

REPUBLIQUE ISLAMIQUE DE MAURITANIE

Honneur – Fraternité - Justice

MINISTERE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES

MINISTERE DELEGUE AUPRES DU MINISTRE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES CHARGE DU
BUDGET



Recueil des Normes Comptables de l'État

Version du 8 octobre 2019

Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique

Préambule

Le Gouvernement de la République Islamique de Mauritanie a décidé d'instaurer une comptabilité d'exercice. Cette comptabilité sera fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations.

Aux termes de l'article 66 de la LOLF « les opérations doivent être prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action ».

Les règles de la comptabilité d'exercice sont, par conséquent, fixées en référence aux normes IPSAS applicables au secteur public, aux normes IFRS applicables aux entreprises et aux normes mauritaniennes de comptabilité. Elles définissent les concepts permettant d'identifier les opérations et événements à prendre en considération ainsi que les modalités de leur traduction comptable et de leur présentation dans les états financiers.

Le présent recueil regroupe les normes comptables applicables à l'État.

Il est composé du cadre conceptuel des comptes de l'État, des treize normes comptables et du glossaire.

Le cadre conceptuel des comptes de l'État fixe la liste des principes, conventions et méthodes comptables applicables à la comptabilité de l'État mauritanien. Il permet d'améliorer l'information financière en la rendant plus compréhensible et plus accessible et couvre les aspects suivants :

- Le rôle et autorité du Cadre conceptuel ;
- Les objectifs de l'information financière ;
- Le champ d'application de l'information financière ;
- Les principes comptables de la comptabilité de l'État ;
- Les entités du secteur public ;
- Les éléments des états financiers et les règles de comptabilisation ;
- Les règles d'évaluation ;
- La présentation des états financiers.

Il complète entre autres les textes législatifs et réglementaires qui régissent l'information financière de l'État :

- Loi n° 078.010 du 19 janvier 1978 portant loi organique relative aux lois de finances et ses textes modificatifs ;
- L'ordonnance 89-012 du 23 janvier 1989 portant règlement général de la comptabilité publique et ses textes modificatifs ;
- L'arrêté n° 3303/MEF/DGTCP/2007 du 31 décembre 2007 portant approbation du Plan Comptable de l'État ;
- La Loi organique relative aux lois de finances n° 2018-039 du 9 octobre 2018 ;
- Les instructions de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique.

Les normes comptables déterminent les principes et règles ainsi que le traitement comptable applicables aux opérations comptables.

Le cadre conceptuel des Comptes de l'État

Sommaire du cadre conceptuel des comptes de l'État

CHAPITRE 1- LE CADRE GENERAL	6
A. Le rôle du cadre conceptuel des comptes de l'État.....	6
B. L'autorité du cadre conceptuel.....	6
C. Le champ d'application	6
D. La typologie des rapports.....	6
CHAPITRE 2- L'INFORMATION FINANCIERE DE L'ÉTAT	8
A. Les objectifs	8
B. Les utilisateurs de l'information financière de l'État	8
C. Les besoins d'informations des utilisateurs.....	8
D. La pertinence de l'information financière de l'État	9
E. Les limites de l'information financière produite par l'État	9
CHAPITRE 3- LE CHAMP DE L'INFORMATION FINANCIERE DE L'ÉTAT	11
A. Les informations portant sur les ressources économiques	11
B. L'obligation de rendre compte du bon emploi des ressources économiques.....	11
C. Les informations portant sur le caractère économique des prestations fournies par l'État	11
D. Les informations financières prospectives	11
E. Les informations financières de l'annexe	11
CHAPITRE 4- LES CARACTERISTIQUES GENERALES DE LA COMPTABILITE DE L'ÉTAT.....	12
A. Les hypothèses sous-jacentes	12
B. Les principes comptables	12
C. La qualité de l'information financière	13
D. Les limites relatives à l'application des principes comptables	14
1. L'importance relative des informations.....	14
2. Le coût de la production financière	14
3. Le juste équilibre dans l'application des principes de qualité de l'information financière	14
CHAPITRE 5- LE PERIMETRE DE LA COMPTABILITE DE L'ÉTAT	15
A. Les entités publiques	15

B. Les critères permettant de définir le périmètre de la comptabilité	15
1. Les critères d'intégration dans les comptes	15
2. Le périmètre des comptes de l'État	16
3. Les comptes consolidés de l'État	17

