

**SEPTIEME PARTIE :
COMPTABILITE ET CALCUL DE
COUTS**

Plan

Chapitre 16 : Les différentes comptabilités de l'Etat

Chapitre 17 : La tenue des comptes

Chapitre 18 : Le calcul des coûts

Il existe deux comptabilités de l'Etat, une *comptabilité budgétaire* et une *comptabilité générale*, plus une comptabilité de coûts. La tenue de la comptabilité générale, une comptabilité de droits constatés par opposition à la comptabilité budgétaire, qui est une comptabilité de caisse, est un résultat des réformes de la gestion des finances publiques. Les lois ou directives relatives aux lois de finances ont apporté la comptabilité générale en même temps que la budgétisation programmatique, celle-ci impliquant celle-là, dans le but de calculer, ex post, les coûts des programmes.

La tenue des comptes de la comptabilité budgétaire et celle de la comptabilité générale sont, de plus en plus, intégrées dans une même chaîne comptable.

Le calcul des coûts peut, ex post, reposer sur les données comptables. Ex ante, le calcul des coûts obéit à la nécessité de justifier les crédits demandés au Parlement ; des méthodes plus simples sont alors mobilisées.

Chapitre 16 : Les différentes comptabilités

Plan

La double nomenclature du budget de l'Etat

La double nomenclature de la présentation du budget de l'Etat

La double nomenclature et la double comptabilité de l'exécution du budget de l'Etat

Comptabilité budgétaire et comptabilité générale

Comptabilité en droits constatés

Avantages de la comptabilité sur la base des droits constatés

Recettes fiscales sur la base des droits constatés

Valeurs bilancielle à l'ouverture

La comptabilité des ordonnateurs et la comptabilité des comptables

Il existe deux comptabilités de l'Etat, une *comptabilité budgétaire* et une *comptabilité générale*, plus une comptabilité de coûts. L'objet de ce chapitre est une présentation succincte des seules comptabilités budgétaire et générale. Ces deux comptabilités diffèrent par les nomenclatures des comptes ainsi que par les principes d'enregistrement auxquels elles obéissent. La comptabilité générale est une comptabilité de droits constatés dont les avantages et les inconvénients sont brièvement analysés. Les comptes sont tenus par plusieurs acteurs, ordonnateurs et comptables, qui enregistrent les opérations en comptabilité budgétaire ou générale.

Les questions comptables sont traitées par les deux directives "lois de finances", la directive N° 06/2009/CM/UEMOA *portant lois de finances au sein de l'UEMOA* – ci-après Directive UEMOA – et la directive N°01/11-UEAC-190-CM-22 *Relative aux lois de finances* – ci-après Directive CEMAC –, ainsi que par les deux directives "comptabilité publique", la directive N° 07/2009/CM/UEMOA *portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA* – ci-après Directive comptabilité publique UEMOA – et la directive N°02/11-UEAC-190-CM-22 *Relative au Règlement général de la comptabilité publique* – ci-après Directive comptabilité publique CEMAC

Les encadrés *TITRE VII : DES REGLES FONDAMENTALES DE MISE EN ŒUVRE DES BUDGETS PUBLICS - Chapitre 2 : De la comptabilité et des comptes de l'Etat (Directive 06/2009 UEMOA)* et *TITRE V : DES PRINCIPES RELATIFS A LA MISE EN ŒUVRE DU BUDGET DE L'ETAT - Chapitre 2 : De la comptabilité (Directive 01/11 CEMAC)* rappellent les dispositions des deux directives lois de finances des deux zones relatives à la comptabilité et aux comptes de l'Etat.

Les encadrés *TITRE IV : DE LA COMPTABILITE ET DES COMPTES DE L'ETAT (Directive 07/2009 UEMOA)* et *TITRE III : DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT (Directive 02/11 CEMAC)* rappellent les principales dispositions des deux directives comptabilité publique des deux zones relatives à la comptabilité et aux comptes de l'Etat uniquement en ce qu'elles complètent les directives de lois de finances (ces deux directives contiennent beaucoup de matière hors de la comptabilité proprement dite, en particulier sur l'organisation des chaînes de la dépense et de la recette et sur le rôle des différents acteurs – traités dans d'autres chapitres).

TITRE VII - Chapitre 2 : De la comptabilité et des comptes de l'Etat (Directive 06/2009 UEMOA)

Article 71. *L'Etat tient :*

- une comptabilité budgétaire ;
- une comptabilité générale.

