

Chapitre 17 : La tenue des comptes

Plan

L'enregistrement des opérations en comptabilité générale

Charges et dépenses budgétaires

Produits et créances liées à l'impôt

L'enregistrement des opérations en comptabilité générale obéit aux règles de droit commun qui régissent tant la comptabilité générale des entreprises que celle de l'Etat. L'enregistrement des charges et des produits, tels qu'il est pratiqué, permet de bien comprendre l'articulation des comptabilités budgétaire et générale.

L'enregistrement des opérations en comptabilité générale

La comptabilité générale enregistre deux catégories d'opérations :

- les *variations d'actifs et de passifs* ;
- les *charges et les produits*.

Elle le fait dans le but d'enregistrer les variations du patrimoine, c'est-à-dire des *actifs* et des *passifs*, afin d'obtenir à la clôture de l'exercice le *patrimoine net*. Le patrimoine est constitué d'éléments qui y contribuent positivement, les *actifs*, et d'obligations à l'égard des tiers, qui y contribuent négativement, les *passifs*.

Les actifs et les passifs

De façon simplifiée, les *actifs* et les *passifs*, qui constituent le bilan, sont constitués de

BILAN CLOTURE EXERCICE N	
ACTIF	PASSIF
Immobilisations incorporelles	Situation nette
Immobilisations corporelles	Dettes financières
Immobilisations financières	Dettes non financières
Stocks	Trésorerie
Créances	

Le patrimoine, ou patrimoine net, est constitué positivement des actifs et négativement des passifs. La différence entre les actifs et les passifs est appelée la *situation nette*.

Le *bilan* est l'état, à la clôture de l'exercice, des actifs, des passifs et de la situation nette. Il résulte des variations d'actifs et de passifs qui ont été enregistrées tout au long de l'exercice. Ainsi que l'illustre l'exemple qui suit, le bilan de la fin de l'exercice *N* résulte du

bilan de la fin de l'exercice $N-1$ et des variations des actifs et des passifs survenus au cours de l'exercice N .

BILAN CLOTURE EXERCICE $N-1$		VARIATIONS ACTIFS PASSIFS EXERCICE N		BILAN CLOTURE EXERCICE N	
ACTIF	PASSIF	Δ Actif	Δ Passif	ACTIF	PASSIF
Immobilisations = 100 Trésorerie = 100	Situation nette = 40 Dettes = 160	Δ Immob. = 30 Δ Trésor. = 20	Δ Sit. nette = 15 Δ Dettes = 35	Immobilisations = 130 Trésorerie = 120	Situation nette = 55 Dettes = 195

Au cours de l'exercice, les variations d'actif ou de passif sont enregistrées, les *augmentations d'actif ou diminution de passif au débit*, les *augmentations de passif ou diminution d'actif au crédit*. Elles le sont dans des comptes de bilan, c'est-à-dire des comptes qui retracent les mouvements des actifs et des passifs.

Les charges et les produits

Les charges. Elles constituent un appauvrissement de l'entité concernée, c'est-à-dire une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée par une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution de 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. *Exemple.* Achat d'un bien ou d'un service consommé dans la production, versement d'une allocation.

A toute charge (enregistrée au débit) correspond une diminution du patrimoine qui peut être soit une augmentation d'un passif (par exemple : achat de biens ou de services / dette fournisseur ; achat de biens ou de services / augmentation du découvert bancaire), soit une diminution d'un actif (par exemple: achat de biens ou de services / diminution des disponibilités en banque ; usure des immobilisations – dotation aux amortissements / diminution de la valeur des immobilisations) ;

Les produits. Ils constituent un enrichissement, c'est-à-dire une augmentation d'actif ou diminution de passif non compensée par la sortie d'une valeur à l'actif ou une augmentation de passif. *Exemple.* Vente d'un bien ou d'un service, perception d'un impôt.

A tout produit (enregistré au crédit) correspond une augmentation du patrimoine qui peut être soit une augmentation d'un actif (exemple : vente de biens ou de services / créance client ; vente de biens ou de services / augmentation des disponibilités en banque ; collecte d'un impôt / créance sur un contribuable ; collecte d'un impôt / augmentation des disponibilités en banque), soit une diminution de passif.

La variation de la *situation nette* est égale à la différence entre les *produits* et les *charges* de l'exercice.

Enregistrement

Deux catégories d'opérations doivent alors être distinguées.

- celles qui sont simultanément une variation d'actif et de passif ; elles ne modifient pas le patrimoine net ; elles n'incluent ni charge, ni produit ;
- celles qui n'affectent qu'un actif ou un passif ; elles modifient le patrimoine net ; elles incluent une charge ou un produit.

Opérations qui sont simultanément une variation d'actif et de passif :

- 1 augmentation d'un actif et d'un passif ; *exemple* : achat d'une immobilisation de 100 financée par une augmentation d'endettement de 100 ;
- 2 augmentation d'un actif et diminution d'un autre actif ; *exemple* : achat d'une immobilisation de 100 financée par une diminution de trésorerie de 100 ;
- 3 diminution d'un actif et d'un passif ; *exemple* : remboursement d'une dette de 100 par diminution de la trésorerie de 100 ;
- 4 augmentation d'un passif et diminution d'un autre passif ; *exemple* : endettement pour couvrir un découvert bancaire.