CHAPITRE 6- LES ELEMENTS DES ETATS FINANCIERS ET LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION18

A. Les éléments des états financiers	18
1. Le bilan	18
a) L'actif	18
b) Le passif	18
c) La situation nette ou fonds propres	18
2. Le compte de résultat	18
a) Les produits de l'État	18
b) Les charges de l'État	18
c) Le résultat de l'exercice	19
B. La comptabilisation et l'évaluation des éléments financiers	19
1. Les règles de comptabilisation d'un actif	19
2. Les règles de comptabilisation d'un passif	20
3. Les règles de comptabilisation des produits de l'État	21
4. Les règles de comptabilisation des charges de l'État	22
C. Les actifs et les passifs éventuels	22

CHAPITRE 7- LES REGLES D'EVALUATION DES ELEMENTS FINANCIERS DE L'ÉTAT24

A. L'évaluation d'un actif.....	24
1. Les règles d'évaluation lors de la comptabilisation initiale d'un actif	24
a) Les règles d'évaluation des actifs.....	24
b) Les règles d'évaluation du parc immobilier et des infrastructures :.....	24
c) Les règles d'évaluation des titres de participation :	25
2. Les règles d'évaluation des actifs à la date de clôture	25
B. Les règles d'évaluation d'un passif lors de la comptabilisation initiale et à chaque date de clôture	25
C. Les règles d'évaluation des charges et produits	26
1. L'évaluation des charges :.....	26
2. L'évaluation des produits :.....	26
D. Les critères de choix de la méthode d'évaluation.....	26

CHAPITRE 8- LA PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS27

A. La composition des états financiers	27
B. La présentation des états financiers.....	27

Chapitre 1- Le cadre général

A. Le rôle du cadre conceptuel des comptes de l'État

Le cadre conceptuel des comptes de l'État détermine les concepts qui fondent l'information financière de l'État ainsi que le cadre général d'élaboration des normes comptables de l'État. Ce cadre s'appuie sur le cadre conceptuel élaboré par l'IASB qui constitue la référence au niveau international dans le domaine de la gestion publique.

B. L'autorité du cadre conceptuel

Les règles et obligations relatives à la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et la publication des états financiers sont définies par les normes IPSAS.

Dès lors, le cadre conceptuel des comptes de l'État n'a aucun caractère normatif. Il ne prévaut donc pas sur les normes IPSAS existantes et ne définit aucune nouvelle obligation portant sur l'information financière. Il est destiné aux autorités chargées de fixer les normes comptables de l'État, aux comptables chargés de les appliquer ainsi qu'aux auditeurs et aux utilisateurs des états financiers.

Il constitue, à la fois, la référence conceptuelle permettant de vérifier la cohérence des différentes règles et normes et, un cadre intelligible permettant de faciliter la compréhension et l'interprétation de ces règles.

C. Le champ d'application

Le cadre conceptuel des comptes de l'État s'applique exclusivement à l'information financière de l'État. Il ne s'applique pas aux entreprises publiques¹.

D. La typologie des rapports

L'État produit deux types de rapports financiers :

- Les rapports dits à usage général ;
- Les rapports dits à usage spécifique.

Les rapports financiers à usage général :

Ils sont élaborés en s'inspirant des principes et des normes IPSAS. Ils sont destinés à satisfaire les besoins habituels d'information des utilisateurs qui ne peuvent demander la préparation de rapports sur mesure dont ils ont besoin.

Ces rapports financiers contiennent des informations lorsqu'elles sont utiles relatives au passé, au présent ou à l'avenir.

Les rapports financiers à usage spécifique :

Ils visent à satisfaire les utilisateurs ayant besoin d'informations spécifiques. Ces utilisateurs sont habilités à demander à l'État la préparation de rapports personnalisés répondant à des besoins d'information spécifiques. Il s'agit des instances exécutives, du pouvoir législatif, de certains organismes de crédit ou des partenaires d'aide au développement et d'autres formes d'aide.

¹ Les entreprises publiques à vocation commerciale appliquent les normes IFRS

Le Cadre conceptuel des comptes de l'État ne s'applique pas aux rapports financiers à usage spécifique.

Chapitre 2- L'information financière de l'État

A. Les objectifs

L'objectif des états financiers est en général de donner une image fidèle du patrimoine ainsi que de la situation financière de l'État² afin de produire et de fournir une information financière pertinente aux utilisateurs des rapports financiers. L'information financière de l'État est donc définie en fonction des besoins des utilisateurs.

