l'absence de valeur fiable, la valeur comptable de l'actif échangé mesure le coût de l'actif acquis par voie d'échange.
- 363-6 Lorsqu'il constitue une obligation pour l'entité, le coût estimé de démantèlement et de transport d'une immobilisation ainsi que celui de la rénovation du site (notamment obligation de décontamination) est, le cas échéant, incorporé au coût de l'immobilisation lors de l'entrée de cette dernière dans le bilan, en contrepartie de l'enregistrement d'une provision au passif.

Dépenses ultérieures

- 363-7 Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation corporelle déjà comptabilisée ne doivent être ajoutées à la valeur comptable de l'actif que lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iraient à l'Etat, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant ou au moment où les dépenses sont engagées.
- 363-8 L'écart par rapport au niveau d'origine consiste :
- en l'allongement de la durée d'utilisation ou l'augmentation de la capacité d'utilisation par la modification d'une unité de production ;
 - en la diminution substantielle du coût d'utilisation antérieurement constatés par l'adoption de nouveaux processus de production ;
 - ou en l'amélioration substantielle de la qualité de la production par l'amélioration des pièces machines.
- 363-9 Lorsque l'immobilisation est amortissable, le plan d'amortissement est révisé en conséquence puisque la valeur et la durée d'utilisation varient. Pour les biens non amortissables évalués en valeur vénale, l'extension du potentiel de services attendus de l'actif est retenue pour appréhender l'écart de réévaluation.
- 363-10 Les dépenses ultérieures correspondant à des dépenses de sécurité ou environnementales (mises aux normes techniques ou directives régionales) qui n'ont pas nécessairement un lien direct avec l'actif (ou avec les avantages économiques futurs de l'actif) mais qui conditionnent son utilité et sans lesquelles l'actif ne pourrait fonctionner peuvent être comptabilisées en tant qu'immobilisations corporelles.
L'acquisition de telles immobilisations corporelles se révèle nécessaire pour que l'entité administrative puisse obtenir les avantages économiques futurs ou le potentiel de services de ses autres actifs. En effet, ces dépenses remplissent les conditions pour être comptabilisées en tant qu'actifs parce qu'elles permettent à l'entité administrative d'obtenir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service des actifs liés supérieurs à ceux que l'entité aurait pu obtenir si elles n'avaient pas été acquises.

Sortie du patrimoine et comptabilisation

- 363-11 Une immobilisation corporelle doit être éliminée du bilan lors de sa sortie ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente et lorsque l'on n'attend plus d'avantages économiques ou de potentiel de service de ce bien.
- 363-12 Lorsque la cession d'un bien est génératrice de trésorerie, les profits ou les pertes, provenant de la sortie d'une immobilisation corporelle, doivent être déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisés en produits ou en charges dans le compte de résultat.
- 363-13 Dans le cas par exemple d'une remise en affectation ou en dotation d'un bien à un Etablissement public où les droits de l'Etat sur l'Etablissement public sont augmentés d'autant, la sortie du bien se traduit par l'enregistrement d'un actif financier. C'est une opération interne au bilan qui n'a aucune incidence sur le compte de résultat.
- 363-14 Pour le transfert de la propriété d'un bien à une collectivité locale dans le cadre des lois de décentralisation et sans aucune contrepartie financière, la sortie du bien est imputée sur la situation nette et n'a aucune incidence sur le résultat.

Évaluation postérieure

- 363-15 Après la comptabilisation initiale, une immobilisation est comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur. Cette méthode d'évaluation s'applique à l'ensemble des biens à l'exception d'une part, des œuvres d'art qui ne sont pas amortissables et d'autre part des biens, hors terrains, visés au point suivant.
- 363-16 L'amortissement résulte de la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité estimée selon un plan d'amortissement et en tenant compte de la valeur résiduelle probable de l'actif à l'issue de cette durée. La durée d'utilité et le mode d'amortissement d'une immobilisation corporelle doivent être réexaminés périodiquement, et en cas de modifications importantes des estimations ou prévisions antérieures, la dotation aux amortissements de l'exercice en cours et des exercices futurs doit être ajustée. L'amortissement correspond à la consommation des avantages économiques liés à un actif corporel ou incorporel.
- 363-17 Le mode d'amortissement d'un actif est le reflet de l'évolution de la consommation des avantages économiques de cet actif (mode linéaire, mode dégressif ou mode des unités de production), le mode linéaire étant adopté, si cette évolution ne peut être déterminée de façon fiable.
A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement défini à la date d'entrée de chaque actif amortissable. La dotation aux amortissements de chaque exercice doit être comptabilisée en charges.
- 363-18 La dépréciation d'un actif peut être constatée lorsque sa valeur actuelle est devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable qui ne correspond plus aux avantages économiques ou au potentiel de services résiduels dans le cas où l'actif continue d'être utilisé. Dans ce cas, la valeur de l'actif est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation portée en charges

363-19 L'Etat dispose souvent de biens ayant une durée de vie très longue et non déterminable de manière prévisionnelle mais avec une valeur résiduelle significative. Pour ces biens, la mesure de l'utilisation du potentiel de service ou "charge d'utilisation" (équivalent de l'amortissement), est comptabilisée annuellement en charges.

La charge d'utilisation est déterminée, notamment pour le parc immobilier non spécifique, selon une méthode prédéfinie basée sur la valeur de marché des biens utilisant des règles d'évaluation définies en fonction des caractéristiques techniques des bâtiments surfaces, Etat d'entretien, ...) et de l'évolution du marché dans la zone concernée.

Une autre méthode, celle du "coût de remplacement déprécié" qui vise notamment le "réseau routier", détermine la charge d'utilisation sur la base du coût de reconstruction à neuf minoré du coût de remise en Etat (reflétant l'usure ou la dégradation) et tenant compte à la fois de la revalorisation à neuf de l'ensemble du réseau et des mises en service annuelles.

Chapitre 7 : Actifs financiers non courants : titres et créances

Section 1 : Définitions

371-1 Les immobilisations financières de l'Etat sont constituées des participations de l'Etat, matérialisées ou non par des titres, des créances rattachées à ces participations, et des prêts et avances accordés par l'Etat.

371-2 Les participations de l'Etat correspondent à des droits détenus de façon durable par l'Etat sur d'autres entités ayant une personnalité juridique et morale distincte, matérialisés ou non par des titres, qui créent un lien durable avec celles-ci. La possession durable de ces droits est estimée utile à l'activité de l'Etat, notamment parce qu'elle permet d'assurer le contrôle des entités concernées ou d'exercer une influence notable sur leur activité.

371-3 Ces droits peuvent découler :

- de la détention de parts de capital dans les entités concernées ou du statut juridique des entités concernées, contrôlées ou non par l'Etat ;
- de l'existence d'un contrôle de ces entités par l'Etat. Le contrôle est défini comme la capacité de l'Etat à maîtriser l'activité opérationnelle et financière d'une autre entité, de manière à retirer un avantage et/ou à assumer les risques de cette activité.

371-4 Dès lors que les droits détenus sur une entité donnée ont été initialement comptabilisés parmi les participations de l'Etat, ce classement en participations demeure tant que l'Etat détient ces droits, quelle que soit l'évolution ultérieure de la part de l'Etat dans les capitaux propres de l'entité.

371-5 Certaines créances comme les dividendes, intérêts ou parts de résultat sont rattachées aux participations qui les engendrent. Les prêts et les avances consentis par l'Etat aux entités,

contrôlées ou non, qui font partie de ses participations, sont également considérés comme rattachés aux participations concernées.

- 371-6 Les prêts et avances accordés par l'Etat sont des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'Etat s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales, l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps. Les prêts sont accordés pour une durée supérieure à 4 ans, alors que les avances sont octroyées par l'Etat pour une durée de 2 ans, renouvelable une fois sur autorisation expresse. Ils ne sont pas assimilables aux créances rattachées aux participations.

Section 2 : Comptabilisation

- 372-1 La comptabilisation des participations à l'actif du bilan de l'Etat prend effet au moment où les droits correspondants sont transférés à l'Etat.
- 372-2 Les prêts et avances, consentis par l'Etat à des entités ne faisant pas partie de ses participations, sont des actifs immobilisés de l'Etat. Ils sont constatés pendant l'exercice au cours duquel les droits correspondants sont nés.

Section 3 : Évaluation

Évaluation initiale

- 373-1 A leur entrée dans le patrimoine de l'Etat, les participations sont évaluées à leur coût d'acquisition qui est égal à la valeur de la contrepartie donnée ou aux apports initiaux de l'Etat. Les coûts tels que les commissions d'intermédiaires, les honoraires et les frais de banque sont inclus dans le coût d'acquisition, dans la mesure où ces frais sont directement rattachables à une opération.
- 373-2 Les prêts et avances sont initialement comptabilisés à leur valeur nominale de remboursement.

Évaluation postérieure

- 373-3 A l'inventaire, les participations relevant de la catégorie des entités contrôlées ainsi que les créances rattachées à ces participations sont comptabilisées au coût amorti. Elles doivent également à la clôture de chaque exercice être soumises à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur, conformément aux règles générales d'évaluation des actifs.
- 373-4 Le coût amorti correspond au montant auquel l'actif financier a été évalué lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements en principal obtenus et de toute réduction pour dépréciation ou non recouvrabilité.
- 373-5 Les participations ne relevant pas de la catégorie des entités contrôlées, les créances rattachées à ces participations ainsi que les prêts et avances immobilisées sont aussi comptabilisées au coût amorti dès lors que les titres correspondants sont détenus jusqu'à leur échéance. Ils doivent également à la clôture de chaque exercice être soumis à un test

de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur, conformément aux règles générales d'évaluation des actifs.

373-6 Les autres titres immobilisés de l'activité de portefeuille de l'Etat sont considérés comme des instruments financiers disponibles à la vente et doivent être évalués après leur comptabilisation initiale à leur juste valeur qui correspond notamment :

- pour les titres cotés, au cours à la date de clôture de l'exercice,
- pour les titres non cotés à leur valeur probable de négociation, cette valeur pouvant être déterminée à partir de modèles et techniques d'évaluation généralement admis.

Les écarts d'évaluation dégagés lors de cette évaluation à la juste valeur doivent être comptabilisés directement en diminution ou en augmentation de la situation nette. Les montants ainsi constatés dans la situation nette sont repris en résultat :

- lorsque l'actif est vendu ou remboursé ;
- lorsqu'une perte de valeur est constatée à la suite d'un test de dépréciation de l'actif, cette perte de valeur devant alors être constatée en résultat.

Valeur de sortie des participations

373-7 Lors de la sortie d'une participation, celle-ci est sortie de l'actif du bilan de l'Etat pour sa valeur initiale. En cas de cession partielle d'une partie d'un placement particulier, la valeur d'entrée de la fraction conservée est estimée au coût d'achat moyen pondéré.

373-8 Les plus ou moins values dégagées lors d'une cession d'immobilisations financières sont comptabilisées, à la date de cession, en produits financiers ou en charges financières.

Chapitre 8 : Les stocks et en-cours

Section 1 : Définitions

38-1 Les stocks de l'Etat comprennent les actifs :

- détenus sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans un processus de production ou de prestation de service;
- détenus pour être vendus ou distribués dans le cours normal de l'activité de l'Etat;
- ou les en-cours de production faisant partie d'un processus de production pour être vendus ou distribués.

381-2 Le classement d'un actif en stocks (actifs courants) ou en immobilisations (actifs non courants) s'effectue non pas sur la base de la nature de l'actif mais en fonction de sa destination ou de son usage dans le cadre de l'activité de l'entité administrative.

381-3 Les stocks sont des éléments entrés ou destinés à entrer dans un processus de production, de prestation de services ou de commercialisation. Contrairement aux immobilisations

corporelles et incorporelles, ils ne sont pas destinés à servir de façon durable à l'activité de l'Etat.

- 381-4 Les stocks englobent les biens acquis, détenus ou contrôlés par l'Etat, y compris par exemple les terrains ou autres biens immobiliers détenus pour la revente. Le contrôle de l'Etat sur les stocks concernés est apprécié au regard de la notion de contrôle donnée par la définition des immobilisations corporelles de l'Etat.

Section 2 : Comptabilisation et évaluation

- 382-1 Un élément est comptabilisé en stocks lorsque :

- son coût peut être évalué de manière fiable ;
- et il est probable que les avantages économiques futurs liés à cet élément bénéficieront à l'Etat.

- 382-2 Lorsque les stocks sont vendus, échangés ou distribués, la valeur comptable de ces stocks est comptabilisée en charge de l'exercice au cours duquel le produit correspondant est comptabilisé. S'il n'existe pas de produit correspondant, la charge est comptabilisée lorsque les biens sont distribués ou lorsque le service correspondant est rendu.

- 382-4 Le coût des stocks comprend tous les coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'Etat où ils se trouvent lors de leur entrée dans le patrimoine de l'Etat :

- coûts d'acquisition (achats, matières consommables, frais liés aux achats...) ;
- coûts de transformation (frais de personnel et autres charges variables ou fixes, à l'exception des charges qui pourraient être imputables à une utilisation non optimale de la capacité de production de l'entité) ;
- frais généraux et administratifs directement imputables aux stocks.

- 382-5 Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production des actifs équivalents, constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits actifs.

- 382-6 Dans les cas où une évaluation sur la base des coûts entraîne des contraintes excessives ou n'est pas réalisable, les actifs en stock sont évalués sur la base de leur valeur nette de réalisation. La valeur nette de réalisation est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.

- 382-7 Postérieurement à leur entrée dans le patrimoine de l'Etat, les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation, la valeur nette de réalisation correspondant au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation.

- 382-8 Toutefois si les stocks sont détenus pour être distribués pour un prix nul ou symbolique ou pour être consommés dans un processus de production de biens destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique, ils sont évalués au plus faible du coût et du coût de remplacement courant (celui qu'aurait à supporter l'Etat pour acquérir l'actif à la date de clôture).
- 383-9 La dépréciation s'apprécie unité par unité ou catégorie par catégorie. Elle prend en considération les perspectives de vente, de distribution ou d'utilisation ou, dans le cas d'actifs fongibles, catégorie par catégorie.
- L'amointrissement de la valeur des stocks est reflété par la constatation d'une dépréciation, qui donne lieu à une dotation inscrite en charge de l'exercice, et à une reprise si la valeur des stocks ainsi dépréciée augmente lors d'un exercice ultérieur. Toutes les pertes de stocks sont également comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel la perte se produit.
- 383-10 A la sortie du magasin ou à l'inventaire, la valeur des stocks est déterminée en utilisant la méthode du premier entré – premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré.
- L'application du principe précédent doit conduire à l'utilisation de la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks de même nature et de même usage. Pour des stocks de nature ou d'usage différent, des méthodes différentes peuvent être justifiées. Une différence de nature géographique (et des règles fiscales correspondantes) n'est pas suffisante en elle-même pour justifier l'utilisation de méthodes différentes.
- 383-11 Par exception aux dispositions des deux paragraphes précédents, le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques est déterminé en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.

Chapitre 9 : Les créances de l'actif courant

Section 1 : Définition

- 391-1 Les créances de l'actif courant sont des sommes dues à l'Etat par des tiers et qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas vocation à être immobilisées. Elles sont constituées des créances sur les clients, des créances sur les redevables ainsi que des créances sur les autres débiteurs.

Section 2 : Comptabilisation

- 392-1 La comptabilisation d'une créance de l'actif courant répond aux conditions générales de comptabilisation d'un actif. Les créances comptabilisées peuvent avoir pour contrepartie :
- un produit de l'Etat, si les conditions de comptabilisation des produits sont remplies ;
 - un compte de passif, si les conditions de comptabilisation des produits ne sont pas

remplies.

392-2 La comptabilisation des décisions d'apurement des créances diffère selon qu'elles portent sur des créances recouvrées pour le compte de l'Etat ou sur des créances recouvrées pour le compte de tiers.