Article 72. *La comptabilité budgétaire a pour objet de retracer, pour l'exercice concerné, les opérations d'exécution du budget de l'Etat en recettes et en dépenses, conformément à la nomenclature de présentation et de vote du budget.*

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

La comptabilité générale de l'Etat s'appuie sur la comptabilité des matières.

Article 73. *Les ressources et les charges de trésorerie de l'Etat sont imputées à des comptes de trésorerie par opération lors de leur encaissement et paiement.*

TITRE V - Chapitre 2 : De la comptabilité (Directive 01/11 CEMAC)

Article 64. *L'Etat tient une comptabilité budgétaire destinée à vérifier le respect par le Gouvernement de l'autorisation parlementaire et une comptabilité générale destinée à mesurer l'évolution du patrimoine de l'Etat.*

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

En outre, l'Etat met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées ou des services rendus dans le cadre des programmes, et une comptabilité des matières, valeurs et titres.

...

Article 65. *La comptabilité budgétaire est tenue, en partie simple, selon la nomenclature budgétaire de la loi de finances de l'année considérée.*

Le fait générateur des écritures de comptabilité budgétaire est déterminé comme suit:

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

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

...

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

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

...

TITRE IV: De la comptabilité et des comptes de l'Etat (Directive 07/2009 UEMOA)

Article 68. *Le plan comptable de l'Etat s'inspire du Système Comptable Ouest Africain et des autres normes comptables internationales, tout en tenant compte des spécificités de l'Etat.*

Article 75. *Les comptes générés par la comptabilité budgétaire sont constitués des comptes administratifs établis par les ordonnateurs et consolidés par le ministre chargé des finances, appuyés d'un état de développement des recettes budgétaires et d'un état de développement des dépenses budgétaires établis par le comptable principal.*

Article 81. *La comptabilité des matières, valeurs et titres est une comptabilité d'inventaire permanent ayant pour objet la description des existants, des biens mobiliers et immobiliers, des stocks autres que les deniers et valeurs de l'Etat.*

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

La comptabilité des matières peut être tenue en partie simple ou en partie double.

Elle décrit l'existant et les mouvements d'entrée et de sortie concernant :

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

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

Article 84. *La comptabilité analytique des coûts a pour objet de faire apparaître les éléments de coûts des services rendus ou de prix de revient des biens produits et des services fournis ainsi que de permettre le contrôle des rendements et performances des services, notamment dans le cadre des budgets de programmes et de la gestion axée sur les résultats.*

Les modalités de mise en œuvre de cette comptabilité sont définies par les réglementations nationales.

TITRE III : De la comptabilité de l'Etat (Directive 02/11 CEMAC)

Article 72. *... L'Etat tient également une comptabilité d'analyse des coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes et une comptabilité des matières, valeurs et titres.*

Article 73. *... La comptabilité budgétaire dégage un résultat correspondant à la différence entre les recettes encaissées et les dépenses décaissées sur le budget général et les comptes spéciaux au titre de l'année considérée.*

Article 75. *Quasiment identique à l'article 75 de la Directive 07/2009 UEMOA.*

Article 79. *Quasiment identique à l'article 81 de la Directive 07/2009 UEMOA.*

Article 82. *La comptabilité d'analyse des coûts a pour objet de faire apparaître les éléments de coûts des actions engagées dans le cadre des programmes de mise en œuvre des politiques publiques.*

Elle permet de justifier les crédits indispensables à la conduite des actions et de mettre en évidence les éléments nécessaires à la mesure de la performance au sein des programmes.

Enfin, elle est destinée à fournir des éléments de comparaison dans l'espace et dans le temps et éventuellement entre différentes structures administratives.

La double nomenclature du budget de l'Etat

La nomenclature du budget de l'Etat diffère, pour partie, selon qu'il s'agit de la présentation du budget ou de son exécution.

La double nomenclature de la présentation du budget de l'Etat

Le budget de l'Etat est présenté en nomenclature de **comptabilité budgétaire**.

Les deux directives relatives aux lois de finances conduisent à une présentation matricielle du budget, développant deux axes de nomenclature, le premier par destination (programmatique) des dépenses, le second par nature de dépense.

La Directive 06/2009 UEMOA impose, dans la loi de finances, une présentation des crédits par *programme* (ou dotation) (article 45) et, accompagnant la loi, un développement des programmes par *nature de dépense*, ainsi que par *action* (article 46). La directive n'impose pas la présentation des actions par nature de dépense, mais la justification des crédits qu'elle demande implique, en pratique, une telle présentation.