B. Les utilisateurs de l'information financière de l'État

Les principaux utilisateurs sont :

- Les contribuables et assimilés ;
- Les citoyens et autres bénéficiaires de services de l'État ;
- Le pouvoir législatif et autres instances de surveillance ;
- Les représentants élus ou nommés ;
- Les donateurs et partenaires ;
- La comptabilité nationale et les statisticiens de l'État ;
- Les apporteurs de capitaux actuels ;
- Les consommateurs de services soumis à redevance d'utilisation ;
- Les fournisseurs et les employés ;
- La société civile ;
- Les médias ;
- Les représentants ou conseillers de ces groupes d'utilisateurs.

Ces utilisateurs peuvent être classés en différentes catégories :

- Autorités et instances publiques ;
- Citoyens ;
- Bénéficiaires de services ;
- Contributeurs financiers (contribuables, donateurs, prêteurs et créanciers) ; Groupes d'intérêt public et de défense des citoyens.

C. Les besoins d'informations des utilisateurs

Les utilisateurs des états financiers ont besoin de disposer d'informations sur :

- La situation financière et patrimoniale de l'État ;
- L'exécution budgétaire de la période écoulée au regard des prévisions budgétaires ;
- La soutenabilité des politiques mises en œuvre par l'État, les projections financières, les données macro-économiques ou le bon usage des finances publiques.

Pour répondre à ces attentes :

- L'État tient une comptabilité budgétaire des recettes et des dépenses et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. En outre, il peut mettre en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différents projets engagés dans le cadre des programmes (article 64 de la LOLF). La comptabilité budgétaire est fondée sur une

² Article 63 de la LOLF

comptabilité de caisse. Les recettes sont rattachées à l'exercice au titre de l'année budgétaire au cours de laquelle elles sont encaissées par un comptable public (article 64 de la LOLF).

- L'État tient également une comptabilité générale fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations (article 66 de la LOLF).

Les utilisateurs ont besoin de disposer d'informations³ sur :

- La nature et le montant des ressources prévisionnelles envisagées pour assurer les prestations de services à venir ;
- Les montants, l'origine et l'utilisation des ressources perçues ;
- Le coût des services et des politiques publiques mises en œuvre ou à venir ;
- Les résultats des services rendus et la qualité des politiques publiques mises en œuvre ;
- Les prévisions permettant d'évaluer la soutenabilité des politiques publiques et des opérations de programme de l'État.

D. La pertinence de l'information financière de l'État

L'information financière permet entre autres :

- Aux citoyens d'apprécier l'impact des politiques publiques ;
- D'éclairer les décisions budgétaires des parlementaires et permettre l'appréciation de la reddition des comptes de l'État ;
- D'évaluer la situation financière pour permettre aux contributeurs financiers de prendre des décisions sur l'allocation future de ressources.

E. Les limites de l'information financière produite par l'État

Les limites sont les suivantes :

- Le cadre conceptuel s'applique à la seule comptabilité d'exercice de l'État ;
- Les états financiers rendent compte du résultat et de la situation financière d'événements passés et non futurs ;
- Les états financiers ne présentent pas les perspectives financières mais ils facilitent leur élaboration et leur lecture ;
- Les états financiers ne permettent pas un rapprochement direct entre le résultat de la comptabilité d'exercice et le résultat de la comptabilité budgétaire. Pour répondre aux besoins de bonne information et de transparence des utilisateurs et afin de contrôler la cohérence des comptabilités (générale et budgétaire), il est nécessaire de réconcilier le solde budgétaire et le résultat patrimonial via un tableau de passage ;
- L'interprétation des états financiers demande une certaine prudence, en particulier lorsque l'utilisateur des comptes souhaite procéder à une analyse de solvabilité. Ces limites ne remettent nullement en cause leur intérêt ;
- Les informations reconnues confidentielles par l'État ne sont pas diffusables dans les états financiers afin de ne pas compromettre ses intérêts stratégiques ;

³ Liste non exhaustive

- Le coût / avantage de l'information financière produite ;
- L'évolution des éléments contenus dans les états financiers est limitée à deux exercices.

