

**HUITIEME PARTIE : LES  
DOCUMENTS DE SYNTHESE ET  
L'ANALYSE FINANCIERE DES  
COMPTES DE L'ETAT**

***Plan***

*Chapitre 19 : Les états financiers*

*Chapitre 20 : L'analyse financière des comptes de l'Etat*

Les comptes de l'Etat peuvent être utilisés à un niveau fin. C'est en particulier ce que fait la comptabilité de coûts et, en particulier, la comptabilité analytique.

Ils sont, cependant, souvent analysés sous une forme agrégée, qui est celle des états financiers.

L'analyse financière a une longue tradition d'analyse des états financiers de l'entreprise. Elle est difficilement transposable aux états financiers de l'Etat.

# Chapitre 19 : Les états financiers

## ***Plan***

*Le bilan*

*Le compte de résultat*

*Le tableau des flux de trésorerie*

*L'annexe*

*Hors bilan*

*Principes et méthodes comptables*

*Chiffrement*

*Le tableau de passage entre le résultat de l'exercice et le solde d'exécution de la loi de finances*

Les directives relatives aux lois de finances imposent que la loi de règlement soit accompagnée d'états comptables de synthèse.

**Article 50 Directive 06/2009 - UEMOA.** *La loi de règlement est accompagnée :*

- ...
- *des comptes et des états financiers de l'Etat issus de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale de l'Etat ;*
- ...

**Article 49 Directive 01/2011- CEMAC.** *Sont joint au projet de loi de règlement :*

- ...
- 6. *Les comptes de l'Etat qui comprennent :*
- ...
- Le compte général de l'Etat comprenant la balance générale des comptes de l'année et les états financiers : bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie et état annexé ...*
- ...

Les Directives relatives au plan comptable de l'Etat précisent la nature des états de synthèse – Directive N°09/2009/CM/UEMOA *Portant plan comptable de l'Etat (PCE) au sein de l'UEMOA* ; Directive N°03/11-UEAC-195-CM-22 *Relative au Plan comptable de l'Etat*. Voir les encadrés *Directive 09/2009 – UEMOA – Etats financiers* et *Directive 03/2011 – CEMAC – Etats financiers*

Le contenu exact des états de synthèse ne se trouve pas dans les directives relatives au plan comptable à proprement parler, mais dans leurs guides didactiques.

**Directive 09/2009 - UEMOA - Etats financiers****Article 23**

Les états financiers comprennent le bilan, le compte de résultats, le tableau de flux de trésorerie, le tableau des opérations financières du Trésor et l'état annexé visé à l'article 27 de la présente Directive. Ils forment un tout indissociable.

**Article 24**

Le bilan est le tableau de situation nette qui présente l'actif et le passif de l'Etat. Il fait apparaître de façon distincte :

- à l'actif : l'actif immobilisé, l'actif circulant hors trésorerie, la trésorerie et les comptes de régularisation d'actifs ;
- au passif : les dettes financières, les dettes non financières (hors trésorerie), les provisions pour risques et charges, la trésorerie et les comptes de régularisation de passif.

Les éléments financiers du bilan, constitués des actifs et des passifs financiers font l'objet d'une récapitulation spécifique.

**Article 25**

Le compte de résultat de l'exercice fait apparaître les produits et les charges.

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

Les produits distinguent les produits fiscaux et les autres produits.

Les dotations aux amortissements et provisions sont imputées aux charges correspondantes.

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

**Article 26**

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

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

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

**Article 27**

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

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

**Directive 03/2011 - CEMAC - Etats financiers****Article 25**

Les états financiers comprennent le tableau de la situation nette ou bilan ..., le compte de résultats, le tableau de flux de trésorerie, le tableau des opérations financières du Trésor et l'état annexé visé à l'article 28 de la présente Directive. Ils forment un tout indissociable.

**Article 26**

Le tableau de situation nette présente l'actif et le passif de l'Etat. Il fait apparaître de façon distincte :

- à l'actif : *idem* article 24 UEMOA ;
- au passif : *idem* article 24 UEMOA.

...