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

- les décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance sont comptabilisées en diminution des produits bruts ;
- les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé de la créance sont comptabilisées en charges de fonctionnement.

392-3 La comptabilisation des décisions d'apurement des créances recouvrées pour le compte de tiers diffère selon que l'Etat supporte ou non le risque de non-paiement de la créance :

- si le risque de non-paiement est à la charge de l'Etat, les décisions d'apurement portant sur ces créances sont comptabilisées en charges d'intervention ;
- si le risque de non-paiement n'est pas à la charge de l'Etat, les décisions d'apurement portant sur ces créances sont comptabilisées au bilan, en diminution de l'obligation à l'égard du tiers.

392-4 Lorsque l'Etat supporte le risque de non-paiement des créances, les dotations pour pertes de valeur des créances sont comptabilisées en charges de fonctionnement, pour les créances recouvrées pour le compte de l'Etat et en charges d'intervention, pour les créances recouvrées pour le compte de tiers.

Section 3 : Évaluation

393-1 Les créances de l'actif courant sont initialement comptabilisées pour le montant dû à l'Etat par les tiers.

393-2 Dans les cas où la valeur d'inventaire des créances est inférieure à leur valeur comptable, il est nécessaire de ramener la valeur comptable à la valeur d'inventaire.

La valeur d'inventaire des créances de l'actif courant est égale à leur valeur actuelle (ou valeur recouvrable), qui correspond aux flux de trésorerie attendus.

La valeur comptable des créances de l'actif courant correspond au montant des créances restant à recouvrer à la clôture de l'exercice.

393-3 L'amointrissement de la valeur des créances résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une perte de valeur. Le montant de la dotation peut être calculé, soit à partir de l'examen de chaque créance, soit à partir d'une estimation statistique, sous réserve que la méthode arrêtée permette de justifier le taux de

dépréciation retenu pour chaque catégorie de créances sur la base, notamment, de données historiques internes.

La méthode statistique est utilisée dans les cas où les créances d'une même catégorie sont trop nombreuses pour permettre un examen individuel des créances.

Chapitre 10 : Provisions pour charges, dettes non financières

Section 1 : Provisions pour charges

- 401-1 Les provisions pour charges sont des passifs dont l'échéance ou le montant est incertain. Dans la comptabilité générale de l'Etat, elles concernent :
- les charges de fonctionnement ;
 - les charges d'intervention ;
 - les immobilisations corporelles ;
 - les opérations de restructuration.
- 401-2 Une provision pour charges doit être comptabilisée lorsque les trois conditions suivantes sont remplies :
- il existe une obligation de l'Etat vis-à-vis de tiers se rapportant à l'exercice en cours ou à un exercice antérieur. Cette obligation est soit juridique (contractuelle, légale ou réglementaire) soit reconnue par l'Etat (résultant d'une politique affichée ou d'une déclaration autorisée suffisamment explicite). L'existence de l'obligation s'apprécie à la date de clôture de l'exercice ;
 - il est certain, ou probable, qu'une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue sera nécessaire pour éteindre l'obligation de l'Etat envers le tiers. La probabilité de sortie de ressources s'apprécie à la date d'arrêté des comptes ;
 - le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable. Le montant s'apprécie à la date d'arrêté des comptes.
- 401-3 Dans le cas d'évènements exceptionnels, importants et significatifs, qui ne se réfèrent pas à des exemples passés, une provision pour charges doit être comptabilisée si ces cas peuvent donner lieu à une sortie probable de ressources évaluée de manière fiable.
- 401-4 Une fois constatée, une provision pour charges ne doit être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.
- 401-5 La provision pour 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.
- 401-6 Le montant estimé doit tenir compte du 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.

- 401-7 Le montant des provisions pour charges doit être ajusté à chaque date de clôture d'exercice pour tenir compte de la meilleure estimation à cette date. Les provisions devenues sans objet doivent faire l'objet d'une reprise sur provisions.

Section 2 : Les dettes non financières

- 402-1 Les dettes non financières se composent :
- des dettes de fonctionnement qui sont la contrepartie de la charge de fonctionnement à laquelle la dette non financière est associée ;
 - des dettes d'intervention qui sont la contrepartie de la charge d'intervention à laquelle la dette non financière est associée ;
 - des autres dettes non financières.
- 402-2 Les dettes non financières sont comptabilisés lorsque l'entité administrative a une obligation à l'égard d'un tiers et qu'il est certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au profit de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.
- 402-3 Les dettes non financières sont évalués à leur valeur nominale. Les dettes non financières en monnaies étrangères sont converties en monnaie nationale sur la base du dernier cours de change.

Chapitre 11 : Opérations liées à la trésorerie de l'Etat et ses composantes

Section 1 : Définition

- 411-1 Les opérations de trésorerie sont celles qui entraînent des changements dans le montant et la composition des éléments d'actif et de passif composant la trésorerie. Les éléments d'actif recouvrent les disponibilités, les autres composantes de la trésorerie et les équivalents de trésorerie. Les éléments de passif sont la contrepartie de fonds reçus remboursable à vue ou à très court terme et pouvant donner lieu à rémunération.

Les éléments de l'actif

- 411-2 Les disponibilités représentent toutes les valeurs qui, en raison de leur nature, sont immédiatement convertibles en espèces pour leur montant nominal. Elles comprennent les valeurs à l'encaissement ou à l'escompte, les fonds sur les comptes bancaires et les fonds en caisse.
- 411-3 Les autres composantes de la trésorerie figurant à l'actif de l'Etat correspondent à toutes les valeurs mobilisables à très court terme et ne présentant pas de risque de changement de

valeur. Elles comprennent notamment les créances résultant des dépôts de fonds sur le marché interbancaire et auprès des autres institutions nationales ou internationales.

- 411-4 Les équivalents de trésorerie sont des placements à court terme, très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

Les éléments de passif

- 411-5 Les éléments de passifs liés à la trésorerie recouvrent essentiellement la contrepartie des dépôts des correspondants du Trésor et des autres personnes habilitées. Les correspondants du Trésor sont les organismes qui, soit en application de lois et règlements déposent à titre obligatoire des fonds au Trésor, soit en vertu de conventions sont autorisés à procéder à des opérations de recettes ou de dépenses par l'intermédiaire des comptables du Trésor. Les autres personnes habilitées sont toutes celles qui sont autorisées à déposer leurs fonds au Trésor public.
- 411-6 Les autres éléments de passif composant la trésorerie sont correspondent essentiellement aux des dettes résultant d'emprunts sur le marché interbancaire et auprès des autres institutions. Ils correspondent à des transferts de capitaux à très court terme réalisés sans livraison de titre.

Section 2 : Comptabilisation

- 412-1 Les disponibilités sont comptabilisées dans les Etats financiers de l'exercice au cours duquel les valeurs correspondantes sont acquises. Les valeurs à l'encaissement sont comptabilisées :
- pour les chèques, lors de leur remise à l'encaissement ;
 - pour les effets de commerce, lors de leur remise à l'encaissement ou à l'escompte ;
 - pour les autres moyens de paiement, selon le cas, lors de leur remise à l'encaissement ou lors de leur échéance.
- 412-2 Les chèques émis sont comptabilisés lors de leur émission dans des comptes de disponibilités spécifiques. Les fonds sur les comptes bancaires sont comptabilisés lors de l'émission des ordres de virement, dans d'autres cas, lors de la réception des relevés bancaires.
- 412-3 Les autres composantes de la trésorerie sont comptabilisées dans les Etats financiers de l'exercice au cours duquel les créances correspondantes sont nées. Les créances résultant des dépôts sur le marché interbancaire et des dépôts auprès des autres institutions sont comptabilisées lors de la conclusion de l'opération de placement.
- 412-4 Les équivalents de trésorerie sont comptabilisés dans les Etats financiers de l'exercice au cours duquel les créances correspondantes sont nées.
- 412-5 Les éléments de passif composant la trésorerie sont comptabilisés dans les Etats financiers de l'exercice au cours duquel les obligations correspondantes sont nées. Les passifs liés aux dépôts des correspondants du Trésor et à ceux des autres personnes habilitées sont

comptabilisés lors de tout mouvement financier intervenu sur le compte du correspondant ou des autres personnes habilitées ou lors de la réalisation par l'intermédiaire des comptables du Trésor des opérations de recettes ou dépenses.

- 412-6 Les dettes résultant des emprunts sur le marché interbancaire et d'emprunts auprès des autres institutions sont comptabilisées lors de la réalisation de l'opération de mise en pension ou d'emprunt.

Section 3 : Règles d'évaluation

- 413-1 Les éléments d'actif et de passif composant la trésorerie sont enregistrés initialement pour leur montant nominal.
- 413-2 Les disponibilités en devises existant à la clôture de l'exercice sont converties en monnaie nationale sur la base du dernier cours de change au comptant. Les écarts de change sont comptabilisés dans le résultat de l'exercice.
- 413-3 Les intérêts courus non échus des éléments de passif composant la trésorerie et des dettes diverses liées aux opérations de trésorerie doivent être constatés à la clôture de l'exercice.

Chapitre 12 : Les opérations liées aux opérations de financement de l'Etat

Section 1 : Définitions

- 421-1 Les opérations de financement de l'Etat sont celles qui entraînent des changements dans le montant et la composition des dettes financières et des instruments financiers à terme. Les éléments d'actif et de passif correspondent :
- aux dettes financières, qui comprennent les emprunts négociables et les emprunts non négociables
 - aux dettes diverses
- 421-2 Les dettes financières résultent d'une décision de financement de l'Etat. Elles se présentent sous forme de titres négociables qui sont :
- soit la contrepartie de fonds destinés à assurer le financement de l'Etat, remboursables à terme et donnant lieu à rémunération ;
 - soit la contrepartie d'un actif qu'ils ont pour objet de financer.
- 421-3 Les titres négociables sont les titres dématérialisés qui se négocient sur les marchés financiers. Ils prennent la forme d'obligations ou de bons du Trésor standardisés. Chaque catégorie de titre présente les mêmes caractéristiques.
- 421-4 Lorsque la technique de l'assimilation est utilisée, les nouvelles émissions sont rattachées aux emprunts existants et le prix des tranches complémentaires est ajusté en fonction des conditions de marché. Selon des caractéristiques qui leur sont propres, certains titres sont

indexés sur le capital ou les intérêts, démembrés, libellés en devises ou encore émis au profit de la caisse de la dette publique.

- 421-5 Les titres non négociables sont les titres qui ne se négocient pas sur les marchés financiers. Ces titres prennent la forme d'obligations, de bons du Trésor ou de rentes. La dette ancienne perpétuelle composée d'un majorat, de dotations et d'une rente viagère est classée parmi ces titres.
- 421-6 Les dettes diverses comprennent les appels de marge mis en place pour sécuriser les opérations sur instruments financiers à terme. Ces appels de marge constituent des dettes car ils sont restituables par l'Etat à une date déterminée.

Section 2 : Comptabilisation et évaluation des dettes financières

- 422-1 Les dettes financières de l'Etat ne peuvent être inscrites dans les comptes qu'à plusieurs conditions :
- être autorisées législativement ;
 - constituer une dette certaine c'est-à-dire une obligation de l'Etat à l'égard d'un tiers qui entraînera une sortie de ressources au profit de ce dernier ;
 - être évaluable de manière fiable.
- 422-2 Les dettes financières sont comptabilisées dans les Etats financiers de l'exercice au cours duquel les emprunts correspondants sont émis ou contractés.
- 422-3 Les dettes financières sont enregistrées pour leur valeur nominale excepté lorsque le titre est indexé. La valeur nominale correspond à la valeur de remboursement.
- 422-4 En cas d'indexation du capital, les émissions concernées sont enregistrées à la valeur nominale indexée. Les différentiels d'indexation déterminés au cours de la vie des titres constituent des charges financières au fur et à mesure de leur constatation. En cas de déflation, ces différentiels constituent des produits financiers sous réserve que la valeur du titre inscrite au passif ne devienne pas inférieure au pair.
- 422-5 Les engagements résultant d'emprunts en devises doivent être inscrits dans les comptes de hors bilan dès la date d'engagement de l'opération. Lors de la livraison des devises, les emprunts sont enregistrés dans des comptes de bilan ouverts et libellés dans chacune des devises utilisées.
- 422-6 A chaque arrêté comptable, les emprunts en devises sont évalués au cours de marché en vigueur à la date d'arrêté ou au cours de marché constaté à la date antérieure la plus proche. Les écarts de change résultant de cette évaluation sont portés au compte de résultat dans le cas où ils ne font pas l'objet d'une opération de couverture de change.
- 422-7 Les intérêts des emprunts en devises sont enregistrés dans des comptes de charges ouverts et libellés dans chacune des devises utilisées. A chaque arrêté comptable, les charges d'intérêts courues en devises sont évaluées au cours au comptant de la devise concernée et

comptabilisées en compte de résultat.

- 422-8 Les émissions de bons du Trésor ou d'obligations au profit de la caisse de la dette publique sont inscrites dans les dettes financières pour leur valeur nominale.
- 422-9 La remise des titres à la caisse de la dette publique est traitée comme une opération de prêt de titres. En conséquence, en contrepartie des dettes financières, la créance résultant du prêt est enregistrée dans les immobilisations financières pour la valeur nominale des titres remis. Cette créance ne fait pas l'objet de dépréciation dans la mesure où la valeur nominale des titres correspond à la valeur de remboursement.

Chapitre 13 : Contrat de location de financement

Section 1 : Définition

- 431-1 Pour satisfaire au critère du contrôle justifiant l'inscription du bien à l'actif du bilan de l'Etat en tant que preneur, un contrat de location-financement doit avoir pour effet de transférer à l'Etat la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif.
- 431-2 Les exemples de situations qui conduisent normalement à classer un contrat de location en contrat de location-financement sont les suivants :
- la propriété de l'actif est transférée à l'Etat au terme de la durée de location ;
 - le contrat de location donne à l'Etat l'option d'acheter l'actif à un prix suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date à laquelle l'option peut être levée pour que, dès le commencement du contrat de location, il existe une certitude raisonnable que l'option sera levée ;
 - la durée de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif même s'il n'y a pas transfert de propriété ;
 - au commencement du contrat de location, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué ;
 - les actifs loués sont d'une nature spécifique et seul l'Etat peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures.
- 431-3 Le contrat de location-financement commence à la date de signature du bail ou, si elle est antérieure, à la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat.
- 431-4 Les contrats de location de terrains qui ne prévoient pas le transfert de la propriété au preneur à l'issue de la durée de location ne peuvent pas constituer des contrat de location-financement. Les versements initiaux éventuellement effectués au titre de ces contrats

représentent des pré-loyers qui sont amortis sur la durée de contrat de location conformément aux avantages procurés.

Section 2 : Comptabilisation et évaluation

- 432-1 Au bilan de l'Etat ou de ses démembrements, les biens détenus par voie de contrat de location-financement doivent être comptabilisés à l'actif et au passif pour des montants égaux, au commencement du contrat de location, à la juste valeur du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location. Un contrat de location-financement est donc comptabilisé à la fois comme un actif et comme une obligation d'effectuer les paiements futurs au titre de la location.
- 432-2 Des coûts directs initiaux, tels que la négociation et la finalisation des accords, peuvent être encourus pour des activités de location spécifiques. Ces coûts sont inclus dans le montant immobilisé à l'actif en vertu du contrat de location.
- 432-3 Les paiements au titre de la location doivent être ventilés entre la charge financière, déterminée sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant de l'investissement net, et l'amortissement du solde de la dette.
- 432-4 L'actif loué fait éventuellement l'objet d'un amortissement dans la comptabilité du locataire selon les règles générales concernant les immobilisations. S'il n'existe pas une certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif est totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité.