La Directive 01/11 CEMAC impose, dans la loi de finances, une présentation des crédits par *programme* (ou dotation) (article 43) et, accompagnant la loi, un développement des programmes par *titre*, mais pas par action.

L'axe de nomenclature par nature des dépenses

La *catégorie* de dépense (UEMOA) et le *titre* (CEMAC) sont ceux de la classification des dépenses budgétaires de l'Etat, au nombre de 7 en UEMOA, 6 en CEMAC (voir le chapitre *Les fondements de la loi de finances et du budget*).

Cette nomenclature par nature, très considérablement réduite par rapport à celle qui prévalait avant les nouvelles directives, vient s'insérer dans la nomenclature par destination. Une telle simplification de nomenclature par nature pourrait apparaître comme une nouveauté essentielle des nouvelles directives si d'autres dispositions ne conduisaient pas à revenir à la nomenclature par nature au niveau de détail qui prévalait antérieurement. En effet, la directive lois de finances UEMOA, incidemment, et les deux directives nomenclatures budgétaires UEMOA et CEMAC, explicitement, imposent de renseigner, en présentation budgétaire, l'*article* et le *paragraphe* de la nomenclature budgétaire, équivalente, à ce niveau, à celle du plan comptable. Cette question est analysée dans le chapitre *Cadre de dépenses à moyen terme : méthodologie*.

Cependant, la répartition par nature de dépense étant laissée par les deux directives comme indicative (article 15 de la Directive lois de finances UEMOA, article 19 de la Directive lois de finances CEMAC) au niveau de la catégorie de l'UEMOA et du titre de la CEMAC, a fortiori au niveau de leurs subdivisions en article et paragraphe, le choix a été fait ici de considérer que la nomenclature du plan comptable était plus contraignante en tant que nomenclature d'exécution que de présentation. Elle est donc traitée au paragraphe suivant.

L'axe de nomenclature par destination des dépenses

L'axe de nomenclature par destination des dépenses comporte, en loi de finances, à l'intérieur de chaque ministère, deux niveaux, le *programme* (UEMOA et CEMAC) et l'*action* (UEMOA).

La présentation matricielle

Les deux nomenclatures sont croisées pour conduire, dans les Projets annuels de performance (PAP), à des tableaux tels que (UEMOA) :

PRESENTATION DU MINISTERE X				
Récapitulation des crédits par programme				
Programme	Autorisations d'engagement		Crédits de paiement	
Programme 1	N	N+1	N	N+1
Programme 2				
...				
Total				
Récapitulation des crédits par catégorie de dépense				
Catégorie de dépense	Autorisations d'engagement		Crédits de paiement	
Dépenses ordinaires	N	N+1	N	N+1
- dépenses de personnel				
- dépenses d'acquisitions de biens et services				
- dépenses de transfert courant ¹				
Dépenses en capital				
- dépenses d'investissements				
- transferts en capital				
Total				

Note : 1 : y compris subventions d'investissement

RESSOURCES DU PROGRAMME Y														
Présentation des crédits														
Action	dépenses de personnel		dépenses d'acquisitions de biens et services		dépenses de transfert courant ¹				dépenses d'invest. exécutés par l'Etat et dépenses de transferts en capital				Total	
					AE		CP		AE		CP		AE	
	N	N+1	N	N+1	N	N+1	N	N+1	N	N+1	N	N+1	N	N+1
Objectif 1														
Action 1														
Action 2														
...														
Projet 1														
Projet 2														
...														
Obectif 2														
...														
Total														

Note : 1 : dont subventions d'investissement.

La double nomenclature et la double comptabilité de l'exécution du budget de l'Etat

L'exécution du budget de l'Etat est comptabilisée selon les deux axes de nomenclature de présentation du budget – en comptabilité budgétaire –, mais également, s'agissant de l'axe par nature, selon le plan comptable de la comptabilité générale de l'Etat.

L'axe de nomenclature par destination des dépenses

La nomenclature par destination des dépenses inclut la nomenclature de présentation – *programmes/actions* – mais peut être plus détaillée et développer les actions selon le niveau de déconcentration (province, région, ...), le type de financement (extérieur, interne), ...

Le niveau de détail de la nomenclature par destination de l'exécution est à mettre en relation avec les nécessités de la justification des crédits puisque la nomenclature retenue pour le suivi de l'exécution a vocation à identifier des dépenses élémentaires utiles pour la justification des crédits.