**Article 27**

*Identique à l'article 25 UEMOA.*

**Article 28**

*Identique à l'article 26 UEMOA.*

**Article 29**

*Identique quasiment à l'article 27 UEMOA.*

Tous les documents comptables ne sont pas des états financiers. Ces derniers sont une présentation synthétique des comptes de l'Etat, ainsi que d'autres informations chiffrées sur la situation financière de l'Etat. Ils sont conçus sur le modèle de la comptabilité d'entreprise, compte tenu des spécificités de l'Etat.

Les états financiers comprennent :

- le bilan (ou tableau de la situation nette) ;

- le compte de résultat (ou tableau des produits, des charges et de résultat de l'exercice) ;
- le tableau des flux de trésorerie ;
- l'annexe.

La Directive plan comptable de l'UEMOA inclut dans les états financiers le *Tableau des opérations financières du Trésor*. Celui-ci est plus un document statistique qu'un document comptable, il fait l'objet du chapitre *Le tableau des opérations financières de l'Etat*.

## Le bilan

Le bilan de l'Etat se présente sous la forme d'un tableau de la situation nette qui recense les actifs et les passifs.

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 principalement des *actifs immobilisés*, des *actifs circulants*, de la *trésorerie - actif* et des *comptes de régularisation* de l'exercice ;
- le *passif*, qui est 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. Le passif comprend les *dettes financières*, les *dettes non financières*, les *provisions pour risques*, la *trésorerie - passif*, et des *comptes de régularisation* de l'exercice.

La différence entre l'actif et le passif (hors situation nette) est la *situation nette*.

Le tableau *Bilan ou tableau de la situation nette* est une présentation du bilan, l'encadré *Principaux postes du bilan* est une explication succincte du contenu du bilan.

## Le compte de résultat

Le compte de résultat regroupe la totalité des *charges* et des *produits* d'un exercice. La présentation du compte de résultat est scindée en trois tableaux qui font apparaître les produits, les charges, et le résultat de l'exercice.

En comparaison du compte de résultat d'une entreprise, il existe des produits spécifiques de la puissance publique, les recettes fiscales et une partie des recettes non fiscales (droits et frais administratifs, amendes), ainsi que les dons (bien qu'une entreprise puisse recevoir des dons). De même, les charges d'intervention sont spécifiques de la puissance publique (bien que, là encore, une entreprise puisse verser des subventions).

Le *Tableau des produits, des charge et de résultat de l'exercice* est une présentation du compte de résultat, l'encadré *Principaux postes du compte de résultat* est une explication succincte du contenu du compte de résultat.

**BILAN OU TABLEAU DE LA SITUATION NETTE**

	EXERCICE N			EXERCICE N-1
	Brut	Amortissement et dépréciation	Net	Net
<b>ACTIF IMMOBILISE (I)</b> Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles (UEMOA) Immobilisations non produites (CEMAC) Acquisitions, constructions d'immeubles (CEMAC) Acquisitions de matériel et mobiliers (CEMAC) Equipements militaires (CEMAC) Immobilisations financières				
<b>ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie) (II)</b> Stocks Créances fiscales et assimilées Créances non fiscales Autres créances Charges constatées d'avances				
<b>TRESORERIE - ACTIF (III)</b> Disponibilités Equivalences de trésorerie et autres composantes				
<b>Comptes de régularisation (IV)</b>				
<b>TOTAL ACTIF (V = I+II+III+IV)</b>				
<b>DETTES FINANCIERES (VI)</b> Dettes intérieures Dettes extérieures				
<b>DETTES NON FINANCIERES (hors tré.) (VII)</b> Dettes de fonctionnement Dettes de transfert Produits constatés d'avance Autres dettes non financières				
<b>PROVISIONS POUR RISQUES (VIII)</b> Provisions pour risques financiers-dettes avalis. Provisions pour risques financier-PPP				
<b>TRESORERIE - PASSIF (IX)</b> Correspondants du Trésor (dépôts de fonds) Autres				
<b>Comptes de régularisation (X)</b>				
<b>TOTAL PASSIF (hors situation nette) (XI = VI+VII+VIII+IX)</b>				
Ecart de réévaluation et comptes d'intégration Report à nouveau Résultat de l'exercice				
<b>SITUATION NETTE (XII = V - XI)</b>				

**Principaux postes du bilan****Actif**

**Immobilisations incorporelles** : actifs non monétaires, sans substance physique, détenus pour une durée supérieure à un an et susceptibles de générer des avantages futurs :

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

**Immobilisations corporelles** : actifs physiques détenus pour la production, la fourniture de biens et services, ou l'utilisation à des fins administratives sur une durée supérieure à un an :

- acquisitions et aménagement des sols et sous-sols ;
- acquisitions, constructions et grosses réparations des immeubles ;
- acquisitions et grosses réparations du matériel et mobilier ;
- équipements militaires.