Chapitre 14 : Évaluation des biens corporels lors de l'Etablissement du premier bilan l'Etat

Section 1 : Règle générale

- 441-1 Lors de l'Etablissement du premier bilan de l'Etat, les biens sont évalués à leur coût d'acquisition. C'est notamment le cas pour les immobilisations corporelles telles que :
- les matériels civils (matériel de bureau, mobilier, matériel informatique, matériel de transport...);
 - les équipements militaires (chars, avions de chasse, sous-marins...).
- 441-2 Pour ces biens, les coûts d'entrée sont le plus souvent connus. A défaut, des méthodes statistiques peuvent être utilisées pour reconstituer ces coûts si ceux-ci ne peuvent être retrouvés en raison de l'ancienneté des biens notamment (utilisation de prix catalogues et application d'une durée de vie pour reconstituer la valeur nette par exemple).

Section 2 : Application de règles d'évaluation particulières pour certains biens

442-1 Pour un certain nombre de biens, on ne dispose pas d'un coût d'acquisition pertinent, soit parce qu'il n'est pas connu, soit parce qu'il n'est pas significatif car trop ancien.

Cas des biens pour lesquels il existe une valeur de marché directement observable

442-2 Pour cette catégorie de biens, la valeur de marché est retenue comme base de première comptabilisation. Cette disposition concerne les terrains et le parc immobilier utilisé pour des usages non spécifiques aux missions de l'Etat.

442-3 Pour ces biens, la valeur de marché est appréhendée à partir de la valeur observée dans les transactions récentes réalisées sur des immobilisations présentant les mêmes caractéristiques, dans des circonstances similaires et dans une zone géographique comparable sous l'angle du marché immobilier. La fourchette de prix qui en résulte intègre différents critères tels la superficie, l'Etat d'entretien, le standing ou l'année de construction. Ces différents éléments sont regroupés dans une étude de marché par zone géographique à laquelle chaque bien est rattaché afin de permettre le suivi des évaluations ultérieures.

442-3 Dans le cas particulier où ces des biens sont affectés à un usage particulier (prison, caserne), relevant d'une activité de l'Etat, mais pouvant être reconvertis en une autre activité en cas de cession à des tiers moyennant des aménagements et travaux, leur valeur vénale doit prendre en compte des éléments annexes car ces biens ne peuvent être mis sur le marché en l'Etat. Pour établir cette valeur, il convient de tenir compte d'éléments constituant une valeur de reconversion qui est :

- soit la valeur du terrain diminuée du coût de démolition, dans le cas où le bâti existant ne serait pas conservé ;
- soit la valeur des bâtiments, diminuée des coûts de restructuration et d'aménagements dans les autres cas.

Cas des biens pour lesquels il n'existe pas de valeur de marché directement observable

442-4 Pour certains actifs publics, on ne connaît pas le coût d'acquisition et il n'y a pas de valeur de marché reconnue et identifiable. C'est le cas notamment pour les actifs spécifiques que sont les infrastructures routières ou les biens ayant un usage purement historique ou culturel.

442-5 Les biens qui ont un potentiel de service spécifique et mesurable comme les infrastructures routières. Ces biens sont évalués à leur coût de remplacement déprécié c'est-à-dire une évaluation basée sur l'estimation du coût de remplacement du bien par un actif similaire qui offrirait un potentiel de service identique.

C'est le cas des infrastructures routières et des ouvrages d'art associés qui sont évalués pour le coût de remplacement déprécié. Ce coût est appréhendé à partir de la valeur de reconstruction à neuf dépréciée en fonction d'une évaluation du coût de remise en Etat de ces ouvrages.

Le réseau routier national non concédé est enregistré :

- à l'actif, en immobilisations corporelles pour sa valeur brute de reconstruction à neuf ;
- en dépréciation pour le montant global de remise en Etat du réseau. Par ailleurs, l'encours des travaux est enregistré à l'actif en immobilisation en cours.

442-6 Les biens qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature (terrains spécifiques) ou à leur valeur symbolique (cathédrales) et qui n'est pas mesurable sont évalués :

- pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable. Cette évaluation a essentiellement pour objet d'assurer la cohérence des inventaires physique et comptable et celle de l'articulation flux/stocks. Au bilan, en dehors de l'inscription de cette valeur, seront inscrits les flux de travaux immobilisables réalisés sur ces biens ;
- ou, dans des cas exceptionnels, pour le coût de reproduction à l'identique des biens dont la valeur est jugée hautement symbolique et culturelle.

Cas spécifique des œuvres d'art

442-7 Pour le cas spécifique des œuvres d'art, présentes dans les collections de l'Etat lors de l'Etablissement du premier bilan, elles sont enregistrées pour une valeur symbolique. Les œuvres acquises après l'Etablissement du premier bilan de l'Etat sont immobilisées à leur coût d'acquisition.

Chapitre 15 : Opérations effectuées en monnaies étrangères

Section 1 : Évaluation initiale

451-1 Les actifs acquis et les passifs constatés en monnaies étrangères sont convertis en monnaie nationale lors de leur comptabilisation initiale par conversion de leur coût en monnaies étrangères sur la base du cours de change du jour de la transaction.

45102 Les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères sont converties en monnaie nationale sur la base du cours de change à la date de l'accord des parties sur l'opération, quand il s'agit de transactions commerciales, ou à la date de mise à disposition des monnaies étrangères, quand il s'agit d'opérations financières.

Section 2 : Évaluation ultérieure

452-1 Lorsque la naissance et le règlement des créances ou des dettes s'effectuent dans le même exercice, les écarts constatés par rapport aux valeurs d'entrée, en raison de la variation des cours de change, constituent des pertes ou des gains de change à inscrire respectivement dans les charges financières ou les produits financiers de l'exercice.

452-2 Lorsque les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères subsistent au bilan à la date de clôture de l'exercice, leur enregistrement initial est corrigé sur la base du dernier cours de change à cette date.

452-3 Les différences entre les valeurs initialement inscrites dans les comptes (coûts historiques) et celles résultant de la conversion à la date d'inventaire augmentent ou diminuent les montants initiaux. Ces différences constituent des charges financières ou des produits financiers de l'exercice, sous réserve des limites éventuelles prévues aux articles suivants.

Section 3 : Cas particulier

453-1 Lorsque l'opération traitée en monnaies étrangères est assortie d'une opération symétrique destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change, appelée couverture de change, les gains et pertes de change ne sont comptabilisés en compte de résultat qu'à concurrence du risque non couvert.

453-2 Les écarts de change résultant d'une forte dévaluation ou dépréciation de la monnaie et qui affectent des passifs directement liés à l'acquisition récente d'actifs facturés dans une monnaie étrangère peuvent être inclus dans la valeur comptable de l'actif concerné uniquement si les conditions suivantes sont remplies :

- la valeur comptable ainsi ajustée n'est pas supérieure au plus faible du coût de remplacement et de la valeur recouvrable de cet actif ;
- les passifs ne pouvaient être réglés ou ne pouvaient faire l'objet d'une couverture pour risque de change avant la survenance de la forte dévaluation ou dépréciation ;
- les actifs concernés ont été acquis dans les douze mois précédant la forte dévaluation ou dépréciation de la monnaie.

Chapitre 16 : Opérations sur fonds de contre valeur

Section 1 : Définition

461-1 Les aides financières et les aides en nature octroyées par les Bailleurs de Fonds peuvent faire l'objet, selon les dispositions de la convention d'aide, d'une constitution de fonds de contre valeur (FCV). Ces derniers sont destinés à financer des programmes du Gouvernement, en accord avec le Bailleur de Fonds. L'utilisation des fonds est subordonnée à la signature d'un devis programme ou accord équivalent par l'Etat malgache et le donateur et à son inscription dans la Loi des Finances.

461-2 Les aides en nature sont rétrocédés aux opérateurs moyennant versement par ces derniers de la contre valeur en *Ariary*, dont le montant est convenu avec le Gouvernement malgache, conformément aux dispositions de la convention de financement.

461-3 Les fonds de contre valeur relatifs aux aides financière sont constitués directement par les Bailleurs de Fonds.

461-4 Les fonds de contre valeur sont logés dans un compte spécial en *Ariary*, ouvert à la Banque Centrale de Madagascar. Un compte est ouvert pour chaque don.

Section 2 : Comptabilisation et évaluation

462-1 Aides en nature :

Les fonds de contre valeur sont à comptabiliser au moment où les montants à constituer sont déterminés d'une manière fiable, c'est-à-dire à la signature de la convention de rétrocession des dons aux opérateurs.

Les fonds ainsi constitués n'étant disponibles pour le Budget de l'Etat qu'après la signature d'un devis programme et leur inscription dans la Loi des Finances, leur prise en charge dans un compte de produit (subvention d'exploitation) dans un compte de fonds (subvention d'équipement) ne peut intervenir qu'au cours de l'exercice auquel la destination finale des fonds est déterminée, c'est-à-dire l'exercice correspondant à la réalisation du programme financé sur les FCV.

462-2 Aides financières :

Les fonds de contre valeur sont à comptabiliser au moment de leur constitution, c'est-à-dire à la réception de l'avis de crédit relatif à l'approvisionnement du compte FCV ouvert à la Banque Centrale de Madagascar.

Comme pour les aides en nature, au cas où les fonds sont destinés à financer des programmes du Gouvernement, leur prise en charge dans un compte de produit (subvention d'exploitation) dans un compte de fonds (subvention d'équipement) ne peut intervenir qu'au cours de l'exercice auquel la destination finale est déterminée, c'est-à-dire l'exercice correspondant à la réalisation du programme financé sur les FCV.

Pour les cas des aides budgétaires, le compte FCV ouvert à la Banque Centrale de Madagascar sert uniquement de compte de transit, les fonds seront en effet virés au compte courant du Trésor afin de renforcer la trésorerie de l'Etat.

462-3 Utilisation des fonds :

Les charges et immobilisations sur FCV sont comptabilisées conformément aux chapitres 3, 5 et 6 précédents.

Chapitre 17 : Autres opérations particulières

Section 1 : Concessions et opérations faites en commun ou pour le compte de tiers

471-1 Dans le cadre d'une concession de service public, les actifs mis dans la concession par l'Etat concédant ou par le concessionnaire sont inscrits à l'actif du bilan de l'entité concessionnaire. Parmi ces biens, ceux antérieurement comptabilisés au bilan de l'Etat et remis dans la concession sont retracés, pour leur valeur nette comptable, à un poste spécifique du bilan de l'Etat intitulé "contre-valeur des biens remis en concession".

L'annexe aux Etats financiers comporte la liste des contrats de concession, par grandes catégories.

471-2 Les opérations faites en commun ou les communautés d'intérêt correspondent à un accord contractuel par lequel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint. L'enregistrement de ces opérations chez chacun des coparticipants dépend des clauses contractuelles et de l'organisation comptable prévue par les coparticipants.

- 471-3 Lorsque la comptabilité des opérations faites en commun est tenue par un gérant, seul juridiquement connu des tiers, les charges et les produits des opérations faites en commun sont compris dans les charges et produits de ce gérant. Chacun des autres coparticipants enregistre en produits ou en charges uniquement la quote-part de résultat lui revenant
- 471-4 Lorsque les opérations faites en commun impliquent le contrôle conjoint et la copropriété d'un ou plusieurs actifs, chaque coparticipant doit comptabiliser, en plus de sa quote-part des produits et charges, une quote-part des actifs et passifs.
- 471-5 Lorsque les opérations en commun sont effectuées dans le cadre d'une entité séparée dans laquelle chaque coparticipant détient une participation, les coparticipants comptabilisent chacun la quote-part leur revenant dans les actifs, les passifs, le résultat, les charges, les produits et les flux de trésorerie de l'entité commune.
- 471-6 Les opérations traitées par l'entité administrative pour le compte de tiers en qualité de mandataire sont comptabilisées dans un compte de tiers. Le mandataire enregistre en compte de résultat uniquement la rémunération qu'il perçoit au titre de son mandat.
- 471-7 Les opérations traitées par l'entité administrative pour le compte de tiers au nom de l'entité sont inscrites selon leur nature dans les charges et les produits de l'entité.

Section 2 - Avantages octroyés au personnel

- 472-1 Les avantages accordés par l'Etat et ses démembrements à son personnel en activité ou non actif sont comptabilisés en charges dès que le personnel a effectué le travail prévu en contrepartie de ces avantages ou dès que les conditions auxquelles étaient soumises les obligations contractées par l'entité administrative vis à vis de son personnel sont remplies.
- 472-2 A chaque clôture d'exercice, le montant des engagements de l'entité administrative en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou d'avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux est constaté sous forme de provisions pour charges.
- 472-3 Ces provisions pour charges sont déterminées sur la base de la valeur actualisée de l'ensemble des obligations en utilisant des hypothèses de calcul et des méthodes actuarielles adaptées.

Section 3 - Changements d'estimations ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions

- 473-1 Les changements d'estimations comptables sont des changements fondés sur de nouvelles informations ou sur une meilleure expérience et qui permettent d'obtenir une meilleure information.
- 473-2 L'impact des changements d'estimations comptables est inclus dans le résultat net de l'exercice en cours ou des exercices futurs si ces changements les affectent également.

473-3 Les changements de méthodes comptables résultent de modifications de conventions comptables de base, des principes comptables fondamentaux, de méthodes d'évaluation ainsi que de réglementations et pratiques spécifiques prévues pour établir et présenter les Etats financiers.

Un changement de méthode comptable n'est effectué que s'il est imposé par une nouvelle réglementation ou s'il permet une amélioration dans la présentation des Etats financiers de l'Etat.

473-4 L'impact sur les résultats des exercices antérieurs d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur significative est comptabilisé la situation nette d'ouverture. Les données comparatives (informations de l'exercice précédent) doivent par ailleurs être retraitées afin d'assurer au niveau des Etats financiers la comparabilité entre les périodes, comme si la nouvelle méthode avait toujours été appliquée ou comme si l'erreur n'avait jamais été commise.

Lorsque cet ajustement du solde d'ouverture ou cette adaptation des informations de l'exercice ou des exercices précédents ne peuvent pas être effectués de façon satisfaisante, des explications sur cette absence d'adaptation ou d'ajustement sont données dans l'annexe.

Section 4 : Comptabilité en valeur

474-1 La comptabilité en valeurs est une sorte de comptabilité matière où sont suivis les valeurs appartenant à l'Etat, aux Etablissements Publics et aux collectivités dont les Trésoriers gèrent le portefeuille. Elle peut également servir à connaître le maniement, par les comptables supérieurs du Trésor, de valeurs qui leur sont confiées par divers déposants pour l'exécution de certaines opérations.

474-2 La comptabilité en valeurs, tenue dans les comptes spéciaux de la classe 8, est séparée d'une manière distincte de la comptabilité en deniers. Aucun chevauchement ne peut se produire entre les deux comptabilités et les comptes spéciaux concernant les opérations en valeurs ne peuvent être crédités ou débités que par le débit ou le crédit de comptes analogues.

474-3 Le solde des opérations de la comptabilité en valeur est présenté en annexe des Etats financiers comme des éléments "hors bilan".