Chapitre 3- Le champ de l'information financière de l'État

A. Les informations portant sur les ressources économiques

Les ressources économiques correspondent aux moyens matériels ou immatériels qui permettent la réalisation des activités de l'État. Ces informations ont pour objet d'apprécier :

- Les conditions économiques d'acquisition des ressources et l'efficacité de leurs utilisations ;
- Les coûts des prestations de services et leurs modalités de financement (impôts, taxes, redevances, autres, etc...).

B. L'obligation de rendre compte du bon emploi des ressources économiques

L'État a l'obligation de rendre compte aux citoyens de l'utilisation des ressources. Il s'acquitte de cette obligation en publiant, dans le cadre de la loi de finances annuelle, le budget prévisionnel et, dans le cadre de la loi de règlement, le rapport d'exécution budgétaire.

La publication de ces informations financières permet de justifier la perception des impôts, des taxes et autres ressources et donne au pouvoir exécutif autorité et légitimité pour dépenser les deniers publics. Ces informations financières permettent, aussi, de produire des données sur la conformité du budget et de son exécution avec les politiques gouvernementales, ou d'autres aspects législatifs, contractuels ou réglementaires.

C. Les informations portant sur le caractère économique des prestations fournies par l'État

L'État utilise des ressources financières et non financières pour produire ou fournir des services.

La publication de ces informations dans les états financiers permet d'apprécier le caractère économique des prestations de services fournies et leurs efficacités. Ces informations peuvent, le cas échéant, être complétées par des indicateurs de qualité de service ou les résultats de certains programmes ou opérations.

D. Les informations financières prospectives

Afin d'améliorer la transparence de l'information financière, le gouvernement peut présenter des informations prospectives sur :

- Les résultats attendus des politiques publiques ou des programmes gouvernementaux ;
- La soutenabilité budgétaire des programmes gouvernementaux existants et prévus sur le long terme ainsi que l'évaluation des coûts et des modalités de financement.

E. Les informations financières de l'annexe

Les états financiers sont complétés par des annexes ayant pour objet de :

- Expliquer les principaux facteurs influençant la situation financière ;
- Aider à la compréhension des états financiers ;
- Fournir des informations obligatoires sur les méthodes comptables, les changements intervenus, les dérogations aux principes comptables, les engagements hors bilan de l'État, etc... ;
- Mentionner les informations et événements ayant une incidence significative sur la situation patrimoniale et financière.

Chapitre 4- Les caractéristiques générales de la comptabilité de l'État

L'article 64 de la LOLF prévoit que « les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière ».

Le respect des principes comptables permet de satisfaire ces critères de qualité comptable.

Ils s'appliquent donc à l'ensemble de l'information financière contenue dans les rapports financiers⁴ et sont indissociables, les uns des autres.

A. Les hypothèses sous-jacentes

- La comptabilité d'engagement :

L'article 65 de la LOLF précise « que la comptabilité générale de l'État 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. Les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action ».

- La continuité d'exploitation :

L'établissement des états financiers de l'État repose sur le principe de continuité des droits et des obligations, quel que soit son devenir.

B. Les principes comptables

- **Le Principe de sincérité :**

La sincérité consiste à appliquer les règles et procédures en vigueur en fonction de la connaissance objective que l'État a de la réalité et de la nature des opérations et événements comptabilisés.

- **Le principe de régularité :**

La régularité consiste à s'assurer de la conformité de la comptabilité aux règles et procédures en vigueur.

- **Le 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.

- **Le principe de permanence des méthodes :**

La comparabilité consiste à produire une information financière qui soit comparable d'un exercice à un autre en permettant d'en suivre les évolutions.

⁴ À caractère général

Elle repose sur la permanence des méthodes d'évaluation, de comptabilisation et de présentation des états financiers.

L'information financière doit donc permettre aux utilisateurs d'identifier les différences et les similitudes entre deux séries d'événements comptables.

- **Le principe de bonne information :**

Ce principe énonce que la comptabilité doit satisfaire les caractéristiques qualitatives à savoir : l'intelligibilité, la pertinence et la fiabilité de l'information financière produite.

- **Le principe de prudence**

La prudence consiste à ne pas surévaluer les actifs et les produits et à ne pas sous-évaluer les passifs ou les charges lorsque les conditions sont incertaines. Un certain degré de précaution doit donc être pris en compte dans l'estimation de ces événements.