**Immobilisations financières :**

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

Les avances sont des créances dont la durée ne peut excéder un an, renouvelable une fois. Les prêts sont ceux qui sont consentis pour une durée supérieure ou égale à deux ans.

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

**Créances de l'actif circulant** : sommes dues à l'Etat par les tiers et qui en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas vocation à être immobilisées :

- créances sur les clients ;
- créances sur les redevables ;
- créances sur les autres débiteurs.
- charges constatées d'avance.

*Charges constatée d'avance* : la charge, rattachable à l'exercice suivant, n'a pas été comptabilisée en tant que charge, mais, ayant été pour partie payée, dans un compte de tiers (par exemple 4218 *Avances sur salaires et pensions*, ou 4368 *Avances sur commande*).

**Comptes de régularisation** : ils incluent en particulier les *charges comptabilisées d'avance*, rattachées aux comptes de régularisation actif de manière à ne garder dans les charges que celles effectivement consommées au cours de cet exercice par le débit du compte 4811 *charges comptabilisées d'avance* et le crédit du compte de charge (classe 6) approprié. Exemple, un loyer payé le premier décembre pour trois mois.

**Produits à recevoir** (qui devraient plutôt être appelés **produits à constater**) : ventes de biens ou de prestations de services effectuées au cours de l'exercice finissant et pour lesquels une facture n'a pas été établie :

- Débit au compte 4181 *client, ventes de biens ou de prestations de services, factures à établir* ;
- Crédit au compte 701 *ventes de produits* ou 702 *ventes de prestations de services*.

**Trésorerie à l'actif :**

- disponibilités en caisse ou en banque ;
- traites et obligations émises au profit de l'Etat ;
- titres de placement.

**Passif**

**Dettes financières :**

- dette directe : emprunts projet, emprunts programmes et autres emprunts ;
- obligations et bons du Trésor.

**Dettes non financières :**

- dettes de fonctionnement telles que les dettes fournisseurs et comptes rattachés ;
- dettes d'intervention telles que les dettes liées aux transferts versés par l'Etat ;
- dettes sur les immobilisations non financières ;
- produits constatés d'avance.

*Produit constaté d'avance* : le produit, rattachable à l'exercice suivant, n'a pas été comptabilisée en tant que produit, mais, le paiement ayant été pour partie reçu, dans un compte de tiers.

**Comptes de régularisation** : ils incluent en particulier les *produits comptabilisés d'avance*, rattachés aux comptes de régularisation passif de manière à ne garder dans les produits que ceux effectivement livrés au cours de cet exercice par le crédit du compte 4812 *produits comptabilisés d'avance* et le débit du compte de produit (classe 7) approprié. Exemple, intérêts et loyers perçus d'avance pour une période chevauchant plusieurs exercices.

**Charges à payer** (qui devraient plutôt être appelées **charges à constater**) : dettes vis-à-vis des tiers nées au cours de l'exercice qui correspondent à des engagements de dépenses ordinaires, pour lesquelles le service a été fait, mais dont la liquidation n'a pas pu avoir lieu avant la clôture. Elles concernent par exemple les consommations de l'exercice finissant mais qui ne seront enregistrées qu'au cours de l'exercice suivant. Il s'agit des factures à recevoir dont le montant est connu mais dont les pièces justificatives ne sont pas encore parvenues au service gestionnaire. C'est le cas des consommations d'eau, d'électricité ou des intérêts payés à terme échus.

- Débit au compte de la classe 6 de charges concernées pour déterminer les charges effectivement consommées;

- Crédit au compte. 4081 *fournisseurs, factures non parvenues*.