L'axe de nomenclature par nature des dépenses

La nomenclature par nature des dépenses inclut la nomenclature de présentation au niveau agrégé de la *catégorie* (UEMOA) ou du *titre* (CEMAC), mais va au-delà, au niveau du *compte* de la comptabilité générale. Le plan comptable interministériel est commun à tous les ministères ; chaque ministère est libre d'aller au-delà de ce plan minimal.

Le degré de détail de la nomenclature de la comptabilité générale est sans commune mesure avec celui de la nomenclature par *catégorie* (UEMOA) ou *titre* (CEMAC) de la présentation du budget. A titre d'exemple, les *dépenses de biens et services* du budget sont détaillées, en comptabilité générale, comme suit :

CLASSIFICATION DES DEPENSES DE BIENS ET SERVICES - Plan comptable de l'Etat (UEMOA et CEMAC)	
60 ACHATS DE BIENS	617 Frais de relations publiques (UEMOA)
601 Matières, matériel et fournitures	617 Frais de relations publiques et communication (CEMAC)
603 Variation des stocks de biens fongibles achetés	618 Dépenses de communication (UEMOA)
605 Eau, électricité, gaz et autres sources d'énergie	618 Frais de formation du personnel (CEMAC)
606 Matériel et fournitures spécifiques	619 Autres acquisitions de services (CEMAC)
609 Autres achats de biens	62 AUTRES SERVICES
61 ACQUISITIONS DE SERVICES	621 Frais bancaires
611 Frais de transport et de mission	622 Prestation de services
612 Loyer et charges locatives	623 Frais de formation du personnel (UEMOA)
614 Entretien et maintenance	623 Redevances pour brevets, licences et logiciels (CEMAC)
615 Assurances	624 Redevances pour brevets, licences et logiciels (UEMOA)
	629 Autres acquisitions de services

Le tableau 1 qui suit résume les niveaux de détail des deux axes de nomenclature en présentation et en exécution.

Tableau 1 : nomenclatures de présentation et d'exécution

Nomenclature par destination	Programme	Action	Autres
Présentation		UEMOA	
Exécution			

Nomenclature par nature	Catégorie (UEMOA) - Titre (CEMAC)	Plan comptable interministériel	Au-delà du plan comptable interministériel
Présentation		INDICATEUR	
Exécution			

Comptabilité budgétaire et comptabilité générale

La nomenclature de la comptabilité générale est cohérente avec la nomenclature budgétaire en ce sens que la première est un développement de la seconde. Au-delà, la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale sont fondamentalement différentes quant à leur périmètre, quant au principe de rattachement des opérations à l'exercice, et quant à leurs objectifs.

1. Leurs périmètres en termes d'opération sont différents. Pour l'essentiel, un grand nombre d'opérations retracées en comptabilité générale n'ont pas d'équivalent en comptabilité budgétaire. La comptabilité budgétaire retrace l'exécution des *recettes* et des *dépenses* budgétaires. La comptabilité générale retrace l'ensemble des opérations de l'Etat ; y compris celles qui ne donnent jamais lieu à des recettes ou des dépenses budgétaires, par exemple les dotations aux amortissements.

2. Leurs rattachements à l'exercice obéissent à des règles différentes.

La comptabilité budgétaire enregistre des recettes et des dépenses budgétaires, c'est-à-dire des encaissements et des décaissements (article 72 alinéa 1, Directive loi de finances UEMOA ; article 65, Directive loi de finances CEMAC) : la comptabilité budgétaire est une *comptabilité de caisse*. Les recettes et les dépenses sont rattachées à l'exercice de l'année de l'encaissement ou du décaissement.

La comptabilité générale enregistre la naissance ou l'extinction de tous les droits et obligations de l'Etat, indépendamment de la date du décaissement ou de l'encaissement (article 72 alinéa 2, Directive loi de finances UEMOA ; article 66, Directive loi de finances CEMAC) : la comptabilité générale est une *comptabilité de droits constatés* ; elle peut également être qualifiée de *comptabilité patrimoniale*. En comptabilité générale, les opérations sont rattachées à l'exercice au cours duquel naissent ou s'éteignent les droits et obligations.

Le rattachement des opérations à l'exercice en comptabilité générale est cohérent avec l'objectif de suivi de la situation patrimoniale de l'Etat. Le principe de comptabilité de caisse de la comptabilité budgétaire est cohérent avec une budgétisation en base caisse ; une budgétisation en droits constatés, que pratiquent certains pays avancés pour certaines opérations, conduirait à un principe différent.