À titre d'illustration, l'application du principe de prudence se traduit par :

- L'absence de comptabilisation des actifs éventuels ;
- La comptabilisation des produits lorsqu'ils sont réalisés, c'est-à-dire la livraison pour les ventes de biens et l'exécution pour les prestations de services ;
- Les charges sont comptabilisées lorsque leur réalisation est probable voire éventuelle.

- **Le principe de prééminence du fond sur la forme :**

Il est nécessaire que l'information soit comptabilisée et présentée en accord avec leur substance et la réalité économique et non seulement selon leur forme juridique.

- **La non-compensation**

Le principe de non-compensation consiste à produire une information financière sans opérer de compensation entre les actifs et les passifs et entre les charges et les produits. Ces éléments doivent être comptabilisés séparément.

C. La qualité de l'information financière

- **La fiabilité et d'image fidèle de l'information financière :**

L'image fidèle consiste à présenter la situation financière et patrimoniale de l'État en conformité aux règles et procédures en vigueur et de manière non déformée.

La fiabilité consiste à donner une image fidèle des phénomènes économiques afin que l'information produite soit utile aux utilisateurs.

- **La neutralité**

La neutralité consiste à produire une information financière sans parti pris.

- **La pertinence**

La pertinence consiste pour une information d'être utile à l'utilisateur c'est-à-dire susceptible d'influencer la réalisation des objectifs de l'information financière et d'être diffusée en temps opportun.

- **L'exhaustivité**

L'exhaustivité consiste à produire une information financière complète, sans omission pouvant rendre l'information fausse ou trompeuse.

- **La vérifiabilité**

La vérifiabilité consiste à produire une information financière vérifiable c'est-à-dire documentée par des pièces justificatives ayant une force probante.

D. Les limites relatives à l'application des principes comptables

Les principes comptables sont appliqués en tenant compte des limites suivantes.

1. L'importance relative des informations

L'importance relative consiste à définir le caractère significatif d'une information.

Une information présente un caractère significatif, c'est-à-dire qu'elle revêt une importance relative, si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer les décisions prises par les utilisateurs des états financiers de l'État.

2. Le coût de la production financière

La production de l'information financière de l'État tient compte du rapport entre les avantages procurés par l'information et la justification du coût de sa production.

3. Le juste équilibre dans l'application des principes de qualité de l'information financière

La production d'une information utile et pertinente peut conduire l'État à effectuer des arbitrages dans l'application des différents principes de qualité comptable.

Chapitre 5- Le périmètre de la comptabilité de l'État

A. Les entités publiques

Le cadre conceptuel des comptes de l'Etat ne désigne pas les administrations ou entités du secteur public chargées de l'appliquer. Ces entités sont à désigner par les autorités compétentes.

Le cadre conceptuel décrit les caractéristiques essentielles des entités publiques et les critères présidant au choix des entités à inclure dans l'information financière de l'Etat.

B. Les critères permettant de définir le périmètre de la comptabilité

Le fonctionnement de l'administration s'exerce via un certain nombre d'unités administratives telles que des ministères, des départements ministériels et des programmes chargés d'activités spécifiques.

1. Les critères d'intégration dans les comptes

L'Administration inclut l'État.

Elle inclut également d'autres entités lorsque les critères suivants sont remplis :

- L'État a le pouvoir de diriger les stratégies financières et opérationnelles de ces entités (critère de pouvoir) ;
- L'État peut retirer des avantages des activités de ces entités ou est soumis à une charge financière qui peut résulter des opérations ou des actions de ces entités ;
- L'État peut user de son pouvoir pour accroître, maintenir ou préserver ces avantages, ou maintenir, réduire ou modifier d'une autre manière la charge financière susmentionnée (critère d'avantage ou de charge/perte financière).

Le critère de pouvoir :

Il est satisfait lorsque :

- Le pouvoir de diriger les stratégies financières et opérationnelles d'une entité est prévu par la législation applicable, en vertu de laquelle l'entité a été établie, ou en vertu d'accords contractuels ;
- Ce pouvoir se traduit par le droit pour l'État de nommer ou de révoquer la majorité des membres de l'organe de gestion ou de direction de l'autre entité. Dans le cas des entreprises publiques commerciales, l'État détient ce pouvoir lorsqu'il est actionnaire majoritaire ;
- Ce pouvoir doit être exerçable, même si, l'État décide de ne pas l'exercer. Le critère de pouvoir n'est pas satisfait lorsque, pour être exerçable, il est nécessaire de modifier la législation ou de renégocier des contrats.