**Provisions pour risques :**

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

- risques provisionnés : liés à des charges d'exploitation, par exemple à des subventions ou transferts rattachables à l'exercice, mais pour lesquels l'acte attributif n'a pas été pris.

**Trésorerie passive** : fonds déposés par les correspondants du Trésor :

- collectivités locales ;
- établissements publics locaux ;
- sociétés et organismes publics nationaux.



**TABLEAU DES PRODUITS, DES CHARGES ET DE RESULTAT DE L'EXERCICE**

<b>PRODUITS</b>	<b>Exercice N</b>	<b>Exercice N-1</b>
<b>RECETTES FISCALES</b> Impôts sur les revenus, les bénéfices et les gains en capital Impôts sur les salaires versés et autres rémunérations Impôts sur le patrimoine Autres impôts directs (UEMOA) Impôts et taxes intérieurs sur les biens et services Droits de timbre et d'enregistrement Droits et taxes à l'importation (UEMOA) Droits et taxes à l'exportation (UEMOA) Impôts sur le commerce extérieur et les transactions internationales (CEMAC) Autres recettes fiscales		
<b>TOTAL PRODUITS FISCAUX (I)</b>		
<b>VENTES DE PRODUITS ET SERVICES</b> Ventes de produits Ventes de prestations de services Variation de stocks de produits <b>RECETTES NON FISCALES</b> Revenus de l'entreprise et du domaine Droits et frais administratifs Amendes et condamnations pécuniaires Cotisations de sécurité sociale (UEMOA) Transfert volontaire autres que les dons (CEMAC) Autres recettes non fiscales <b>TRANSFERTS RECUS D'AUTRES BUDGETS</b> Transferts reçus du budget général Transferts reçus des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor <b>DONS PROGRAMME ET LEGS</b> Dons des institutions internationales Dons des gouvernements étrangers (UEMOA) Dons des administrations publiques internationales (CEMAC) Dons des organismes privés extérieurs Dons intérieurs Fonds de concours (UEMOA) Autres dons et legs <b>RECETTES EXCEPTIONNELLES</b> Remises et annulations de dettes (UEMOA) Restitutions au Trésor de sommes indûment payées Cessions d'immobilisations Autres recettes exceptionnelles <b>PRODUITS FINANCIERS</b> Intérêts des prêts Intérêts sur les dépôts à terme Revenus des titres de placements (UEMOA) Intérêts sur titres de placement (CEMAC) Gains de détention sur actifs financiers (CEMAC) Gains de change <b>TRANSFERT DE CHARGES</b> Transferts de charges courantes (UEMOA) Transferts de charges financières (UEMOA) Achats de biens (CEMAC) Achats de service (CEMAC) Réduction d'impôts (CEMAC) Subventions (CEMAC) Transferts (CEMAC) Charges de personnel (CEMAC) Intérêts et frais financiers (CEMAC) <b>REPRISES SUR PROVISIONS</b> Reprises sur provisions à caractère financier (UEMOA) Reprise sur provisions pour dépréciation (UEMOA) Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations (CEMAC) Reprises sur provisions pour dépréciation des stocks (CEMAC) Reprises sur provisions pour dépréciation des créances de l'actif circulant (CEMAC) Reprises sur provisions pour dépréciation des titres de placements (CEMAC) Reprises sur provisions pour dépréciation des comptes fournisseurs (CEMAC) Reprise sur provisions pour risque (CEMAC)		
<b>TOTAL AUTRES PRODUITS (II)</b>		