3. Les objectifs des deux comptabilités sont différents.

La *comptabilité budgétaire* repose sur un système de caisse qui enregistre les *dépenses* et les *recettes* autorisées par la loi de finances au moment où elles sont respectivement décaissées et encaissées. Destinée à assurer le respect du vote du Parlement tendant à autoriser la perception des ressources publiques et à fixer les plafonds d'engagements et de dépenses, elle sert aux gestionnaires qui peuvent suivre au jour le jour la consommation de leurs crédits et l'exécution de leurs dépenses. Elle a aussi une signification financière et contribue à contrôler le besoin de financement de l'Etat.

La *comptabilité générale* est plus englobante. Tenue en partie double, elle appréhende les recettes et dépenses budgétaires mais également d'autres *produits* et *charges*, tels que les dotations aux amortissements et aux provisions, qui ne se retrouvent pas en comptabilité budgétaire car ils ne donnent pas lieu à des flux de caisse.

Il est ainsi possible, dans le plan des comptes de l'Etat, de distinguer les comptes à impact budgétaire et comptable et les comptes à impact exclusivement comptable.

Comptabilité en droits constatés

Certains pays sont passés à un système intégral de *comptabilisation sur la base des droits constatés*, d'autres ont adopté le même type de comptabilité pour des transactions spécifiques, le plus souvent les intérêts de la dette publique et les coûts de retraite des salariés.

Il semble que le consensus soit bien plus limité en ce qui concerne l'adoption de la *budgétisation sur la base des droits constatés* (ouvertures de crédits sur la base des droits constatés), rarement adoptée dans son intégralité mais le plus souvent dans le cas des deux opérations ci-dessus.

La comptabilité en droits constatés inclut la comptabilité des paiements. Les paiements font partie intégrante de tout système de comptabilisation sur la base des droits constatés. En effet, en comptabilité sur la base des droits constatés, les transactions sont enregistrées sur la base de leur fait générateur, mais également sur la base des paiements, généralement à deux instants différents. Le compte de résultat présente les informations sur la base des droits

constatés, tandis que le tableau des flux de trésorerie les présente sur la base des paiements (voir le chapitre *Les états financiers*).

La comptabilité en droits constatés présente un certain nombre d'avantages, qui sont parfois mis en doute. Certaines opérations méritent une attention particulière, notamment les recettes fiscales et les inscriptions au bilan.

Avantages de la comptabilité sur la base des droits constatés

• Permettre aux responsables de l'action publique de disposer d'informations de meilleure qualité sur les coûts.

Les responsables du budget sont à même de prendre des décisions fondées sur le coût total des opérations et non plus sur les seuls décaissements immédiats.

Les détracteurs de la méthode font remarquer que, pour la plupart des transactions, les valeurs calculées sur la base des paiements et celles calculées sur la base des droits constatés sont en fait les mêmes, car les différences temporaires intervenant dans la comptabilisation des transactions n'affectent que quelques domaines peu nombreux. On pourrait donc se contenter de recourir aux droits constatés pour les transactions spécifiques pour lesquelles cette méthode est significative, par exemple les retraites des salariés, les intérêts de la dette publique, ...

• Permettre de s'intéresser de plus près à l'amélioration de la gestion du stock de capital.

La comptabilité en droits constatés incite d'avantage à gérer les actifs et à céder ceux qui sont devenus inutiles, et favorise la planification des investissements, dans la mesure où cela a une influence sur les amortissements. Elle donne également un élan supplémentaire à la gestion du fonds de roulements (dettes, créances et stocks).

Les détracteurs font remarquer qu'il est possible de mieux gérer le stock de capital sans pour autant passer intégralement à la méthode des droits constatés.

• Permettre d'éliminer les distorsions perçues lorsque les investissements en capital sont comptabilisés en une seule fois et non pas amortis sur leur durée de vie utile.

Les opposants font remarquer que la discipline budgétaire risque d'être mise à mal s'il est possible d'engager, au cours d'un exercice, des ressources dont l'impact financier (le coût) ne sera comptabilisé que sur 25 ans. Ils soulignent que, dans le secteur public, le principe du rattachement des charges aux produits auxquels elles sont afférentes doit être appliqué différemment, au sens où il convient de rattacher la décision politique d'engager une dépense à la période au cours de laquelle le coût total est comptabilisé dans le budget. L'amortissement constitue par ailleurs pour les élus une occasion de plus d'étendre les programmes publics sans avoir à en publier les coûts.