Ces opérations n'affectent pas la situation nette (les intitulés et numéros de compte des exemples sont ceux des plans comptables de l'Etat de l'UEMOA et de la CEMAC).

Comptes de bilan

1	231 Bâtiments administratifs à usage de bureau	16 Emprunts programmes	2	231 Bâtiments administratifs à usage de bureau	51 Banques, établissements financiers et assimilés
	Achat d'une immobilisation financée par une augmentation d'endettement	100		Achat d'une immobilisation financée par une diminution de trésorerie	100
3	16 Emprunts programmes	51 Banques, établissements financiers et assimilés	4	16 Emprunts programmes	51 Banques, établissements financiers et assimilés
	Remboursement d'une dette par diminution de la trésorerie	100		Endettement pour couvrir un découvert bancaire	100

Opérations qui n'affectent qu'un actif ou un passif. Ce sont les *charges* ou les *produits*.

La comptabilité enregistre la variation d'actif ou de passif dans un compte de bilan et la contrepartie, charge ou produit, dans un compte de résultat, les *charges au débit*, les *produits au crédit*. Les comptes de résultat enregistrent les contreparties des variations d'actifs et de passifs, donc la variation de la situation nette.

Exemple :

- 1 Achat d'un bien ou d'un service consommé dans la production de 100 payé par diminution de la trésorerie de 100.
- 2 Perception d'un impôt de 100 et augmentation de la trésorerie de 100.

	Compte de résultat	Compte de bilan		Compte de résultat	Compte de bilan
	601 Matières, matériel et fournitures	51 Banques, établissements financiers et assimilés		71 Recettes fiscales	51 Banques, établissements financiers et assimilés
1			2		
Achat d'un bien ou d'un service payé par diminution de trésorerie	100	100	Perception d'un impôt	100	100
Résultat Situation nette	100	100		100	100

Dans un système intégré d'information de finances publiques, un flux unique de comptabilité en dépenses ou en recettes alimente simultanément la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale. Dans un système non intégré, il existait deux flux comptables, l'un en comptabilité générale, l'autre en comptabilité budgétaire. Il est supposé ici un système intégré. L'enregistrement des charges est analysé, puis celui des impôts.

Charges et dépenses budgétaires

Une charge ou une dépense budgétaire conduit, dans les cas les plus simples, à deux enregistrements à deux dates différentes : constatation de la dette de l'Etat, puis constatation de la mise en paiement (apurement de la dette de l'Etat).

Constatation de la dette de l'Etat

Exemple :

Date	A réception de la facture		
Opération	Achat de fournitures (Imprimés et brochures)		
Compta.	Générale		
	Compte	Spécifications	
Débit	601 PCE Matières, matériel et fournitures	Destination – Programme : Agriculture irriguée – Action : Soutien aux communautés	
Crédit	40 Fournisseurs	Destination – Programme : Agriculture irriguée – Action : Soutien aux communautés Nature – Reprise du compte PCE 601	

L'axe par destination est renseigné non pas par des comptes d'un plan de compte, mais par des spécifications associées aux comptes du PCE.

Débit : compte de la classe 6 auquel est associée la spécification *destination*.

Crédit : compte de la classe 4 auquel sont associées les spécifications *destination* et *nature*.

Date de l'écriture : idéalement à la date de la constatation du service fait, qui fait naître une obligation à la charge de l'Etat, en pratique, souvent, à la date de la liquidation.

Ce n'est qu'en fin d'exercice, au travers des opérations d'inventaire (constatation des charges à payer et des charges constatées d'avance) qu'est mis en application le *service fait* comme critère général de rattachement des charges à l'exercice.

Les renseignements à saisir incluent également le ministère et le comptable assignataire.

Constatation de la mise en paiement (apurement de la dette de l'Etat)

Date	Après validation du mandat par le comptable assignataire, entraînant la mise en paiement	
Opération	Mise en paiement	
Compta.	Générale + budgétaire	
	Compte	Spécifications
Débit	40 Fournisseurs	Destination – Programme : Agriculture irriguée – Action : Soutien aux communautés Nature – Reprise du compte PCE 601
Crédit	51 Banques	

Débit : compte de la classe 4 auquel sont associées les spécifications *destination* et *nature*.

Crédit : compte de règlement (compte de trésorerie, de transferts, de tiers...), sans spécification.

Cette deuxième écriture est générée au moment de la validation du mandat par le comptable assignataire de la dépense.

L'enregistrement de la dépense budgétaire intervient au moment de la mise en règlement (visa du comptable), c'est-à-dire lors de la constatation de l'apurement de la dette de l'Etat, qui se traduit en comptabilité générale par le débit du compte de tiers concerné (débit du compte de classe 4). L'imputation budgétaire s'effectue par destination et nature.

Produits et créances liés à l'impôt*Constatation de la créance de l'Etat*

Date	A la prise en charge d'impôt sur le revenu	
Opération	Prise en charge d'impôt sur le revenu	
Compta.	Générale	
	Compte	Spécifications
Débit	412 Redevables, impôts et taxes d'Etat	Ligne de recette
Crédit	71 Recettes fiscales	Ligne de recette

Règlement (apurement de la dette du redevable)

Date	Encaissement de l'impôt sur le revenu	
Opération	Encaissement de l'impôt sur le revenu	
Compta.	Générale + budgétaire	
	Compte	Spécifications
Débit	51 Banques	
Crédit	412 Redevables, impôts et taxes d'Etat	Ligne de recettes