CHARGES	Exercice N	Exercice N-1
<b>ACHATS DE BIENS</b> Matières, matériel et fournitures Variations des stocks de biens fongibles achetés Eau, électricité, gaz et autres sources d'énergie Matériel et fournitures spécifiques Autres achats de biens <b>ACHATS DE SERVICES</b> Frais de transport et de mission Loyers et charges locatives Entretien et maintenance Assurances Frais de relations publiques (UEMOA) Dépenses de communication (UEMOA) Frais de relations publiques et communication (CEMAC) Frais de formation du personnel (CEMAC) Autres acquisitions de services (CEMAC) <b>AUTRES SERVICES</b> Frais bancaires Prestations de services Frais de formation du personnel (UEMOA) Redevances pour brevets, licences et logiciels Autres acquisitions de services <b>CHARGES DE PERSONNEL</b> Traitements et salaires Primes et indemnités Cotisations sociales Avantages en nature au personnel Prestations sociales Autres dépenses de personnel <b>CHARGES EXCEPTIONNELLES</b> Annulations de produits constatés au cours des années antérieures Condamnations et transactions Valeur comptable des immobilisations cédées, mises au rebut ou admises en non valeur Loyers (CEMAC) Avantages en nature au personnel (CEMAC) Prestations sociales (CEMAC) Autres charges de personnel (CEMAC) Autres charges exceptionnelles(UEMOA) <b>DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS</b> Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles (UEMOA) Dotations aux amortissements des immeubles (CEMAC) Dotations aux amortissements des meubles (CEMAC) Dotations aux amortissements des équipements militaires (CEMAC) <b>DOTATIONS AUX PROVISIONS</b> Dotations aux provisions pour dépréciation (UEMOA) Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations (CEMAC) Dotations aux provisions pour dépréciation des stocks (CEMAC) Dotations aux provisions pour dépréciation des créances de l'actif circulant (CEMAC) Dotations aux provisions pour dépréciation des titres de placement (CEMAC) Dotations aux provisions pour dépréciation des comptes de fournisseurs (CEMAC)		
<b>CHARGES DE FONCTIONNEMENT (I)</b>		
<b>SUBVENTIONS</b> Subventions aux entreprises publiques Subventions aux entreprises privées Subventions aux institutions financières Subventions à d'autres catégories de bénéficiaires <b>TRANSFERTS</b> Transferts aux établissements publics nationaux Transferts aux collectivités locales Transferts aux autres administrations publiques Transferts aux institutions à buts non lucratif Transferts aux ménages Transferts aux autorités supranationales et contributions aux organisations internationales Transferts à d'autres budgets Pensions de retraites des fonctionnaires et autres agents de l'État Autres transferts (UEMOA)		

CHARGES D'INTERVENTION (II)		
<b>INTERETS ET FRAIS FINANCIERS</b> Intérêts et frais financiers sur la dette Pertes sur cessions de titres de placement Pertes de changes Autres intérêts et frais bancaires <b>DOTATIONS AUX PROVISIONS</b> Dotations aux provisions à caractère financier		
CHARGES FINANCIERES (III)		
TOTAL DES CHARGES (IV = I+II+III)		

RESULTAT DE L'EXERCICE	Exercice N	Exercice N-1
Total des produits (I)		
Total des charges (II)		
RESULTAT DE L'EXERCICE (I - II)		

### Principaux postes du compte de résultat

**Produits fiscaux** : impôts et taxes perçus en raison de l'exercice de la souveraineté et qui ne donnent pas lieu au versement de ressources équivalentes au profit des tiers.

**Autres produits** : ils sont classés en trois grandes catégories :

- les produits de fonctionnement, qui visent l'ensemble des produits se rapportant à l'activité ordinaire de l'État ;
- les produits d'intervention, qui correspondent aux produits reçus de tiers sans contrepartie équivalent pour le tiers ;
- les produits financiers, qui sont les produits relatifs aux immobilisations financières et à la trésorerie.

Les produits de fonctionnement sont constitués de :

- ventes de produits et services ;
- recettes non fiscales ;
- recettes exceptionnelles (hors cessions d'immobilisations)

Les produits d'intervention comprennent :

- transferts reçus d'autres budgets ;
- dons programme et legs ;
- dons des gouvernements étrangers.

**Charges** : elles sont classées en trois grandes catégories :

- les charges de fonctionnement ;
- les charges d'intervention ;
- les charges financières.

Les charges de fonctionnement sont celles générées par l'activité ordinaire de l'État. Ces charges comprennent :

- les achats de biens et services ;
- les frais de personnel ;
- les charges exceptionnelles ;
- les dotations aux amortissements et aux provisions.