• Permettre de mettre l'accent sur la solidité à long terme des finances publiques.

Elle met en lumière les conséquences à long terme des décisions présentes. Ceci vient de l'inclusion d'un bilan qui englobe l'ensemble des actifs et passifs de l'Etat.

Les détracteurs font remarquer que l'actif le plus précieux de l'Etat est le droit de prélever l'impôt et que la dette la plus importante est les coûts liés au vieillissement de la population.

Ils font remarquer que les prévisions à très long terme établies sur la base des paiements constituent sans doute une méthode plus apte à faire ressortir la solidité à long terme des finances publiques. En éliminant les problèmes liés aux critères de prise en compte évoqués ci-dessus ainsi que les autres problèmes techniques comptables. Autre avantage, être plus facile à comprendre pour les élus et pour le public.

• Sert de catalyseur à d'autres réformes de gestion dans le secteur public.

La méthode des droits constatés a été introduite dans le contexte de réformes plus larges de la gestion du secteur public, notamment accroître la flexibilité, mettre l'accent sur les produits et les résultats, gérer par la performance.

Les détracteurs font remarquer que ces réformes sont possibles sans passer par la méthode des droits constatés.

Recettes fiscales sur la base des droits constatés

Dans un cadre de droits constatés parfait, les recettes fiscales devraient être comptabilisées au moment où ont lieu les transactions économiques qui généreront ensuite une dette fiscale. Il est toutefois très difficile, pour ne pas dire impossible, de savoir à quel moment toutes ces transactions ont lieu.

En conséquence, les recettes sont généralement considérées comme acquises au moment où le droit fiscal indique l'existence d'une obligation de s'acquitter d'un impôt d'un certain montant, ou bien au moment où est émis un avis d'imposition.

Cela signifie que l'adoption de la comptabilisation sur la base des droits constatés n'apporte que deux modifications à la comptabilité de caisse :

1. *Un ajustement des impôts à recevoir.* Prise en compte des recettes pour lesquelles un avis d'imposition a été émis, mais qui n'ont pas encore été perçues, et exclusion des paiements reçus déjà comptabilisés dans les impôts à recevoir (parce qu'ils ont été acquis au cours d'un exercice précédent).

2. *Un ajustement pour créances douteuses.* Certains comptes à recevoir ne sont jamais honorés et finissent par être passés en charges. A la fin de chaque exercice, les impôts à recevoir qui risquent de ne pas pouvoir être recouvrés sont pris en compte et passés en charges au titre de l'exercice qui se termine.

Valeurs bilancielle à l'ouverture

L'une des principales difficultés de la comptabilité sur la base des droits constatés consiste à s'assurer que le bilan à l'ouverture de l'exercice est aussi exact que possible, dans la mesure où c'est le bilan qui fournit les informations de base servant au calcul des amortissements.

La comptabilité des ordonnateurs et la comptabilité des comptables

Longtemps séparés, les comptabilités des ordonnateurs et des comptables sont aujourd'hui, de plus en plus, tenues à l'intérieur d'une même chaîne de traitement de l'information, initiée par l'ordonnateur.

La double tenue de comptes, par les ordonnateurs et les comptables, cède la place à une collaboration comptable entre l'ordonnateur et le comptable qui sont appelés à collaborer pour enregistrer les faits générateurs des opérations en comptabilité générale, puis en comptabilité budgétaire, recenser et évaluer les actifs, les passifs et les engagements hors bilan, et procéder aux opérations d'inventaire. L'ordonnateur et ses services gestionnaires délégués sont étroitement associés aux opérations comptables que le comptable public n'exécute plus totalement, directement et personnellement.

La première écriture comptable d'une dépense est celle de l'ordonnateur. C'est, bien sûr lui et non le comptable qui connaît à la fois la destination de la dépense et sa nature. L'ordonnateur enregistre la dépense selon les deux axes de nomenclatures au niveau de détail de l'exécution, c'est-à-dire par *programme/action*, voire à un niveau plus détaillé, et *catégorie*

ou *titre/ compte du plan comptable de l'Etat (PCE)* au niveau le plus fin. L'enregistrement a lieu au moment de l'engagement, puis à celui de la liquidation. Au moment de l'engagement, il est possible d'imputer la dépense à un compte agrégé du PCE. Au moment de la liquidation, le niveau de détail le plus fin du PCE est requis.