ANNEXE 1 – Modèle d'Etats financiers

TABLEAU DE LA SITUATION NETTE

	EXERCICE N			EXERCICE N-1
	Brut	Amort/Prov	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisation en cours				
Immobilisations financières				
Total actifs non courants				
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours				
Créances et actifs assimilés				
Redevables				
Clients				
Autres créances et actifs assimilés				
Charges constatées d'avance				
Trésorerie et équivalents de trésorerie				
Placements et équivalents de trésorerie				
Autres composantes de trésorerie				
Trésorerie				
Total actifs courants				
TOTAL ACTIF (I)				
PASSIFS NON COURANTS				
Subventions d'investissement				
Emprunts et dettes financières				
Provisions et produits constatés d'avance				
Total Passifs non courants				
PASSIFS COURANTS				
Dettes de fonctionnement				
Dettes d'intervention				
Provisions et produits constatés d'avance				
Autres dettes non financières				
Trésorerie				
Correspondants du Trésor et personnes habilitées				
Autres				
Total Passifs courants				
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)				
Report des exercices antérieurs				
Écarts de réévaluation et d'intégration				
Autres éléments de la situation nette				
Solde des opérations de l'exercice				
SITUATION NETTE (III=I-II)				

ANNEXE 1 – Modèle d'Etats financiers

COMPTE DE RÉSULTAT

TABLEAU DES CHARGES NETTES		EXERCICE N	EXERCICE N-1
NETTES	Charges de personnel Achats, variations de stocks et prestations externes Dotations aux amortissements et aux provisions, pertes de valeur Autres charges de fonctionnement		
	Total charges de fonctionnement direct (I)		
CHARGES DE FONCTIONNEMENT	Transferts aux organismes – services publics Contributions obligatoires Dotations aux provisions		
	Total charges de fonctionnement indirect (II)		
	Total charges de fonctionnement (III=I+II)		
	Redevances Ventes de produits et prestations de service Production stockée et immobilisée Reprises sur provisions et pertes de valeur Autres produits de fonctionnement		
	Total produits de fonctionnement (IV)		
TOTAL CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V=III-IV)			
CHARGES D' INTERVENTION NETTES	Transferts aux collectivités territoriales Transferts aux organismes publics – charges d'intervention Transferts aux privés Pensions et bourses Dépenses d'intervention spécifiques Dotations aux provisions et pertes de valeur		
	Total charges d'intervention (VI)		
	Contributions reçues de tiers Reprises sur provisions et sur pertes de valeur		
	Total produits d'intervention (VII)		
TOTAL CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII=VI-VII)			
CHARGES FINANCIÈRES NETTES	Intérêts Pertes de change liées aux opérations financières Dotations aux amortissements et aux provisions, pertes de valeur Autres charges financières		
	Total charges financières (IX)		
	Produits des créances de l'actif immobilisé Gains de change liés aux opérations financières Reprises sur provisions et pertes de valeur Autres intérêts et produits assimilés		
	Total produits financiers (X)		
TOTAL CHARGES FINANCIÈRES NETTES (XI=IX-X)			
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII=V+VIII+XI)			

ANNEXE 1 –Modèle d'Etats financiers

COMPTE DE RÉSULTAT
(suite)

TABLEAU DES PRODUITS RÉGALIENS NETS	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Impôts sur les revenus, bénéfices et gains Impôts sur les patrimoines Impôts sur le biens et services Impôts sur le commerce extérieur		
TOTAL PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)		
Amendes et autres pénalités		
TOTAL AUTRES PRODUITS RÉGALIENS NETS (XIV)		
TOTAL PRODUITS RÉGALIENS NETS (XV=XIII+XIV)		

TABLEAU DE DÉTERMINATION DU SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Charges de fonctionnement nettes (V) Charges d'intervention nettes (VIII) Charges financières nettes (XI)		
CHARGES NETTES (XIII)		
Produits fiscaux nets (XIII) Autres produits régaliens nets (XIV)		
PRODUITS RÉGALIENS NETS (XV)		
SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE (XIII+XIV)		

ANNEXE 1 –Modèle d'Etats financiers

TABLEAUX DES FLUX DE TRÉSORERIE

TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE		EXERCICE N	EXERCICE N-1
FLUX DE TRÉSORERIE LIES A L' ACTIVITÉ	ENCAISSEMENTS		
	Ventes de produits et prestations de service encaissées Autres recettes de fonctionnement Impôts et taxes encaissés Autres recettes régaliennes Recettes d'intervention Autres encaissements		
	Total encaissements		
	DÉCAISSEMENTS		
	Dépenses de personnel Achats et prestations externes payés Remboursements et restitutions sur impôts et taxes Autres dépenses de fonctionnement Subventions pour charges de service public versées Dépenses d'intervention Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat Intérêts et autres frais financiers payés Autres décaissements		
	Total décaissements		
	FLUX DE TRÉSORERIE NETS LIES A ACTIVITÉ (I)		
FLUX DE TRÉSORERIE LIES AUX OPÉRATIONS D' INVESTISSEMENT	ENCAISSEMENTS		
	Cession d'immobilisations corporelles et incorporelles Cession d'immobilisations financières Intérêts sur placements financiers Dividendes et quote-part de résultats reçus		
	Total encaissements		
	DÉCAISSEMENTS		
	Acquisition d'immobilisations corporelles et incorporelles Acquisition d'immobilisations financières		
	Total décaissements		
	FLUX DE TRÉSORERIE NETS LIES AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT (II)		
FLUX DE TRÉSORERIE LIES AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT	ÉMISSIONS D'EMPRUNT		
	Solde des BTF		
	REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS (HORS BTF) <i>Dette négociable</i> <i>Dette non négociable</i>		
	FLUX DE TRÉSORERIE NETS LIES AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT (III)		
VARIATION DE TRÉSORERIE (IV=I+II+III=VI-V)			
TRÉSORERIE EN DÉBUT DE PÉRIODE (V)			
TRÉSORERIE EN FIN DE PÉRIODE (VI)			

ANNEXE 2 – Contenu de l'annexe des Etats financiers

ANNEXES DES ETATS FINANCIERS

1. Principes d'Etablissement de l'annexe

L'annexe fait partie intégrante des Etats financiers. Elle ne peut se substituer aux autres documents de synthèse qu'elle complète et commente. En matière de vérification, elle est assujettie aux mêmes exigences que les autres documents de synthèse.

Les informations fournies dans l'annexe doivent :

- contribuer à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'Etat en détaillant certains renseignements permettant d'expliquer ou de préciser le contenu de certains postes des documents de synthèse.
-
- produire toutes les informations significatives susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs. A cette fin, la notion de seuil de signification d'une information peut être un élément déterminant dans le choix des informations à communiquer. Ce seuil dépend essentiellement de l'importance relative de l'information pour les utilisateurs des Etats financiers. Est ainsi considérée comme significative toute information dont la non-publication serait susceptible de modifier le jugement des utilisateurs sur la situation patrimoniale et financière de l'Etat.

2. Contenu de l'annexe

L'annexe fait l'objet d'une présentation organisée et systématique regroupant des informations chiffrées ou non. Elle doit notamment présenter :

- les règles et méthodes d'évaluation comptables ainsi que les changements de méthode d'évaluation et de présentation des comptes ;
- les informations détaillant les montants qui apparaissent dans le tableau de la situation nette, dans le tableau des charges nettes, dans le tableau des produits régaliens nets et dans le tableau de flux de trésorerie. Ces précisions concernent notamment :
 - les variations des éléments de l'actif et du passif pendant l'exercice considéré ;
 - le détail des immobilisations corporelles, incorporelles et financières, des charges de personnel, etc. ;
 - les informations relatives au calcul des provisions pour charges, leur répartition par catégorie et leurs échéances prévisionnelles, etc. ;
 - les informations relatives aux effectifs de l'Etat ;
 - le passage des produits régaliens bruts aux produits inscrits dans le tableau des produits régaliens nets ;
- les informations qui ne figurent pas dans les autres documents de synthèse mais qui doivent

néanmoins être portées en annexe tels que les engagements à mentionner en annexe ou les dépréciations de créances recouvrées par l'Etat pour le compte de tiers pour lesquels l'Etat ne supporte pas le risque de non-paiement ;

- les informations relatives à l'articulation entre la comptabilité d'exercice et la comptabilité budgétaire.

3. Caractéristiques des engagements à mentionner dans l'annexe

Définition

Les engagements portés en annexe des comptes de l'Etat répondent à la définition générale des passifs éventuels qui consistent :

- soit en une obligation potentielle de l'Etat à l'égard de tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'Etat ;
- soit en une obligation de l'Etat à l'égard de tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

Le passif éventuel se distingue ainsi d'une provision pour charges dans la mesure où, bien que le montant ou l'échéance de celle-ci aient un caractère incertain, elle correspond à une obligation probable ou certaine dont le montant peut être estimé de façon fiable à la date de clôture.

D'autre part, l'annexe des comptes de l'Etat doit faire apparaître les engagements reçus pour lesquels les règles et modalités d'inscription à l'annexe sont identiques à celles des engagements donnés.

Les engagements de l'Etat à mentionner dans l'annexe sont regroupés en trois catégories :

- les engagements pris dans le cadre d'accords bien définis. Il s'agit d'engagements de type financier ou contractuel accordés par l'Etat. Ces engagements se caractérisent par l'existence de documents contractuels ou juridiques liant l'Etat à un tiers.
- les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat faisant l'objet de litiges avérés et les engagements résultant des obligations reconnues par l'Etat, pour lesquels les conditions de comptabilisation des provisions pour charges ne sont pas vérifiées ;

Modalités d'inscription

Il existe deux modes d'inscription : soit l'inscription d'une valeur objective et univoque de l'engagement soit la description littéraire détaillée de l'engagement.

Dans les deux cas, l'engagement de l'Etat à mentionner dans l'annexe doit être réellement identifié. L'obligation doit exister à la clôture de l'exercice alors même que sa mise en œuvre est conditionnelle.

Il s'agit alors d'une obligation potentielle. Si l'obligation devient certaine à la date d'Etablissement des comptes, elle reste un engagement hors bilan de l'Etat dès lors que la sortie de ressources sans contrepartie attendue du tiers reste improbable ou incertaine. Enfin, si l'obligation est certaine à la date de clôture des comptes et la sortie de ressources certaine ou probable à la date d'Etablissement des comptes, il devient un passif à comptabiliser au bilan de l'Etat.

Lorsque l'engagement peut être évalué, l'enregistrement d'un montant est préféré à une simple description littéraire. Cette dernière doit néanmoins intervenir en complément pour éclairer toute information chiffrée.

Évaluation

Le mode d'évaluation d'un engagement hors bilan dépend des caractéristiques propres à sa catégorie :

- s'il s'agit d'un engagement pris dans le cadre d'accords, l'inscription s'effectue pour le montant total de la garantie accordée ;
- s'il s'agit d'un engagement découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat ou résultant d'une obligation reconnue par l'Etat, l'évaluation consiste, quand cela est possible, à fournir soit une estimation à l'intérieur d'une fourchette soit le montant maximum du risque ;

Dans tous les cas, le chiffrage doit être accompagné de notes précises sur le mode d'évaluation, les hypothèses et le périmètre retenu.

ANNEXE 3 - Glossaire
Index
A

Actif
 Actif amortissable
 Actif courant
 Amortissement
 Annexe des Etats financiers
 Avantage économique futur

B

Bénéficiaire de transferts de l'Etat

C

Charge
 Charges de fonctionnement
 Charges de personnel de l'Etat
 Charges d'intervention de l'Etat
 Charges financières
 Charge d'utilisation du parc immobilier
 non spécifique
 Contrat de location-financement
 Contrôle d'un actif corporel
 Contrôle d'une entité
 Coût d'acquisition
 Coût de remplacement courant
 Coût de remplacement déprécié
 Coût historique

D

Dépréciation
 Dette
 Dette financière

E

Écart de change

F

Fiabilité

I

Immobilisation corporelle
 Immobilisations financières de l'Etat
 Immobilisation incorporelle
 Inventaire

J

Juste valeur

ANNEXE 3 - Glossaire**Index (suite)****M**

Marché actif
Montant amortissable

N

Non-compensation

P

Participations de l'Etat
Passif
Perte de valeur
Plan d'amortissement
Prêts et avances accordés par l'Etat
Prix de vente net
Produit
Produits de fonctionnement
Produits d'intervention
Produits financiers de l'Etat
Produits régaliens
Provision pour charges

S

Stocks
Subventions pour charges de service public

.

T

Titres de placement
Transferts

V

Valeur actualisée
Valeur actuelle
Valeur brute
Valeur comptable
Valeur d'inventaire
Valeur d'usage ou valeur d'utilité
Valeur recouvrable
Valeur résiduelle
Valeur vénale

ANNEXE 3 – Glossaire

Actif

Élément du patrimoine ayant une valeur économique positive, c'est-à-dire une ressource contrôlée du fait d'événements passés et dont on attend des avantages économiques futurs. Pour l'Etat ces avantages économiques futurs sont représentés soit par des flux de trésorerie issus de l'utilisation de l'actif et bénéficiant à l'Etat, soit la disposition d'un potentiel de services attendus de l'utilisation de l'actif et profitant à l'Etat ou à des tiers, conformément à sa mission ou à son objet.

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

Actif amortissable

Actif dont l'utilisation par l'entité administrative est déterminable, c'est-à-dire limitée dans le temps et mesurable.

Actif courant

Éléments d'actif qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas vocation à servir de façon durable à l'activité de l'Etat.

Amortissement

Répartition systématique du montant d'un actif amortissable en fonction de sa durée d'utilisation, estimée selon un plan d'amortissement

Annexe des Etats financiers

Un des documents composant les Etats financiers. Il comporte des informations, des explications ou des commentaires d'importance significative et utiles aux utilisateurs des Etats financiers sur leur base d'établissement, les méthodes comptables spécifiques utilisées et sur les autres documents constituant les Etats financiers. Sa présentation est organisée de façon systématique.

Assureur en dernier recours

L'Etat a l'obligation, pour des raisons politiques ou sociales, de couvrir des charges imprévues de manière ponctuelle ou relativement permanente, en fonction de la survenance

ANNEXE 3 – Glossaire

d'événements a priori indépendants son activité normale.

Avantage économique futur

Capacité à dégager, directement ou indirectement, des flux nets de trésorerie en faveur de l'entité.

Bénéficiaire de transferts de l'Etat

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

Il existe quatre catégories de bénéficiaires :

- les ménages : individus ou groupes d'individus considérés dans leur fonction de consommateurs ;
- les entreprises : unités de production de biens et de services quelle que soit leur nature juridique dès lors que la vente de leurs biens et services couvrent plus de 50% de leurs coûts de production. Sont concernés les entreprises individuelles agricoles et non agricoles, les sociétés financières ou non financières du secteur public ou du secteur privé, les Etablissements Publics à caractère Administratif à caractère industriel et commercial et toutes autres entités répondant au critère commercial précédemment énoncé ;
- les Collectivités Territoriales : collectivités territoriales au sens strict, à savoir les communes, les départements, les régions et les Etablissements publics qui leurs sont rattachés ou associés ainsi que les Etablissements publics ayant une compétence territoriale ;

Charge

Diminution d'actif ou augmentation de passif non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif. Elle correspond soit à une consommation de ressources entrant dans la production d'un bien ou d'un service, soit à une obligation de versement à un tiers, définitive et sans contrepartie directe dans les comptes.

Charges de fonctionnement

Charges issues de l'activité ordinaire de l'Etat. Elles comprennent les charges de fonctionnement direct et les charges de fonctionnement indirect (subventions pour charges de service public).

ANNEXE 3 – Glossaire

Charges de personnel de l'Etat

Ensemble des rémunérations en monnaie et parfois en nature, en contrepartie du travail fourni, ainsi que des charges liées à ces rémunérations.

Charges d'intervention de l'Etat

Versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'Etat. Elles correspondent aux transferts et aux charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat.

Charges financières

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

Charge d'utilisation du parc immobilier non spécifique

Mesure annuelle de l'utilisation du potentiel de service, calculée sur la base de la valeur de marché, pour les biens ayant une durée d'utilisation très longue et non déterminable de manière prévisionnelle.

Contrat de location-financement

Contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine (IAS 17).

Contrôle d'un actif corporel

Capacité de l'Etat à maîtriser les conditions d'utilisation d'un bien, c'est-à-dire le potentiel de services et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation. En outre, le fait que l'Etat supporte les risques et charges afférents à la détention du bien constitue une présomption de l'existence du contrôle.

Contrôle d'une entité

Capacité de l'Etat à maîtriser l'activité opérationnelle et financière d'une autre entité, de manière à retirer un avantage et/ou à assumer les risques de cette activité.