Les charges d'intervention sont constituées des versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'État. Elles correspondent principalement aux transferts, sans contrepartie, versés aux collectivités décentralisées, aux entreprises, aux établissements publics autonomes et aux ménages etc.

Les charges financières sont constituées des intérêts de la dette financière et de la gestion de la trésorerie de l'État.

### Le tableau des flux de trésorerie

Le tableau des flux de trésorerie présente, pour la période, les flux d'entrées et de sorties de trésorerie, entendus comme entrées et sorties de liquidité et non comme opérations de trésorerie au sens de la classification des directives relatives aux lois de finances (voir plus loin). Les flux de trésorerie sont classés 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'état.

Le solde de l'ensemble des flux de trésorerie est la variation de trésorerie de l'Etat, entendu comme la variation des comptes de disponibilités de la classe 5 (Comptes de trésorerie), c'est-à-dire, essentiellement, des fonds de l'Etat en caisse ou en banque, ainsi que des titres de placement (actions et obligations). Il faut noter que les dépôts des correspondants du Trésor sont, dans les deux directives, classés dans les flux de trésorerie liés au financement et non dans la variation de trésorerie (ce qui cohérent avec le fait qu'ils ne sont pas classés en classe 5, mais en classe 4 - 44 *Correspondants et comptes rattachés*).

### TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

		Exercice N	Exercice N-1
<b>FLUX DE TRESORERIE LIES A L'ACTIVITE</b>	<b>ENCAISSEMENTS</b> Ventes de produits et de services Recettes fiscales Recettes non fiscales Transferts reçus d'autres budgets Dons programmes et legs Recettes exceptionnelles Produits financiers <b>DECAISSEMENTS</b> Achats de biens et services Autres services Subventions Transferts Charges exceptionnelles (hors cession d'immobilisations) Charges de personnel Intérêts et frais financiers		
<b>FLUX DE TRESORERIE LIES A L'ACTIVITE (I)</b>			
<b>FLUX DE TRESORERIE LIES AUX INVESTIS.</b>	<b>ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS</b> Immobilisations corporelles et incorporelles Immobilisations financières <b>CESSIONS D'IMMOBILISATIONS</b> Immobilisations corporelles et incorporelles Immobilisations financières		
<b>FLUX DE TRESORERIE LIES AUX INV. (II)</b>			
<b>FLUX DE TRESORERIE LIES AU FINANCEMENT</b>	<b>ENCAISSEMENTS</b> Dettes extérieures Dettes intérieures Variation positive des dépôts au Trésor <b>DECAISSEMENTS</b> Dettes extérieures Dettes intérieures Variation négative des dépôts au Trésor		
<b>FLUX DE TRESORERIE LIES AU FINANCEMENT (III)</b>			
<b>VARIATION DE TRESORERIE (IV = I+II+III = VI - V)</b>			
<b>TRESORERIE EN DEBUT DE PERIODE (V)</b>			
<b>TRESORERIE EN FIN DE PERIODE (VI)</b>			

**Note : différence entre ressources et charges de trésorerie de l'Etat au sens des directives lois de finances et flux de trésorerie au sens des directives plan comptable.** Les flux de trésorerie sont les flux de liquidités associés à l'ensemble des opérations des directives lois de finances, *recettes et dépenses budgétaires* ainsi que *ressources et charges de trésorerie (et de financement)*, distinct de la trésorerie dans la Directive CEMAC).

Toute opération budgétaire ou de trésorerie de la loi de finances, que ce soit par exemple un achat de biens et services (opération budgétaire) ou l'émission d'un emprunt (ressource de trésorerie au sens des directives lois de finances) donne lieu à un encaissement ou un décaissement, c'est-à-dire à un flux de liquidité retracé :

- dans le *tableau des flux de trésorerie* des directives plan comptable, imputé à la nature de l'opération qui génère le flux de liquidité et ;
- dans la seule ligne *mouvement des disponibilités de l'Etat* des ressources et charges de trésorerie des directives lois de finances.

## L'annexe

*L'état annexé contient l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'utilisation des états financiers de l'Etat. Il comprend notamment l'explicitation et le chiffrage des engagements hors bilan. Toute opération particulière de modification des normes comptables, destinée à fournir une information sincère, entre deux exercices doit être décrite et justifiée dans l'état annexé.* (Article 29, Directive plan comptable CEMAC, Article 27, Directive plan comptable UEMOA).