Le critère d'avantage ou de charges financières :

Il prend la forme soit :

- D'un droit à une distribution des excédents réalisés par cette entité (ex : dividende versé par une entreprise publique commerciale) ;
- D'avantages résiduels en cas de dissolution ;

- D'une capacité à ordonner à l'autre entité de collaborer à la réalisation des objectifs de l'État en matière de fourniture de services y compris aux administrés.

L'État est exposé à une « charge financière » lorsqu'il est légalement tenu ou s'est engagé à financer :

- Les déficits de l'autre entité ou à lui apporter un soutien financier ;
- Les dettes résiduelles de l'autre entité en cas de dissolution de cette dernière.

Lorsque ces critères sont remplis, les rapports financiers présentent l'information financière de l'ensemble de l'administration comme l'ensemble des entités n'en formait qu'une seule.

2. Le périmètre des comptes de l'État

Les missions de l'État sont réalisées via des ministères, des départements, des programmes ou autres structures administratives dotés ou non de la personnalité juridique.

Le périmètre comptable de l'État est lié à l'existence d'une personnalité juridique. Toutefois, ce critère n'est pas toujours suffisant. Il doit également prendre en compte les entités et/ou services de l'État non dotés de la personnalité juridique pour lesquels les critères de pouvoir et d'avantages ou de charges financières sont satisfaits.

Le périmètre comptable de l'État correspond donc globalement à celui des entités ou services dont les moyens de fonctionnement sont autorisés et décrits par la loi de finances (article 8 de la LOLF) y compris les comptes spéciaux et les budgets annexes, à l'exception :

- Des établissements publics à caractère administratif, des collectivités locales et des établissements publics rattachés aux collectivités locales mentionnés dans l'article 1^{er} du Règlement Général de la Comptabilité Publique ;
- Les autorités et agences de l'Etat ayant un statut particulier ;
- De la Banque Centrale de Mauritanie et la Société Nationale Industrielle et Minière (SNIM) exclues du champ d'application de l'ordonnance n° 90-09 du 4 avril 1990 portant statut des établissements publics et les sociétés à capitaux publics et régissant les relations de ces entités avec l'État ;
- Des Établissements Publics à caractère industriel et commercial, des sociétés nationales et des sociétés d'économie mixte qui aux termes de l'ordonnance n°90-09 (article 8) appliquent les règles de la comptabilité commerciale.

L'ensemble des comptabilités des entités comprises dans ce périmètre compose les « comptes individuels » de l'État.

Le présent cadre conceptuel et les normes comptables déterminent les modalités d'établissement de ces comptes.

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'État, 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.

Le périmètre des comptes de l'État conduit, ainsi, à comptabiliser dans les comptes de l'État l'ensemble des mouvements affectant les actifs et les passifs attribués aux entités incluses dans ce périmètre ainsi que les charges et les produits relatifs à ces entités.

3. Les comptes consolidés de l'État

L'État détient le pouvoir de diriger l'activité d'entités dotées de la personnalité juridique en vertu de dispositions diverses. Ce pouvoir peut résulter de participations dans des sociétés lui conférant le contrôle sur ces dernières, ou du fait qu'il exerce son contrôle sur les établissements publics du fait de son pouvoir de tutelle, ou encore qu'il finance de manière prépondérante des entités de droit privé chargées par lui d'effectuer sous son contrôle des missions qu'il définit.

Dans tous ces cas, l'État utilise indirectement les ressources de ces entités pour mener à bien ses politiques et se trouve en droit et/ou en fait indirectement responsable de leurs obligations.

Dans les comptes individuels de l'État, ces entités sont considérées comme des participations. Mais ces comptes ne donnent au mieux qu'une image très agrégée de la totalité des droits et des obligations. Pour obtenir une image plus complète, il faut produire des comptes consolidés.

La définition des périmètres de consolidation dans le cas de l'État soulève de nombreuses questions en raison notamment des règles particulières du droit public ou du droit administratif, mais aussi, du fait que l'État a la possibilité de modifier ces règles.

Ainsi, la notion de contrôle doit être déterminée précisément afin de distinguer les activités qui relèvent du périmètre consolidé, de la simple faculté qui confère à l'État des pouvoirs d'intervention dans ses relations avec les autres entités.