ANNEXE 3 – Glossaire

Coût d'acquisition

Prix d'achat résultant de l'accord des parties à la date de la transaction, majoré des droits de douane et autres taxes fiscales non récupérables par l'entité auprès de l'administration fiscale ainsi que des frais accessoires directement attribuables pour obtenir le contrôle de l'élément et sa mise en Etat d'utilisation. Les réductions commerciales et autres éléments similaires sont déduits pour obtenir le coût d'acquisition.

Coût de remplacement courant

Coût qu'aurait à supporter l'Etat pour acquérir un actif à la date de clôture.

Coût de remplacement déprécié

Coût à mettre en œuvre pour remplacer le potentiel brut de service de l'actif. Ce coût est déprécié pour refléter le degré d'utilisation de l'actif.

Coût historique

Montant de trésorerie payé ou juste valeur de la contrepartie donnée pour acquérir un actif, à la date de son acquisition ou de sa production.

Montant des produits reçus en échange de l'obligation ou montant de trésorerie que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité.

Dépréciation

Perte dans les bénéfices économiques futurs ou le potentiel de service attendu d'un actif au-delà de la constatation de son amortissement normal. La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle (ou sa valeur recouvrable) est inférieure à sa valeur nette comptable (cf. Perte de valeur).

Dette

Passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Dette financière

Dettes résultant d'une décision de financement de l'Etat. Elles sont soit la contrepartie de fonds destinés à assurer le financement de l'Etat, remboursables à terme et donnant lieu à rémunération, soit la contrepartie d'un actif qu'elles ont pour objet de financer.

ANNEXE 3 – Glossaire

Écart de change

Écart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans la monnaie de présentation des Etats financiers, à des cours de change différents.

Fiabilité

Qualité de l'information lorsqu'elle est exempte d'erreur et de préjugé significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter.

Immobilisation corporelle

Actif physique identifiable et normalement identifié dans un inventaire physique dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'entité administrative qui l'utilise ; cette valeur étant représentée pour l'Etat par des avantages économiques futurs ou par le potentiel de services attendus de l'utilisation du bien.

Immobilisations financières de l'Etat

Groupe d'éléments d'actifs immobilisés, comprenant les participations et les créances rattachées, ainsi que les prêts et avances.

Immobilisation incorporelle

Actif non monétaire, sans substance physique, détenu soit pour produire ou fournir des biens ou des services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins administratives et dont on s'attend à ce qu'il soit utilisé sur plus d'un exercice.

Inventaire

Ensemble des opérations consistant à relever, en nature, en quantité et en valeur, tous les actifs et passifs de l'entité à la date d'inventaire, sur la base de contrôles physiques et de recensements de pièces justificatives et au moins une fois tous les douze mois (généralement à la clôture de l'exercice).

Juste valeur

Montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

ANNEXE 3 – Glossaire

Marché actif

Marché sur lequel les éléments négociés sont homogènes et où on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants, à des prix mis à la disposition du public.

Montant amortissable

Valeur brute d'un actif sous déduction de sa valeur résiduelle.

Non-compensation

La compensation entre éléments d'actif et éléments de passif au bilan, ou entre éléments de charges et éléments de produits dans le compte de résultat, n'est pas autorisée, sauf dans les cas où elle est imposée ou autorisée par des dispositions particulières.

Participations de l'Etat

Droits détenus par l'Etat sur d'autres entités, matérialisés ou non par des titres, qui créent un lien durable avec celles-ci. Ces droits peuvent découler :

- de la détention de parts de capital dans les entités concernées, ou
- du statut juridique des entités concernées, ou
- de l'existence d'un contrôle (au sens défini dans la norme) de ces entités par l'Etat.

Passif

Obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture des comptes, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie attendue de celui-ci après la date de clôture des comptes.

Perte de valeur

Montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.

Plan d'amortissement

Traduction de la répartition du montant amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de services attendus en fonction de son utilisation probable.

ANNEXE 3 – Glossaire

Prêts et avances accordés par l'Etat

Fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'Etat s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales, l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps.

Les prêts sont accordés pour une durée supérieure à 4 ans, alors que les avances sont octroyées par l'Etat pour une durée de 2 ans, renouvelable une fois sur autorisation expresse.

Prix de vente net

Montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie (valeur vénale).

Produit

Augmentation d'actif ou une diminution de passif non compensée dans une relation de cause à effet par la sortie d'une valeur à l'actif ou une augmentation du passif. Pour l'Etat, il est fait une distinction entre les produits régaliens, qui constituent la principale ressource et les produits qui sont la contrepartie directe de vente de biens, de prestation de services ou de l'utilisation par des tiers d'actifs productifs de redevances, d'intérêts ou de dividendes. Seule la seconde catégorie de produits peut être rattachée aux charges.

Produits de fonctionnement

Produits issus de l'activité ordinaire de l'Etat.

Produits d'intervention

Versements reçus de tiers sans contrepartie équivalente pour le tiers.

Produits financiers de l'Etat

Produits résultant des immobilisations financières, de la trésorerie, des dettes financières et des instruments financiers à terme. Sont exclus les gains de change concernant les opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie de l'Etat.

ANNEXE 3 – Glossaire

Produits régaliens

Produits issus de l'exercice de la souveraineté de l'Etat et qui proviennent de tiers qui ne reçoivent pas directement, en contrepartie, une ressource d'une valeur équivalente.

Provision pour charges

Passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise

Stocks

Actifs de l'Etat :

- sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans un processus de production ;
- sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans un processus de prestation de services ;
- détenus pour être vendus ou distribués dans le cours normal de l'activité de l'Etat ; ou
- faisant partie d'un processus de production pour être vendus ou distribués.

Subventions pour charges de service public

Versements effectués aux opérateurs des politiques de l'Etat afin de couvrir leurs charges de fonctionnement engendrées par l'exécution de politiques publiques relevant de la compétence directe de l'Etat mais que ce dernier leur a confiées, et dont il conserve le contrôle. Ces versements ont pour contrepartie la réalisation des missions confiées par l'Etat.

Titres de placement

Titres acquis pour être recédés à brève échéance avec l'espoir d'un gain en rendement ou en capital (actifs financiers détenus à des fins de transaction)

Transferts

Versements sans contrepartie équivalente comptabilisable et significative d'échange, effectués soit directement par les services de l'Etat, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers, relevant le plus souvent au périmètre des opérateurs des politiques de l'Etat dans leur rôle de redistributeur, au profit d'un ou plusieurs bénéficiaire(s), appartenant à des périmètres strictement identifiés (ménages, entreprises, Collectivités Territoriales et autres collectivités).

ANNEXE 3 – Glossaire

Valeur actualisée

Estimation actuelle de la valeur actualisée des flux futurs de trésorerie dans le cours normal de l'activité.

Valeur actuelle

Valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage (art 322-1 du PCG). Équivaut à la "valeur recouvrable" dans la norme IAS 36.

Valeur brute

Valeur d'entrée d'un actif dans le patrimoine ou valeur de réévaluation de cet actif.

Valeur comptable

Valeur à laquelle un actif est enregistré dans les Etats financiers après déduction des amortissements et des pertes pour dépréciation cumulés.

Valeur d'inventaire

La valeur d'inventaire est égale à la valeur actuelle ; toutefois, lorsque la valeur d'inventaire d'une immobilisation non financière n'est pas jugée notablement inférieure à sa valeur comptable nette, celle-ci est retenue comme valeur d'inventaire.

Valeur d'usage ou valeur d'utilité

Valeur des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation d'un actif et de la sortie de cet actif. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité administrative, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus. Pour l'Etat, lorsqu'il est détenteur d'actifs non générateurs de trésorerie, le critère retenu est le potentiel de services attendus.

La valeur d'usage correspond à la « valeur d'utilité » dans IAS 36.

Valeur recouvrable

Valeur la plus élevée du prix de vente net ou de la valeur d'utilité (Cf. valeur actuelle).

*ANNEXE 3 – Glossaire****Valeur résiduelle***

Montant net que l'Etat s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilisation après déduction des coûts de sortie attendus.

Valeur vénale

Montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie. Équivaut au « prix de vente net » dans IAS 36.

* * *

DEUXIÈME PARTIE :
ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ, NOMENCLATURE
ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

TITRE I : ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ

Chapitre 1 : Organisation et contrôle

Section 1 : Contrôle générale

- 511-1 La comptabilité doit satisfaire aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle traite.
- 511-2 La comptabilité et les Etats financiers sont tenus en monnaie nationale. La monnaie utilisée doit être mentionnée sur tous les Etats financiers.
- 511-3 Les actifs et les passifs des entités administratives soumises au présent Plan Comptable des Opérations Publiques doivent faire l'objet au moins une fois par an d'inventaires en nature, en quantité et en valeur, sur la base de contrôles physiques et de recensements de pièces justificatives. Ces inventaires doivent être organisés par les responsables de l'entité ou des services en vue d'élaborer des Etats financiers qui reflètent une situation réelle des actifs et passifs.

Section 2 : Organisation administrative

- 512-1 Pour certaines unités administratives, notamment pour l'Etat Central, l'organisation comptable se caractérise une décentralisation de l'exécution comptable et l'unité de la comptabilité en fin d'exercice afin d'en connaître les résultats.

512-2 *Décentralisation de l'exécution comptable*

La décentralisation de l'exécution comptable répond à deux impératifs :

- géographique : dispersion des comptables sur le territoire national ou à l'étranger, afin de les rapprocher des usagers,
- fonctionnel : certains comptables sont spécialisés dans l'exécution de certains types d'opérations.

Les différents postes comptables engendrés par cette décentralisation au niveau de l'Etat Central sont les postes comptables subordonnés du Trésor (PP, RF) ainsi que les postes comptables centralisateurs (TP, RGA, PGA, ACCT, ACCPDC).

512-3 *Unité de la comptabilité en fin d'exercice*

Quelque soit le niveau de décentralisation opéré par une unité administrative, le regroupement des opérations est obligatoire à chaque fin d'exercice pour la détermination des résultats y afférents. La restitution de l'unité de la comptabilité se réalise à deux niveaux :

- un niveau de centralisation comptable en fin d'année afin d'aboutir à une synthèse complète et précise des données comptables,
- un niveau de centralisation statistique pour chaque catégorie de poste comptable.

L'unité de la comptabilité se matérialise par le regroupement périodique des opérations, suite à des arrêtés journaliers, mensuels et en fin de gestion.

Chapitre 2 – Écritures, pièces et documents comptables

520-1 Les écritures comptables sont enregistrées selon le système dit "en partie double". Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que la référence de la pièce justificative qui l'appuie.

520-2 Toutes les écritures comptables doivent être appuyées par une pièce justificative. Les pièces justificatives doivent être référencées de manière à pouvoir être retrouvées facilement et reliées à chacune des écritures comptables.

520-3 En matière d'opérations comptables dans le secteur publiques, la nature et la forme des pièces justificatives ainsi que des livres comptables sont souvent définis par des textes réglementaires.

En tout cas, les pièces justificatives sont datées et établies sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution éventuelle sur papier de leur contenu. Les livres comptables ou les documents qui en tiennent lieu ainsi que les pièces justificatives sont conservées selon les durées définies par la législation nationale.

520-4 Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements doit être mise en œuvre.

TITRE II : NOMENCLATURE DES COMPTES

Chapitre 1 : Principes du plan des comptes

Section 1 : Principes généraux

611-1 Un des objectifs principaux du Plan Comptable des Opérations Publiques consiste à établir une nomenclature commune à toutes les unités administratives (Etat, Collectivités, Etablissements Publics à caractère Administratif) afin de pouvoir définir les champs d'application élémentaires du cadre général.

En conséquence, le plan comptable de base sera unique et doit être interprété comme un ensemble de dispositions et de codifications comptables qui établissent les règles fondamentales à respecter pour établir le plan comptable particulier d'une unité administrative donnée.

611-2 Chaque entité administrative établit au moins un plan de comptes qui doit être adapté à sa structure, son activité, et ses besoins en information de gestion. Le compte est la plus petite unité retenue pour le classement et l'enregistrement des mouvements comptables.

611-3 (nouveau) – Les comptes sont regroupés en catégories homogènes appelées classes. Chaque classe est subdivisée en comptes qui sont identifiés par des numéros **à trois chiffres ou plus**, dans le cadre d'une codification décimale. Il existe deux catégories de classe de comptes :

- Les classes 1 à 5 correspondants aux comptes de situation ;
- Les classes 6 et 7 correspondants aux comptes de gestion ;
- La classe 8 correspondant aux comptes spéciaux hors bilan.

Les extensions au niveau de la quatrième position seront précisées dans les guides comptables d'application de ce plan comptable, en vue du respect des spécificités des activités de chaque unité administrative (Etat, Collectivités Territoriales Décentralisées et Etablissements Publics à caractère administratif) : Guide comptable pour l'Etat, Guide comptable pour les Collectivités Territoriales Décentralisées et Guide comptable pour les Etablissements Publics à caractère administratif.

611-4 La nomenclature comptable sert également de nomenclature budgétaire, notamment pour les comptes de :

- Classe 1 : Capital : recettes en capital,
- Classe 2 : Immobilisations : dépenses d'investissement
- Classe 6 : Charges : dépenses de fonctionnement
- Classe 7 : Produits : recettes de fonctionnement.

611-5 En complément du plan de comptes par nature imposé par le Plan Comptable des Opérations Publiques, il est souhaitable que l'entité administrative utilise un plan de comptes analytiques lui permettant de connaître ses charges par fonction et par activité. Selon la loi organique, l'Etat est en effet appelé à mettre en œuvre une comptabilité analytique destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes.

Section 2 : Principes de codification

612-1 (nouveau) – Chaque compte du Plan Comptable des Opérations Publics est codifié à 3 chiffres avec des regroupements à chaque étape. La structure du PCOP se présente comme suit :

- **Premier chiffre : Classe**
- **Deux chiffres : Chapitre**
- **Trois chiffres : Article**

612-2 (nouveau) – Les classes, chapitre et article sont standardisés, voire uniformisés pour toutes les unités administratives. Les extensions et les adaptations du plan de comptes du PCOP 2006 pour chacune des unités administratives se font au niveau des comptes à 4 chiffres, précisés par les plans de comptes définis dans chacun des trois guides d'application du présent plan comptable.

612-3 Chaque compte peut lui-même se subdiviser en plusieurs sous-comptes auxiliaires. Le numéro de chaque compte auxiliaire commence toujours par le numéro du compte dont il constitue une subdivision.

Chapitre 2 - Cadre comptable obligatoire

620-1 (nouveau) – Un plan de comptes constitué de huit classes présentant pour chaque classe une liste des comptes à trois chiffres constitue le cadre comptable dont l'application est obligatoire à toutes les entités administratives soumises au présent PCOP, quelle que soit leur activité et quelle que soit leur taille, sauf dispositions particulières les concernant.

620-2 A l'intérieur de ce cadre figurant en annexe du présent Plan Comptable, les entités administratives ont la possibilité d'ouvrir les subdivisions nécessaires pour répondre à leurs besoins d'informations financières.

620-3 Les classes 0 et 9 non utilisées au niveau du cadre comptable obligatoire peuvent être utilisées librement par les entités administratives pour le suivi de leur comptabilité de gestion, de leurs engagements financiers hors bilan, ou de tout autres opérations qui n'auraient pas leur place dans les comptes de classes 1 à 8.

TITRE III : FONCTIONNEMENT DES COMPTES

Compte tenu de la spécificités de chaque type d'entité régie par le Plan Comptable des Opérations Publiques, trois "Guide d'application" y sont annexés afin de préciser, chacun en ce qui le concerne, le fonctionnement des comptes de l'Etat Central, des Etablissements Publics et des Collectivités Territoriales.

A titre de cadre général, le fonctionnement des comptes décrits ci-après donne un aperçu sur les modalités et principes d'utilisation de chaque classe de comptes.

CLASSE 1 : COMPTES DES FONDS

Les comptes de la classe 1 regroupent les fonds utilisés ou alloués à l'entité, les provisions pour charges ainsi que les emprunts et dettes assimilées. Généralement, ils représentent la situation nette et les éléments du passif non courant.