Les guides didactiques des deux directives fournissent une information détaillée sur le contenu de l'annexe, dans des termes identiques.

L'annexe fournit l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des données des principaux documents de synthèse. Les informations fournies dans l'annexe :

- contribuent à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'état en détaillant certains renseignements permettant d'expliquer ou de préciser le contenu de certains postes des documents de synthèse ;
- produisent toutes les informations significatives susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs.

L'annexe fournit des informations principalement sur le hors bilan, sur les principes et méthodes comptables de l'Etat, ainsi que le détail du chiffrage de certains postes du bilan ou du compte de résultat. Elle fournit également un tableau de passage entre le résultat de l'exercice et le résultat d'exécution de la loi de finances.

## Hors bilan

Apparaissent au hors bilan les engagements de l'Etat, obtenus ou accordés. Les engagements à mentionner obligatoirement dans l'état annexé comprennent :

- les engagements obtenus par l'Etat dans le cadre des conventions d'emprunts et dons ;
- les engagements accordés par l'Etat dans le cadre de sa mission de tutelle et dernier assureur des organismes publics nationaux.

Ce périmètre n'est pas limitatif. D'autres engagements de l'Etat tels que des autorisations d'engagement pluriannuelles contenues dans les lois de finances peuvent être suivies en comptabilité hors bilan. L'inscription des autorisations d'engagement en hors bilan

peut fournir des informations utiles à l'appréciation de la sincérité des prévisions budgétaires. Les restes à payer sur les autorisations d'engagement lus à partir des données inscrites en hors bilan plus les dépenses obligatoires de l'exercice, rapprochés les crédits de paiement ouverts au titre du même exercice, donnent la mesure de la soutenabilité des budgets sectoriels (Guides didactiques, UEMOA et CEMAC, Norme N°14 – Les engagements hors bilan – exposé des motifs).

### **Principes et méthodes comptables**

En particulier, l'annexe précise (Guides didactiques, annexe 1 : informations à apporter dans l'Etat annexé) :

- les méthodes d'évaluation des coûts de développement des immobilisations incorporelles ;
- les méthodes d'évaluation des stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée ;
- les méthodes d'évaluation des dépréciations de créances.

### **Chiffrement**

L'annexe fournit des informations sur le chiffrement de divers éléments du bilan et du compte de résultat, en particulier celles qui figurent dans l'encadré *Chiffrement dans l'annexe*.

#### **Chiffrement dans l'annexe** (Guides didactiques, annexe 1 : informations à apporter dans l'Etat annexé)

- Les informations sur les amortissements : durée d'amortissement, taux d'amortissement, mode d'amortissement, nature et impact des changements de méthode intervenus en cours d'année.
- Les informations sur les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice : la valeur actuelle retenue (valeur vénale ou valeur d'usage) ; les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation.
- Les informations sur les immobilisations réévaluées et les conditions de réévaluation.
- L'inventaire des participations.
- L'inventaire des prêts et avances de l'État.
- La valeur comptable des stocks et le montant des dépréciations constituées.
- La situation des effets à l'encaissement ou escomptés non échus.
- La ventilation des dettes financières par nature, par échéances, en devises ou en francs CFA, et suivant leur origine.
- Pour chaque catégorie de provisions :
  - la valeur comptable des provisions pour dépréciation, les charges provisionnées et les provisions pour risques à l'ouverture et à la clôture de l'exercice y compris celles liées aux partenariats public-privé ;
  - les montants des provisions pour dépréciation, les charges provisionnées et les provisions pour risques constituées au cours de l'exercice ;
  - les montants utilisés au cours de l'exercice ;
  - les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.
- Les décisions de réductions, d'annulation et de dégrèvement des impôts et taxes.
- La situation des produits à recevoir, des produits constatés d'avance et autres produits si nécessaire.
- La nature et le montant des charges à payer, et des charges constatées d'avance.
- Les contributions consenties par l'État à des organismes publics et privés.
- La liste exhaustive des conventions et accords relatifs aux engagements hors bilan.