Ce dernier point est particulièrement important lorsqu'il est examiné non pas sous l'angle des droits mais sous celui des obligations. La contrepartie de ce droit d'intervention est d'une certaine façon représentée par la fonction de « financeur en dernier recours », c'est-à-dire l'obligation, pour des raisons politiques ou sociales, de supporter des charges imprévues de manière ponctuelle ou relativement permanente, en fonction de la survenance d'événements a priori indépendants de l'activité normale de l'État.

Si la définition du contrôle généralement retenue dans les textes sur la consolidation peut sans doute être reprise dans le cas de l'État, il apparaît indispensable de l'explicitier soigneusement notamment au regard de cette caractéristique.

La présentation de comptes consolidés de l'État dépasse les objectifs du présent cadre qui vise à introduire les normes nécessaires à l'établissement des comptes individuels.

Elle est néanmoins évoquée pour deux raisons suivantes.

D'une part, la production des comptes consolidés représente un objectif à moyen/long terme. Mais cela implique au préalable de définir les normes comptables applicables à ces entités. D'autre part, la norme sur la comptabilisation des participations dans les comptes individuels doit définir son périmètre en cohérence avec cette approche afin de fournir une information agrégée mais pertinente sur les relations de l'État avec les entités liées.

Chapitre 6- Les éléments des états financiers et les principes de comptabilisation

A. *Les éléments des états financiers*

Les éléments des états financiers sont :

- Le bilan ;
- Le compte de résultat ;
- Le tableau des flux de trésorerie ;
- L'annexe.

Le cycle d'activité est basé sur la notion d'exercice comptable correspondant à une période annuelle.

1. Le bilan

Le bilan, présenté sous la forme d'un « tableau de la situation nette », est un état récapitulatif des actifs, des passifs et de la situation nette de l'Etat à la date de clôture des comptes.

a) L'actif

Un actif est un élément positif du patrimoine, c'est-à-dire un élément générant une ressource contrôlée directement par l'État du fait d'événements passés et dont on attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.

b) Le passif

Un passif est un élément négatif du patrimoine, c'est-à-dire une obligation de l'État à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture, résultant d'événements passés et dont il est probable ou certain qu'elle se traduira pour l'État par une sortie de ressources ou d'un potentiel de service au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

c) La situation nette ou fonds propres

La situation nette est mesurée par la différence algébrique entre les actifs et les passifs.

2. Le compte de résultat

a) Les produits de l'État

Les produits de l'État correspondent à des entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service qui conduisent à une augmentation de l'actif net, autre qu'un apport direct en fonds propres. Ils se traduisent donc par une augmentation d'actif ou une diminution de passif survenue durant l'exercice.

b) Les charges de l'État

Les charges de l'État correspondent à des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service survenues durant l'exercice sous forme de sorties ou de consommations d'actifs, ou de

survenance de passifs qui diminuent l'actif net, autrement que par une diminution des fonds propres.

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 définitif et sans contrepartie directe dans les comptes.

c) Le résultat de l'exercice

Le résultat de l'exercice est la différence entre les produits et les charges retracés dans le compte de résultat.

B. La comptabilisation et l'évaluation des éléments financiers

Les règles de comptabilisation déterminent les modalités d'inscription dans les états financiers des opérations et événements affectant la situation nette.

Un événement est comptabilisé lorsqu'il remplit les deux critères cumulatifs suivants :

- Le fait générateur est intervenu ;
- L'élément peut être évalué de manière fiable.

Le fait générateur détermine l'exercice de comptabilisation des événements dans les états financiers.

L'événement est donc rattaché à l'exercice au cours duquel on constate la naissance d'un droit ou d'une obligation ou la modification au cours de cet exercice de leur nature ou de leur valeur. Il est inscrit en comptabilité dans les différentes catégories de la nomenclature comptable.

1. Les règles de comptabilisation d'un actif

Pour être qualifié d'actif, un bien doit :

- Être un élément positif du patrimoine ;
- Être contrôlé par l'État ;
- Procurer des avantages économiques futurs.

Les charges constatées d'avance sont considérées comme des actifs car elles correspondent à des achats de biens ou services dont la fourniture ou la prestation interviendront ultérieurement (débit d'un compte de classe 4 par le crédit d'un compte de classe 6). Il s'agit donc d'une charge déjà comptabilisée mais dont la prestation n'a pas encore été effectuée à la clôture de l'exercice (ex : charges dont le fournisseur exige un paiement d'avance (loyers – assurances) ou des achats non stockés de matières ou fournitures non consommées.