10 - Fonds et dotations

Compte 101. Dotations et fonds divers

Le compte 101 "Dotations et fonds divers" enregistre généralement la contrepartie nette de l'intégration au patrimoine des immobilisations ainsi que les fonds reçus au financement global de la section d'investissement alors que les subventions destinées à l'acquisition de biens spécifiques ou d'une opération d'ensemble sont imputées aux subdivisions du compte 13 "Subdivisions d'investissement".

Particulièrement, *les subdivisions de ce compte sont destinées à enregistrer :*

- La réception d'éléments d'actif et de passif octroyés par l'Etat ou les collectivités ou les organismes publics, notamment lors de sa création, lorsque cette remise s'accompagne d'un transfert de propriété ;
- Les dons et legs à caractère d'apport et de portée générale autre que les immobilisations amortissables ;

Il retrace chez le bénéficiaire la contrepartie nette des biens reçus en affectation, effectuées dans le cadre d'un transfert de compétence. Les affectations des établissements dotés de l'autonomie juridique sont retracées dans le compte 22 "Immobilisation affectée ou mise à disposition".

11 - Report à nouveau

Le compte 11 "Report à nouveau" enregistre les excédents ou les déficits des exercices antérieurs à incorporer dans la section de fonctionnement du budget.

12 - Résultat

- **le Compte 120 "Résultat comptable de l'exercice"** retrace le résultat des opérations de fonctionnement de l'exercice. Il est débité du déficit et crédité de l'excédent de la section de fonctionnement.

Le solde est calculé par différence entre les produits et les charges de

l'exercice. Le solde du compte 120 représente un excédent si les produits sont d'un montant supérieur aux charges (solde créditeur) ou un déficit dans le cas contraire (solde débiteur).

- **le Compte 121 "Résultat budgétaire de l'exercice"** retrace le résultat de l'ensemble des opérations budgétaires de l'exercice. Il est débité du déficit et crédité de l'excédent des opérations budgétaires.

13 - Subventions d'équipement

Compte 131 : Subventions d'équipement reçues

Ce compte est utilisé pour enregistrer, d'une part, les subventions et les fonds qui financent des dépenses d'équipement déterminés, et, d'autre part, la contrepartie des immobilisations reçues gratuitement ou pour un franc symbolique et n'ayant pas le caractère de dotation ou d'apport.

Les subventions d'investissement font l'objet d'une reprise annuelle selon les modalités prévues par le présent Plan Comptable. Seule figure au bilan le montant net de la subvention non encore inscrite au compte de résultat.

15 - Provisions pour charges – passifs non courants

Ce compte est crédité des provisions non courantes pour charges et spécifiquement des provisions pour engagements de retraite.

Lors de la constitution d'une provision non-courante pour charges, le compte de provision est crédité par le débit d'un compte de dotations, soit d'exploitation, soit financières.

Lors de la survenance de la charge, la provision pour charges antérieurement constituée est soldée par le crédit d'un compte de reprise (78). Corrélativement, la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6.

Le compte de provision pour charges est réajusté, en tout Etat de cause, à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotations correspondants, lorsque le montant de la provision doit être augmenté ;
- le crédit d'un compte 78 de reprise (produit), de même niveau que celui utilisé pour la dotation, lorsque le montant de la provision doit être diminué ou annulé (provision devenue, en tout ou partie, sans objet).

16 - Emprunts et dettes assimilées

Le compte 16 "Emprunts et dettes assimilées" enregistre, d'une part, les emprunts, d'autre part, les dettes financières assimilées à des emprunts (dépôts et cautionnements reçus,...). L'utilisation de ces comptes est limitée aux opérations financières et sont portés au passif du bilan, en distinguant :

- les opérations qui relèvent des passifs courants et celles qui relèvent des passifs non courants,
- les opérations portant intérêts et celles ne portant pas intérêts

La dette inscrite en contrepartie de la disposition d'un actif pris par un contrat de location financement figure également dans des subdivisions de ce compte 16 "Emprunts et dettes assimilés".

A la clôture de l'exercice, les intérêts courus non échus relatifs à ces emprunts et dettes sont inscrits dans des subdivisions de chacun des comptes de dettes visées.

Les remboursements en capital de ces emprunts et dettes sont enregistrés au débit de chacun des comptes concernés, en contrepartie des comptes de tiers ou de trésorerie utilisés.

17 - Dettes rattachées à des participations

Ces comptes concernent l'inscription au passif du bilan des engagements rattachés à des participations dans diverses entités privées ou publiques.

A la clôture de l'exercice, les intérêts courus non échus relatifs à ces emprunts et dettes sont inscrits dans des subdivisions de chacun des comptes de dettes visées.

Les remboursements en capital de ces emprunts et dettes sont enregistrés au débit de chacun des comptes concernés, en contrepartie des comptes de tiers ou de trésorerie utilisés.

18 - Comptes de liaison

Le compte de liaison sert à comptabiliser la valeur des éléments d'actif (et de passif) du patrimoine transféré entre les comptables des opérations publiques.

Ancienne subdivision des comptes 58, il joue en sens contraire entre comptables des opérations publiques et se retrouve soldé lors de la centralisation de fin de gestion.

CLASSE 2 : COMPTES D'IMMOBILISATIONS

Les immobilisations comprennent tous les biens et valeurs destinés à rester sous la même forme dans le patrimoine des unités administratives ; elles sont comptabilisées pour leur valeur toutes taxes comprises.

Les comptes d'immobilisations autres que les comptes d'immobilisations financières sont classés respectivement à partir de la nature économique des éléments qui les composent (immobilisations incorporelles et corporelles) et parfois selon leur destination.

Les immobilisations sujettes à dépréciation sont assorties de correction de valeur qui prennent la forme d'amortissements portés aux subdivisions des comptes 28 "Amortissements des immobilisations".

Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan pour un Francs symbolique tant qu'elles subsistent. Les immobilisations détruites ou hors d'usage sont sorties de l'actif pour leur valeur nette comptable.

20 - Immobilisations incorporelles

Compte 201 "Frais d'étude, de recherche et de développement"

Il enregistre le développement effectué dans le cadre d'un projet interne et qui a un caractère immobilisable selon les définitions du présent Plan Comptable en contrepartie d'un compte 774 "Production immobilisé" (après enregistrement des charges les concernant dans les comptes par nature).

Compte 208 "Autres immobilisations incorporelles"

Il enregistre directement les autres immobilisations incorporelles non classées dans les rubriques précédentes.

21 - Immobilisations corporelles

21. Immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles sont classées, lorsqu'elles sont terminées, sous les rubriques suivantes :

- terrain ;
- agencements et aménagements des terrains ;
- constructions et réhabilitations ;
- installations techniques - matériel et outillage ;
- matériels de transport ;
- autres immobilisations corporelles.

Lorsqu'elles ne sont pas encore terminées, elles apparaissent sous la rubrique "*Immobilisations corporelles en cours*" prévue par le compte 24 avant leur virement dans le compte 21 lors de l'achèvement.

Les comptes d'immobilisations corporelles sont, à la date de l'entrée des biens dans le patrimoine, débités soit de la valeur d'apport, soit du prix d'acquisition, soit du coût réel de production du bien.

Les profits ou les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif et sont *comptabilisés en produits ou en charges dans le compte de résultat dans les comptes 678 "Autres charges diverses" ou 777 "Produits divers"*.

22 - Immobilisations mises en concession, mises en affectation ou mises à disposition

Les immobilisations incorporelles ou corporelles mises en concession par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrites en compte 22, et sont éventuellement ventilées dans les mêmes conditions que celles inscrites aux comptes 20 et 21.

La contrepartie de la valeur des actifs mis gratuitement dans la concession par le concédant est enregistrée dans une subdivision *du compte 221 "Mises en concession"* et figure au passif du bilan du concessionnaire (passif non courant).

23 - Immobilisations en cours

Le compte 23 "Immobilisations incorporelles en cours" enregistrent, à son débit, les dépenses afférentes aux immobilisations incorporelles en cours ou avances versés sur commande d'immobilisations.

Il enregistre à son crédit le montant des travaux achevés. En fin d'exercice, le compte 23 "Immobilisations incorporelles en cours" fait donc apparaître la valeur des immobilisations incorporelles qui ne sont pas terminées.

Aucun amortissement ne peut être pratiqué sur des immobilisations incorporelles en cours, mais une perte de valeur peut être constatée si compte tenu des changements d'estimation survenus au cours des travaux, la valeur recouvrable de l'immobilisation devient inférieure à sa valeur comptable.

24. Immobilisations corporelles en cours

Le compte 24 "Immobilisations corporelles en cours" enregistre, à son débit, les dépenses afférentes aux immobilisations corporelles en cours ou avances versés sur commande d'immobilisations.

Il enregistre à son crédit le montant des travaux achevés. En fin d'exercice, le compte 24 "Immobilisations corporelles en cours" fait apparaître la valeur des immobilisations corporelles qui ne sont pas terminées.

Aucun amortissement ne peut être pratiqué sur des immobilisations corporelles en cours, mais une perte de valeur peut être constatée si compte tenu des changements d'estimation survenus au cours des travaux, la valeur recouvrable de l'immobilisation devient inférieure à sa valeur comptable.

25. Avances et acomptes versés sur commande d'immobilisations

Les avances et acomptes versés à des tiers dans le cadre de l'acquisition d'immobilisations sont portés dans une subdivision du compte 25 "Avances et acomptes versés sur commande d'immobilisations".

26 - Participations et créances rattachées

Les comptes de cette rubrique reçoivent à leur débit le coût d'acquisition (ou la valeur d'apport) des titres de participation ainsi que les créances rattachées à ces titres.

Pour des titres dont la valeur nominale est partiellement libérée, la valeur totale est portée au débit du compte 26 "Titres de participation", en contrepartie du compte de tiers (ou du compte financier) pour la partie appelée et du compte 269 "Versement restant à effectuer sur titres de participation non libérés" pour la partie non appelée (cette dernière étant ensuite soldée au fur et à mesure des montants appelés versés, en contrepartie des comptes d'instruments de trésorerie et assimilés).

En cas de cession des titres de participation, les plus ou moins values dégagées sont enregistrées en produits ou en charges (*subdivision des comptes 777 "Produits divers" et 678 "Autres charges diverses"*).

27 - Autres immobilisations financières

Ce compte enregistre à son débit :

- les titres immobilisés de l'activité de portefeuille ;
- les autres titres immobilisés ;

- les sommes versées par l'entité à titre de prêts financiers ou de cautionnement.

Les comptes concernant les titres non courants de l'activité de portefeuille et les autres titres immobilisés fonctionnent selon les mêmes modalités que celles décrites pour les titres de participation.

A la clôture de l'exercice, les intérêts courus non échus sont inscrits dans des subdivisions appropriées aux comptes par nature concernée.

Les remboursements en capital de l'ensemble de ces créances sont enregistrés au crédit de chacun des comptes visés, en contrepartie des comptes d'instruments de trésorerie et assimilés utilisés.

28 - Amortissements des immobilisations

Les amortissements des immobilisations sont portés au crédit des comptes 28 "Amortissements des immobilisations". Ces comptes sont subdivisés selon le même niveau de détail que les comptes principaux (20 et 21) sur lesquels ils portent.

En contrepartie, les dotations aux amortissements sont enregistrées en charge au débit des comptes de dotations.

En cas de cession, de disparition indemnisée ou non des éléments d'actifs, les comptes d'amortissements sont virés au compte 20 ou 21 concerné.

Les immobilisations incorporelles doivent être amorties sur la base de leur durée d'utilité. Cette durée d'utilité est présumée ne pas dépasser 20 ans, sauf cas exceptionnel qui devra être justifié dans l'annexe.

29 - Pertes de valeur sur immobilisations

Lors de la constatation d'une perte de valeur, le compte de provision concerné est crédité aux comptes 29 "Pertes de valeur sur immobilisations" (ces comptes étant subdivisés selon le même niveau de détail que les comptes principaux sur lesquels les provisions portent), en contrepartie du débit des comptes de dotations concernés.

Les comptes "Pertes de valeur" sont réajustés à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotations correspondants, lorsque le montant de la perte de valeur doit être augmentée ;
- le crédit d'un compte 78 (de même niveau que celui utilisé pour la dotation), lorsque le montant de la perte de valeur doit être diminuée ou annulée (perte de valeur devenue, en tout ou partie, sans objet).

CLASSE 3 : COMPTES DES STOCKS ET EN COURS

Définition et classement

Les stocks sont des biens qui ne sont pas des immobilisations et qui sont stockés et inventoriés dans un registre de comptabilité matières.

Les stocks et productions en cours sont définis comme l'ensemble des biens et/ou des services qui interviennent dans le cycle d'activité pour être :

- soit vendus en l'Etat ou au terme d'un processus de production à venir et en cours ;
- soit consommés au premier usage ;
- soit distribués pour un prix nul ou symbolique.

On distingue les stocks proprement dits des productions en cours.

Les stocks proprement dits comprennent :

- les approvisionnements : matières consommables de fonctionnement ou à usage spécifique, combustibles et autres fournitures, ... ;
- les produits : produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels ;
- les marchandises.

Les productions en cours sont des biens (ou des services) en cours de formation au travers d'un processus de production.

Méthode de suivi

Sauf disposition contraire pour certaine entité administrative, les stocks sont suivis selon la méthode de l'inventaire permanent. Cette méthode est caractérisée par les procédures suivantes :

Enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés :

- Au cours de la période, les achats sont enregistrés au débit des comptes de la rubrique 61 achats de biens, par le crédit d'un compte de fournisseurs ou d'un compte de trésorerie.
- A la clôture de la période, après avoir procédé à un inventaire extra-comptable, il convient :
 - de procéder à l'annulation du stock de début de période (crédit des comptes 31 à 34) par le débit d'une subdivision du compte 616 "Variations des stocks",
 - de constater le stock de fin de période par le débit des comptes stocks et le crédit des sous comptes 616 "Variation des stocks" correspondant.

Enregistrement des produits fabriqués ou en cours de fabrication :

- En cours de période, aucune écriture spécifique n'est enregistrée dans les comptes de stocks, les éléments nécessaires à la production étant enregistrés dans les comptes de charges par nature;
- En fin de période, après avoir procédé à un inventaire extra-comptable, il convient comme pour l'enregistrement des approvisionnements et marchandises consommés :

- de procéder à l'annulation du stock de début de période : crédit des comptes 35 à 37 par le débit des comptes 776 "Production stockée ou déstockage" correspondant ;
- de constater le stock de fin de période par le débit des comptes stocks et le crédit des comptes 776 correspondant.

Perte de valeur

Lors de leur constitution, les pertes de valeur constatées sur les stocks sont créditées aux comptes 39 créés par nature d'éléments en stocks en contrepartie des comptes de dotations concernés.

Le compte de provision relatif à chaque nature d'éléments en stocks est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotations correspondants, lorsque le montant de la perte de valeur doit être augmenté ;
- le crédit d'un compte 78 (de même niveau que celui utilisé pour la dotation), lorsque le montant de la perte de valeur doit être diminué ou annulé (perte de valeur devenue, en tout ou partie sans objet).

CLASSE 4 : COMPTES DES TIERS

Les comptes des tiers enregistrent les créances et les dettes liées à des opérations non exclusivement financières faites en général à court terme.

40 - Fournisseurs et comptes rattachés

Figurent dans les comptes 40 "Fournisseurs et comptes rattachés" les dettes liées à l'acquisition de biens ou de services. La subdivision de comptes distingue les fournisseurs au titre des dépenses courantes et les fournisseurs au titre des dépenses d'investissement.

Compte 409 "Créanciers ordinaires - Comptes débiteurs"

Le compte **409 "Créanciers ordinaires - Comptes débiteurs"** enregistre surtout le montant des rabais, remises et ristournes obtenues hors factures données par le fournisseur.