### **Tableau de passage entre le résultat de l'exercice et le solde d'exécution de la loi de finances**

La comptabilité budgétaire permet de calculer, en fin d'exercice, le *solde de la loi de finance*, différence entre les *recettes budgétaires* et les *dépenses budgétaires*, qui, changé de signe, est ce que l'on entend généralement par *déficit du budget de l'Etat*. Les *ressources* et les

*charges de trésorerie* (au sens des directives relatives aux lois de finances) ne contribuent pas au solde de la loi de finance.

La comptabilité générale permet de calculer le *résultat* de l'exercice, différence entre les *produits* et les *charges*. Celui-ci vient, dans le bilan, augmenter ou diminuer, selon qu'il est positif ou négatif, la *situation nette* de l'Etat, c'est-à-dire la valeur du patrimoine de l'Etat (patrimoine net, actifs moins passifs).

La *différence entre le solde budgétaire et le résultat comptable* est due essentiellement à :

- 1. *Opérations budgétaires inscrites à des comptes de bilan* : principalement immobilisations financières (évolution en plus ou en moins) et immobilisations corporelles et incorporelles (acquisition ou cession en particulier).
- 2. *Charges comptables qui ne sont pas des dépenses budgétaires* : en particulier dotations nettes des reprises aux amortissements et provisions, de façon générale charges "calculées", qui ne donnent pas lieu à décaissement.
- 3. *Différences de rattachement à l'exercice* entre les deux comptabilités.
- 4. *Opérations financières non budgétaires, retranscrites dans les comptes de charges et produits financiers*, en particulier les reprises de dette.

Le tableau qui suit (dont les deux guides didactiques prévoient la présence dans l'annexe) et les notes qui l'accompagnent fournissent des compléments à ce qui précède.

<b>TABLEAU DE PASSAGE ENTRE LE RESULTAT DE L'EXERCICE ET LE RESULTAT D'EXECUTION DE LA LOI DE FINANCES</b>
--

RESULTAT DE L'EXERCICE
<b>Ressources de trésorerie</b> - remises et annulations de dettes - cessions d'immobilisations <b>Ecart produits ordinaires - recettes ordinaires</b> + recettes sur les produits des années antérieures <sup>1</sup> + produits constatés d'avance - produits à recevoir (à constater) - restes à recouvrer sur produits de l'exercice <sup>2</sup> <b>Ecart dons et legs (UEMAO seulement)</b> + dons en capital encaissés au cours de l'exercice <b>Ecart charges ordinaires - dépenses ordinaires</b> - dépenses sur les charges des années antérieures - charges constatées d'avance + charges à payer (à constater) + charges constatées non payées <b>Acquisitions d'immobilisation payées (-)</b> - Acquisitions d'immobilisations (y compris acquisitions pour le compte de tiers <sup>3</sup> , hors charges immobilisées <sup>4</sup> , immobilisations reçues à titre gratuit <sup>5</sup> , et immobilisations intégrées <sup>5</sup> ) + factures non parvenues sur acquisitions d'immobilisations <sup>6</sup> + acquisitions d'immobilisations non payées <sup>7</sup> - dépenses en capital sur acquisitions d'immobilisations des années antérieures (UEMAO seulement) <b>Charges calculées (non décaissées)</b> - transferts de charges (y compris production immobilisée et stockée) + variation des stocks + valeur comptable des immobilisations cédées ou mises au rebut + dotations aux amortissements et provisions (nets des reprises)
SOLDE D'EXECUTION DE LA LOI DE FINANCES

Notes : 1. Recettes sur les produits des années antérieures : viennent éteindre les créances correspondant aux restes à recouvrer et aux produits à constater comptabilisés à la fin de l'exercice précédent.

2. Restes à recouvrer sur les produits de l'exercice : créances sur des tiers nées au cours de l'exercice, pour lesquelles les factures ou titres de recettes ont été émis mais n'ont pas été soldés au cours de l'exercice (= produits comptabilisés d'avance).

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

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

5. Ne constituent pas des dépenses budgétaires.

6. Service fait, la liquidation n'a pas eu lieu avant la clôture de l'exercice.

7. Liquidées, mais non payées.