41 - Clients, redevable et comptes rattachés

Figurent dans les comptes 41 "Clients, Redevables et comptes rattachés" les créances liées à la vente de produits et services et au recouvrement de taxes et redevances, c'est à dire aux produits qui résultent de l'activité courante d'une unité administrative.

Compte 413 "Effets à recevoir "

Le compte "Effets à recevoir" est débité par le crédit du compte "Clients" ou "Redevables" au moment de l'entrée des effets en portefeuille. Ce compte est crédité à l'échéance de l'effet, par le débit d'un compte de trésorerie.

En cas de non-paiement à l'échéance, le montant des effets est ré imputé au débit du compte Clients correspondant en contrepartie du compte "Effets à recevoir".

Compte 414 "Créances douteuses"

Le compte "Créances douteuses" est débité pour le montant total des créances que l'entité possède à l'encontre notamment de clients dont la solvabilité apparaît douteuse ou litigieuse.

42 - Personnel et acomptes rattachés

Compte 421 "Personnel - Salaires et accessoires"

Le compte "Personnel – Salaires et accessoires" est crédité des rémunérations brutes à payer au personnel par le débit des comptes de charges intéressés (601 Salaires et accessoires).

Compte 427 "Personnel - Oppositions"

Le compte "Personnel - oppositions" est crédité du montant des sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre de membres du personnel de l'entité, par le débit du compte 601 " Salaires et accessoires ". Il est débité du montant desdites sommes, lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition, par le crédit d'un compte de trésorerie.

43 - Organismes sociaux et comptes rattachés

Ils enregistrent les créances ou dettes envers les autres organismes sociaux ou comptes rattachés.

44 - Etat et organismes étrangers, autres collectivités publiques

D'une manière générale, les opérations à inscrire dans les comptes 44 "Etat et autres collectivités" sont celles qui sont faites entre eux par l'Etat et ses démembrements ou faites par Etat et ses partenaires étrangers (pays étrangers ou organismes internationaux).

Compte 441 "Subventions à recevoir"

Ce compte enregistre les subventions à recevoir de façon certaine auprès d'une unité administrative ou d'entités étrangères.

Compte 442 "FCV – Subventions à utiliser"

Le compte "442 est crédité des fonds générés par la réalisation des dons en nature reçus des pays ou organismes étrangers en attente de leur utilisation comme Fonds de Contre Valeur (FCV).

Parallèlement aux écritures de décaissement, ce compte est débité lors de l'utilisation en contrepartie, soit d'une subvention d'exploitation, soit d'une subvention d'équipement selon la nature des dépenses.

45 - Correspondants et comptabilités distinctes rattachés

Ces comptes retracent les opérations de trésorerie liées à l'exécution des budgets annexes correspondants (Collectivités Territoriales, Etablissements Publics, Budgets Annexes) et qui disposent leurs propres comptes financiers au Trésor.

46 - Débiteurs et créditeurs divers

Ces comptes enregistrent toutes les créances et toutes les dettes non comprises dans les comptes précédemment décrits de la classe 4. Ils sont éclatés en quatre rubriques :

Compte 461 " Créances sur cessions d'immobilisations "

Compte 462 " Consignations "

Compte 463 "Opérations diverses"

Comptes 465 "Débets des comptables"

47 - Comptes transitoire ou d'attente

Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon certaine ou définitive à un compte déterminé au moment où elles doivent être enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières sont inscrites provisoirement dans les comptes 47 "Comptes d'attente".

Ce procédé de comptabilisation ne doit être utilisé qu'à titre exceptionnel ; il y a lieu d'imputer au compte définitif toute opération portée dans les comptes 47 "Comptes d'attente" dans les délais les plus brefs.

Ils sont divisés en :

Compte 471 "Imputation provisoire de recettes "

Compte 472 " Imputation provisoire de dépenses "

Compte 473 "Dépenses avant ordonnancement"

Compte 474 "Crédits à rétablir"

Compte 478 "Autres comptes d'attente "

48 - Charges ou produits constatés d'avance et provisions

Produits et charges constatés d'avance

Les comptes "Charges constatées d'avance" et "Produits constatés d'avance" reçoivent, à la clôture de l'exercice, les charges et les produits concernant un exercice ultérieur.

Ces comptes sont soldés, et les charges et produits sont imputés dans les comptes par nature concernés, au cours de l'exercice auquel ils se rapportent en application du principe d'indépendance des exercices.

Compte 481 "Provision – passifs courants"

A la clôture des comptes de la période, les passifs dont le montant est incertain et dont l'échéance se situe probablement dans les douze mois doivent faire l'objet d'un enregistrement comptable au crédit d'un compte 481 "Provisions – passifs courants" par le débit du compte de charges 685 "Dotations aux amortissements, provisions et perte de valeur".

Lorsque la charge qui a fait l'objet d'une provision est constaté, le compte de la classe 6 intéressé est débité par le crédit d'un compte financier (ou d'un compte de tiers), et le compte 481 est soldé par le crédit d'un compte de produit 785 "Reprises sur provisions et sur pertes de valeur". La provision doit être également reprise si elle s'avère sans objet.

49 - Perte de valeurs comptes de tiers

Lors de leur constitution, les pertes de valeur sur comptes de tiers sont créditées aux comptes 49 créés par nature de créances concernées par le débit des comptes de dotations sont débités.

Le compte de perte de valeur relatif à chaque compte de tiers est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotations correspondants, lorsque le montant de la perte de valeur doit être augmenté ;
- le crédit d'un compte 78 "Reprises sur pertes de valeur et provision" lorsque le montant de la perte de valeur doit être diminué ou annulé (perte de valeur devenue, en tout ou partie, sans objet).

CLASSE 5 : COMPTES FINANCIERS

Les comptes financiers enregistrent les mouvements de valeurs en espèces et, chèques, ainsi que les opérations faites avec le Trésor, les banques et les Etablissements financiers. Par extension, les comptes financiers comprennent les comptes relatifs aux placements de trésorerie autorisés.

50 - Valeurs mobilières de placement

Par valeurs mobilières de placement, on désigne les "Titres acquis en vue de réaliser un gain à échéance" par opposition aux titres immobilisés décrits au compte 27 "Autres immobilisations financières".

51 - Trésor, Etablissements financiers et assimilés

Pour certaines unités administratives où il n'existe pas de poste comptable du trésor, les fonds de ces unités peuvent être déposés, soit dans une banque, soit dans un compte de chèques

postaux. Dans ce cas, les règlements et encaissements sont constatés au compte **51** avec en contrepartie d'un compte de tiers.

53 - Caisse

Ce compte est débité du montant des espèces encaissés par l'entité. Il est crédité du montant des espèces décaissés. Son solde est toujours débiteur ou nul.

54 - Régies d'avances

Le compte **54** est débité du montant de l'avance pour fonds de caisse consenti aux régisseurs d'avance par le crédit du compte au Trésor.

Il est crédité lors du reversement du reliquat non utilisé par le débit du compte au Trésor ou de la régularisation budgétaire des avances.

58 - Virements internes

Le compte de virements internes est un compte de passage utilisé pour la comptabilisation d'opérations financières au terme desquelles il doit se trouver soldé.

CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES

La classe 6 regroupe les comptes destinés à enregistrer, dans l'exercice, les charges par nature y compris celles concernant les exercices antérieurs qui se rapportent :

- au fonctionnement normal,
- aux opérations d'intervention,
- aux opérations financières.

Les charges de fonctionnement normal et habituel sont essentiellement enregistrées dans les rubriques **60, 61, 62 et 64**.

Les charges d'intervention sont essentiellement enregistrées dans les comptes des rubriques **63** "Dépenses d'intervention" et **65** "Transfert et subventions".

Les charges rattachées à la gestion financière figurent sous la rubrique des comptes **66** "Charges financières".

Les comptes de la rubrique **68** "Dotations aux amortissements, aux provisions pour charges et pertes de valeur" se rapportent aux charges calculées, c'est à dire aux charges dont le montant est évalué selon des critères appropriés.

S'agissant de Etat, les charges de la classe 6 sont enregistrées toutes taxes comprises.

Les comptes de charges ne doivent pas enregistrer les montants affectés à des investissements ou à des placements qui sont à inscrire directement dans les comptes **20** "Immobilisations

incorporelles", **21** "Immobilisations corporelles", **23** "Immobilisations en cours", **26** « Participations et créances rattachées » et **27** « Autres immobilisations financières ».

Toutefois, lorsque les services techniques de l'entité administrative réalisent eux-mêmes ces immobilisations, les dépenses sont inscrites dans les comptes de charges correspondants à leur nature et, en fin d'exercice, elles sont transférées par écriture d'ordre budgétaire au débit du compte de bilan (**20** ou **21**) par le crédit d'une subdivision du compte **774** "Production immobilisée".

60 - Charges de personnel

Les charges de personnel sont constituées :

par l'ensemble des rémunérations du personnel de l'unité administrative donnée ;

par les charges sociales patronales liées à ces rémunérations : cotisations de sécurité sociale, cotisations de congé payés, supplément familial, versements aux mutuelles, caisses de retraite, œuvres sociales, et formation.

Les charges du personnel se composent de la rémunération nette accompagnée des indemnités, des primes de services et d'autres émoluments.

Les rubriques de compte sont éclatées par catégorie conformément à la comptabilisation du bulletin de paie.

61 - Achats de biens

Dans les comptes de la rubrique **61** "Achats de biens" sont enregistrés :

les achats d'approvisionnement et de marchandises à stocker,

les achats d'approvisionnement non stockables ou non stockés des matières et fournitures qui ne sont pas enregistrées dans une comptabilité matière.

Les achats sont comptabilisés déduction faite des rabais et remises sur les factures.

Les frais accessoires d'achat payés à des tiers (transports, commissions, assurances...) sont comptabilisés aux comptes d'achats concernés lorsque ces charges peuvent être affectées de façon certaine à telle catégorie de marchandises ou d'approvisionnements.

62 – Achats de Service et charges permanentes

Sont comptabilisés dans les comptes de la rubrique **62**, les charges externes, autres que les achats, en provenance de tiers et les charges permanentes.

Compte 621 "Entretien et maintenances"

En règle générale, les frais d'entretien et de maintenance s'entendent des dépenses qui n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en Etat et que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période servant de base de calcul des annuités d'amortissement

ou, en l'absence d'amortissement, sur la durée normale d'utilisation des biens de même catégorie.

Les frais d'entretien et de réparations doivent être rattachés aux exercices au cours desquels les travaux ont été exécutés.

Ne constituent pas des frais d'entretien et de maintenance, mais des frais d'investissement ne pouvant donner lieu qu'à amortissement, les dépenses entraînant une augmentation significative de la valeur d'actif d'un bien immobilisé et ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif.

Compte 623 « Charges de transports »

Le compte 623 enregistre tous les frais de transport, y compris ceux concernant les transports de matières, produits et marchandises que l'entité n'assure pas par ses propres moyens à l'exception des frais de transport liés à l'achat d'un bien ou à l'acquisition d'une immobilisation.

Compte 624 « Indemnités de mission »

Compte 625 « Eau et électricité »

Compte 626 « Poste et télécommunications »

Compte 627 « Charges locatives »

63 – Dépenses d'intervention

64 : Impôts et taxes

Il enregistre les impôts et taxes directs, les impôts et taxes indirects ainsi que les taxes et autres versements assimilés que l'entité administrative aura à payer au cours de ses activités.

65 - Transfert et subventions

La rubrique 65 "Transferts et Subventions" enregistre les charges de transfert ou de subventions effectuées notamment par l'Etat :

- Pour couvrir les charges de service public engagées par d'autres organismes ;
- Pour les charges d'intervention.

Sont considérées comme charges de services publics, *portées dans le compte 655 "Transferts aux organismes publics"*, les subventions ou transferts alloués à des organismes participants à la mise en œuvre de la politique directe de l'Etat.

Les charges d'intervention, portées dans les autres comptes de la rubrique 65, correspondent à des versements motivés par le rôle de régulateur économique et social de l'Etat. D'autres charges d'intervention spécifiques sont enregistrées dans le compte 69 "Dépenses d'intervention".

Cette analyse des comptes de la rubrique 65 est applicable aux autres entités dès lors qu'elles procèdent à des transferts ou à des versements sans contrepartie directe au profit d'autres organismes.

66 - Charges financières

Les comptes de charges d'intérêts (661, 662, 663) enregistrent les charges rattachées à la gestion financière à l'exclusion des services bancaires qui sont compris *dans le compte 628 "Charges diverses"*.

Ils sont débités de l'ensemble des intérêts se rapportant à la période comptable sur emprunts, dettes et opérations de financement (par exemple : escompte d'effets à recevoir en portefeuille).

Toute charge financière est comptabilisée comme telle quel que soit son caractère habituel ou exceptionnel. Les pénalités de la dette capitalisée sont inscrites au crédit du compte de dette intéressé par le débit du compte 668 "Autres charges financières".

67 : Charges diverses

Ce sont les charges ayant un caractère occasionnel dans l'activité de l'entité.

68 - Dotations aux amortissements et aux provisions pour charge et perte de valeur

Les comptes 68 sont débités en contrepartie des comptes d'amortissements, de provisions ou de pertes de valeur concernées.

CLASSE 7 : COMPTES DES PRODUITS

Les comptes de la classe 7 sont destinés à enregistrer dans l'exercice les produits par nature conformément à l'article 40 de la LOLF en cas d'émission de titre préalable ou à l'article 54 pour les autres cas. On distingue les produits de recettes fiscales ou "Produits régaliens" et les recettes non fiscales qui peuvent être rattachés à des charges.

Les produits à caractères fiscaux sont enregistrés dans les comptes des rubriques suivants :

- **70 "Impôts sur les revenus, bénéfices et gains"**
- **71 "Impôts sur le patrimoine"**
- **72 "Impôts sur les biens et services"**
- **73 "Impôts sur le commerce extérieur"**
- **74 "Autres recettes fiscales"**

Les produits à caractères non fiscaux sont enregistrés :

- dans la rubrique 77 "Recettes non fiscales" pour les produits pouvant être rattachés aux charges de fonctionnement ;
- dans les comptes de la rubrique 75 "Contributions reçues des tiers" pour les produits pouvant être rattachés aux charges d'intervention ;
- dans les comptes de la rubrique 76 "Produits financiers" pour les produits pouvant être rattachés aux charges financières.

Les comptes de la rubrique 78 "Reprises sur provisions pour charges ou pertes de valeur" enregistrent également des produits pouvant être rattachés à des charges non fiscales. Ils sont crédités par le débit des comptes de provisions pour charges ou des pertes de valeur concernés.

ANNEXE – PLAN DES COMPTES

1	<u>CLASSE 1 : COMPTES DES FONDS</u>
1 0	FONDS, DOTATIONS ET RÉSERVES
1 0 1	Dotations et fonds divers
1 0 5	Écart de réévaluation
1 0 6	Réserves
1 1	REPORT A NOUVEAU
1 1 0	Report à nouveau (solde créditeur)
1 1 9	Report à nouveau (solde débiteur)
1 2	RESULTAT
1 2 0	Résultat comptable de l'exercice - Résultat patrimonial
1 2 1	Résultat budgétaire de l'année
1 3	SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT
1 3 1	Subventions d'équipement reçues
1 3 2	Utilisation de FCV en investissement
1 3 9	Subvention d'investissement transférée au compte de résultat
1 4	CESSIONS D'IMMOBILISATIONS
1 4 1	Cession d'immobilisation incorporelles
1 4 2	Cession d'immobilisations corporelles
1 4 7	Cession d'immobilisations financières
1 5	PROVISIONS POUR CHARGES - PASSIFS NON COURANTS
1 5 3	Provisions pour pensions et obligations similaires
1 5 6	Provisions pour renouvellement des immobilisations (concession)
1 5 8	Autres provisions pour charges
1 6	EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILES
1 6 1	Emprunts en Ariary
1 6 2	Emprunts en devises
1 6 5	Dépôts et cautionnements reçus
1 6 7	Dettes sur contrat de location-financement
1 6 8	Autres emprunts et dettes assimilés
1 7	DETTES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS
1 7 1	Dettes rattachées à des participations
1 7 3	Dettes rattachées à des sociétés en participation
1 7 8	Autres dettes rattachées à des participations
1 8	COMPTE DE LIAISON
1 8 1	Compte de liaison entre TG/TP et PP
1 8 2	Compte de liaison entre TG/TP et receveurs des administrations financières
1 8 3	Compte de liaison entre ACCTDP et TG/TP
1 8 4	Compte de liaison entre TG/TP
1 8 5	Compte de liaison entre ACCPDC et ACPDC
1 8 6	Biens et prestations de services échangés entre Etablissements
1 9	DIFFERENCE SUR REALISATION D'IMMOBILISATIONS NON FINANCIERES
1 9 0	Différence sur réalisation d'immobilisations non financières

ANNEXE – PLAN DES COMPTES

2	<u>CLASSE 2 : COMPTE DES IMMOBILISATIONS</u>
2 0	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
2 0 1	Frais de développement, de recherche et d'études
2 0 4	Logiciels informatiques et assimilés
2 0 5	Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques
2 0 8	Autres immobilisations incorporelles
2 1	IMMOBILISATIONS CORPORELLES
2 1 1	Terrains
2 1 2	Aménagement
2 1 3	Construction ou Réhabilitation : Bâtiments
2 1 4	Construction ou Réhabilitation : Voies
2 1 5	Construction ou Réhabilitation : Réseaux
2 1 6	Matériels et outillages
2 1 7	Matériel de transport
2 1 8	Autres immobilisations corporelles
2 2	IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION, MISES EN AFFECTATION OU MISES A DISPOSITION
2 2 1	Mises en concession
2 2 2	Mises à disposition dans le cadre du transfert de compétences
2 2 3	Mises en affectation
2 3	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS
2 3 1	Frais de développement, de recherche et d'études
2 3 4	Logiciels informatiques et assimilés
2 3 5	Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques
2 3 8	Autres immobilisations incorporelles
2 4	IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS
2 4 1	Terrains
2 4 2	Aménagement
2 4 3	Construction ou Réhabilitation : Bâtiments
2 4 4	Construction ou Réhabilitation : Voies
2 4 5	Construction ou Réhabilitation : Réseaux
2 4 6	Matériels et outillages
2 4 7	Matériel de transport
2 4 8	Autres immobilisations corporelles
2 5	AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR COMMANDES D'IMMOBILISATIONS
2 5 1	Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles
2 5 2	Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
2 6	PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHEES
2 6 1	Titres de participation et autres formes de participation
2 6 6	Créances rattachées à des participations
2 6 8	Intérêts courus sur prise de participations et créances rattachées
2 6 9	Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés
2 7	AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES
2 7 2	Obligations et bons
2 7 3	Prêts à long et moyen terme
2 7 4	Droits de souscription aux organismes internationaux
2 7 5	Dépôts et cautionnements versés

ANNEXE – PLAN DES COMPTES

2 7 7	Avances accordées
2 7 8	Intérêts courus sur autres immobilisations financières
2 8	AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS
2 8 0	Amortissements des immobilisations incorporelles
2 8 1	Amortissements des immobilisations corporelles
2 8 4	Amortissements des immobilisations reçues en affectation
2 9	PERTE DE VALEUR SUR IMMOBILISATIONS
2 9 0	Perte de valeur sur immobilisations incorporelles
2 9 1	Perte de valeur sur immobilisations corporelles
2 9 3	Perte de valeur sur immobilisations en cours
2 9 5	Perte de valeur sur immobilisations financières
3	<u>CLASSE 3 : COMPTES DES STOCKS ET EN-COURS</u>
3 1	BIENS DE FONCTIONNEMENT GÉNÉRAL
3 1 1	Biens de fonctionnement général
3 2	BIENS A USAGE SPÉCIFIQUE
3 2 1	Biens à usage spécifique
3 3	CARBURANTS, LUBRIFIANTS ET COMBUSTIBLES
3 3 1	Carburants, lubrifiants et combustibles
3 4	STOCKS DE MARCHANDISES
3 4 1	Stocks de marchandises
3 5	EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES
3 5 1	Prestations de services en cours
3 6	EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS
3 6 1	Produits en cours et travaux en cours
3 7	STOCKS DE PRODUITS
3 7 1	Produits intermédiaires et produits finis
3 8	AUTRES ACHATS
3 8 1	Autre achats
3 9	PERTE DE VALEUR SUR STOCKS ET EN-COURS
3 9 1	Perte sur biens de fonctionnement général
3 9 2	Perte sur biens à usage spécifique
3 9 3	Perte sur carburant, lubrifiants et combustibles
3 9 4	Perte sur stock de marchandises
3 9 5	Perte sur en-cours de production de services
3 9 6	Perte sur en-cours de production de biens
3 9 7	Perte sur stock de produits
3 9 8	Perte sur autres achats
4	<u>CLASSE 4 : COMPTE DES TIERS</u>
4 0	FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES
4 0 1	Fournisseurs - Dépenses de fonctionnement
4 0 5	Transferts et subventions
4 0 8	Fournisseurs - Dépenses d'immobilisations
4 0 9	Créanciers ordinaires - Comptes débiteurs

ANNEXE – PLAN DES COMPTES

4 1	CLIENTS REDEVABLES ET COMPTES RATTACHES
4 1 1	Redevables - Recettes fiscales
4 1 2	Clients et redevables - Recettes non fiscales
4 1 3	Clients et redevables - Effets à recevoir
4 1 4	Clients et redevables - Créances douteuses
4 1 5	Clients et redevables - Créances admises en non valeur
4 1 6	Redevables - Comptes particuliers du Trésor
4 1 9	Clients et redevables - Crédateurs
4 2	PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES
4 2 1	Personnel - Salaires et accessoires
4 2 5	Avances et acomptes au personnel
4 2 7	Personnel - Oppositions
4 2 8	Personnel - Charges à payer et produits à recevoir
4 3	ORGANISMES SOCIAUX ET COMPTES RATTACHES
4 3 1	CNAPS
4 3 2	Caisse de retraites civiles et militaires
4 3 3	Caisse de prévoyance et de retraite
4 3 8	Autres organismes
4 4	ETAT ET ORGANISMES ÉTRANGERS, AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES
4 4 1	Subventions à recevoir
4 4 2	FCV - Subventions à utiliser
4 4 3	Reversement
4 5	CORRESPONDANTS ET COMPTABILITÉS DISTINCTES RATTACHÉES
4 5 1	Comptabilités distinctes rattachées
4 5 2	Correspondants
4 5 3	Dépôts au Trésor
4 6	DÉBITEURS ET CRÉDITEURS DIVERS
4 6 1	Créances sur cession d'immobilisation
4 6 2	Consignations
4 6 3	Opérations diverses
4 6 5	Débet des comptables
4 6 7	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
4 6 8	Divers - Charges à payer et produits à recevoir
4 6 9	Annulations
4 7	COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE
4 7 1	Imputation provisoire de recettes
4 7 2	Imputation provisoire de dépenses
4 7 3	Dépenses avant ordonnancement
4 7 4	Crédits à rétablir
4 7 6	Différence de conversion - actif
4 7 7	Différence de conversion - passif
4 7 8	Autres comptes d'attente
4 7 9	Opérations en attente de régularisation
4 8	CHARGES OU PRODUITS CONSTATES D'AVANCE ET PROVISIONS
4 8 1	Provisions - passifs courants
4 8 6	Charges constatées d'avances
4 8 7	Produits constatés d'avance
4 9	PERTE DE VALEUR SUR COMPTE DE TIERS
4 9 1	Perte de valeur sur les comptes des redevables

ANNEXE – PLAN DES COMPTES

4 9 2	Perte de valeur sur les comptes de clients
4 9 6	Perte de valeur sur les comptes de débiteurs divers
5	<u>CLASSE 5 : COMPTES FINANCIERS</u>
5 0	VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT
5 0 1	Obligations et bons à court terme
5 0 3	Actions
5 0 4	Prêts à court terme
5 0 5	Titres
5 0 8	Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées
5 0 9	Versements restant à effectuer sur VMP non libérées
5 1	TRÉSOR, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS
5 1 1	Banque centrale
5 1 2	Chèques postaux
5 1 3	Compte au Trésor
5 1 4	Intérêts courus
5 1 5	Emprunts à court terme
5 1 6	Organismes financiers
5 1 7	Chèques à encaisser ou virement attendu
5 1 9	Concours bancaires courants
5 2	INSTRUMENTS DE TRÉSORERIE
5 2 0	Instruments de trésorerie
5 3	CAISSE
5 3 1	Caisse TG/TP
5 3 2	Caisse PP
5 3 3	Caisse Agences Comptables des Postes Diplomatiques et Consulaires
5 3 4	Caisse Régies des Administrations Financières
5 4	RÉGIES D'AVANCE
5 4 1	Régies d'avance
5 4 5	Avances de caisse
5 8	VIREMENT INTERNE
5 8 1	Virement interne
5 9	PERTE DE VALEUR SUR COMPTES FINANCIERS
5 9 1	Perte de valeur sur les valeurs en banque et dans les Etablissements financiers
6	<u>CLASSE 6 : COMPTES DES CHARGES</u>
6 0	CHARGES DE PERSONNEL
6 0 1	Salaires et accessoires
6 0 2	Indemnités liées à la solde
6 0 3	Indemnités et avantages liés à la fonction
6 0 4	Supplément familial de traitement
6 0 6	Charges sociales patronales
6 1	ACHATS DE BIENS
6 1 1	Achats de biens de fonctionnement général
6 1 2	Achats de biens à usage spécifique
6 1 3	Carburants, Lubrifiants et combustibles
6 1 6	Variation des stocks

ANNEXE – PLAN DES COMPTES

6 1 8	Autres achats
6 2	ACHATS DE SERVICES ET CHARGES PERMANENTES
6 2 1	Entretien et maintenance
6 2 2	Charges de représentation, d'information, de documentation et d'encadrement
6 2 3	Charges de transport
6 2 4	Indemnités de mission
6 2 5	Eau et électricité
6 2 6	Poste et télécommunications
6 2 7	Charges locatives
6 2 8	Services divers
6 3	DEPENSES D'INTERVENTION
6 3 1	Intervention sociale
6 3 2	Intervention économique
6 3 3	Intervention structurelle
6 3 8	Dépenses d'intervention diverses et imprévues
6 4	IMPÔTS ET TAXES
6 4 1	Taxes et impôts directs
6 4 2	Taxes et impôts indirects
6 4 3	Impôts, taxes et droits d'enregistrement
6 4 4	Droits à l'importation
6 4 8	Impôts, taxes et droits divers
6 5	TRANSFERTS ET SUBVENTIONS
6 5 1	Transferts aux collectivités publiques
6 5 2	Pensions
6 5 3	Bourses
6 5 4	Contributions obligatoires
6 5 5	Transferts aux organismes publics
6 5 6	Transferts aux privés
6 6	CHARGES FINANCIÈRES
6 6 1	Charges d'intérêt
6 6 2	Intérêts bancaires et opérations de financements à court terme
6 6 3	Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs
6 6 6	Différences de change : pertes
6 6 8	Autres charges financières
6 7	CHARGES DIVERSES
6 7 1	Remise gracieuse, dégrèvement et perte sur titres émis
6 7 2	Reversement sur trop perçu
6 7 3	Déficits budgets annexes
6 7 4	Frais de justice et de contentieux
6 7 5	Intérêts moratoires, Amendes et Pénalités
6 7 6	Fonds spéciaux
6 7 7	Élection
6 7 8	Autre charges diverses
6 8	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX PROVISIONS POUR CHARGE ET PERTE DE VALEUR
6 8 1	Dotations - Actifs courants
6 8 5	Dotations - Actifs non courants

ANNEXE – PLAN DES COMPTES

7	<u>CLASSE 7 : COMPTES DES PRODUITS</u>
7 0	IMPÔTS SUR LES REVENUS BÉNÉFICES ET GAINS
7 0 1	Impôts sur les bénéfices des sociétés - IBS
7 0 2	Impôt général sur les revenus - IR
7 0 3	Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers - IRCM
7 0 4	Impôt sur les plus values immobilières - IPVI
7 0 5	Taxe forfaitaire sur les transferts - TFT
7 0 6	Taxes d'incorporation
7 0 8	Autres IR, bénéfices et gains
7 0 9	Dégrèvement, Remise, Réduction ou Annulation
7 1	IMPÔTS SUR LE PATRIMOINE
7 1 1	Droits sur les actes et mutations - DAM
7 1 2	Taxe annuelle sur les véhicules de tourisme des sociétés - TSVTS
7 1 3	Taxe sur les véhicules à moteur - VIGNETTE
7 1 4	Impôt foncier sur les Terrains - IFT
7 1 5	Impôt foncier sur les propriétés bâties et ses centimes additionnelles - IFPBCA
7 1 8	Taxe annuelle sur autres patrimoines
7 1 9	Dégrèvement, Remise, Réduction ou Annulation
7 2	IMPÔTS SUR LES BIENS ET SERVICES
7 2 1	Taxe sur les valeurs ajoutées - TVA
7 2 2	Taxes sur les transactions - TST
7 2 3	Droit d'accise - DA
7 2 4	Redevances sur produits
7 2 5	Taxes particulières sur les biens
7 2 6	Taxes particulières sur les services
7 2 7	Taxes particulières sur les activités
7 2 8	Autres impôts sur les biens et services
7 2 9	Dégrèvement, Remise, Réduction ou Annulation
7 3	IMPÔTS SUR LE COMMERCE EXTÉRIEUR
7 3 1	Droit de douane - DD
7 3 2	Droit de navigation
7 3 3	Taxe statistique sur les importations
7 3 4	TVA sur commerce extérieur
7 3 5	TVA sur produits pétroliers
7 3 6	Droits d'accise sur le commerce extérieur
7 3 7	Taxe unique sur les produits pétroliers
7 3 8	Recettes accessoires et accidentelles
7 3 9	Dégrèvement, Remise, Réduction ou Annulation
7 4	AUTRES RECETTES FISCALES
7 4 1	Droit de timbres - DT
7 4 2	Intérêt sur crédit de droit
7 4 3	Amendes fiscales et pénalités
7 4 8	Taxes diverses
7 4 9	Dégrèvement, Remise, Réduction ou Annulation
7 5	CONTRIBUTIONS REÇUES DES TIERS
7 5 1	Subvention d'exploitation - Etat
7 5 2	Subventions d'exploitation reçues des Collectivités Publiques
7 5 5	Organismes privés locaux
7 5 6	Aides bilatérales
7 5 7	Aides multilatérales
7 5 8	Pensions

ANNEXE – PLAN DES COMPTES

7 6	PRODUITS FINANCIERS
7 6 1	Produits des prises de participation
7 6 2	Produits des autres immobilisations financières
7 6 3	Revenus des autres créances
7 6 4	Revenus des titres de placement et des prêts à court terme
7 6 6	Différences de change : profits
7 6 8	Autres produits financiers
7 7	RECETTES NON FISCALES
7 7 1	Redevances
7 7 2	Produits des activités des services
7 7 3	Produits des activités annexes et accessoires
7 7 4	Production immobilisée
7 7 6	Productions stockées
7 7 7	Produits divers
7 7 8	Produits occasionnels
7 7 9	Dégrèvement, Remise, Réduction ou Annulation
7 8	REPRISES SUR PROVISIONS ET PERTES DE VALEUR
7 8 1	Reprises - Actifs courants
7 8 5	Reprises - Actifs non courants
8	<u>COMPTES SPÉCIAUX</u>
8 0	ENGAGEMENT HORS BILAN
8 0 1	Engagements donnés
8 0 2	Engagements reçus
8 6	VALEURS INACTIVES
8 6 1	Valeurs inactives