Les produits à recevoir sont considérés comme des actifs (débit d'un compte de classe 4 par le crédit d'un compte de classe 7) car ils correspondent à des produits non encore facturés ou échus mais qui ont été livrés ou achevés et qu'il faut prendre en considération dans le compte de résultat.

Les dépenses qui ne répondent pas aux critères cumulés de définition et de comptabilisation des actifs doivent être comptabilisées en charges.

Les actifs sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le contrôle des avantages économiques futurs ou du potentiel de services futurs est acquis à l'État.

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'État est propriétaire mais dont il a transféré le contrôle effectif à des entités administratives distinctes, ne sont pas comptabilisés dans ses états financiers. À contrario, les biens utilisés de manière durable par l'État, sans que ce dernier en soit le propriétaire, sont inscrits dans ses états financiers dès lors qu'il en a le contrôle.

Ce contrôle s'apprécie en fonction des conditions d'utilisation du bien de la manière suivante :

- L'État détient le pouvoir de décision sur l'utilisation du bien ;
- L'État assume les responsabilités, les charges et les risques liés à ce pouvoir.

Les actifs comprennent les actifs immobilisés (immobilisations incorporelles, corporelles et financières) et les actifs circulants (stocks, créances de l'actif circulant et trésorerie).

2. Les règles de comptabilisation d'un passif

Sont qualifiés de passif, les éléments qui répondent aux critères suivants :

- Existe-t-il une obligation de l'État à l'égard d'un tiers ?
- Cette obligation existe-t-elle à la date de clôture ?
- Cette obligation entraîne-t-elle une sortie de ressources probable ou certaine au bénéfice de ce tiers ?
- Le montant de l'obligation peut-il être estimé de manière fiable ?
- Cette sortie est-elle sans contrepartie équivalente attendue ?

Ces critères s'appliquent aux produits constatés d'avance et aux charges à payer.

Les produits constatés d'avance sont des produits qui ont été perçus ou comptabilisés en produits par l'État au cours d'un exercice, mais qu'il faut transférer sur les exercices suivants car ils correspondent à des prestations restant à réaliser ou de marchandises restant à livrer après la date de clôture. Ils constituent une obligation de l'État envers le tiers bénéficiaire de la prestation à réaliser ou de la marchandise à livrer. Ils sont comptabilisés en diminuant les comptes de produits concernés et en créditant un compte de passif. Ces produits constituent des avantages économiques pour l'État car ils se traduiront par une augmentation des actifs, des créances ou de la trésorerie. Toutefois, ces avantages ne sont pas imputables à l'exercice que l'on vient de clôturer. Ils sont dès lors considérés comme des passifs car ils répondent positivement aux 4 critères qualifiants le passif.

Les charges à payer sont des passifs certains dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que les provisions pour risques et charges.

Elles concernent :

- Les charges pour lesquelles les documents justificatifs de ces charges ne sont pas parvenus à l'État (factures, etc...) ;
- Les charges correspondantes à des dettes potentielles pour lesquelles l'échéance et les montants restent incertains et sont comptabilisées en dettes provisionnées ;
- Les provisions pour risques et charges correspondent à des passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise mais pour lesquelles l'État a :
 - o Une obligation vis-à-vis d'un tiers ;
 - o Et qu'il est certain ou probable que cette obligation provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers, sans que le montant ou l'échéance ne puissent être fixés de manière précise.

Les provisions pour risque et charge sont inscrites au passif du bilan et sont destinées à enregistrer des dettes probables, dont le montant ou l'échéance ne sont pas connus de façon précise.

La réalisation de ces risques est incertaine, cela constitue donc des dettes probables qui pèsent sur l'État. Le risque doit exister à la date de clôture de l'exercice comptable. Il doit résulter d'un événement antérieur créant un engagement potentiel vis-à-vis de tiers.

Les passifs sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel les obligations correspondantes sont nées. Ces obligations peuvent être notamment d'origine réglementaire ou contractuelle.

3. Les règles de comptabilisation des produits de l'État

Les produits de l'État sont définis par l'article 11 de la LOLF.

Ils comprennent :

- Les recettes fiscales comprenant les impôts, taxes, droits et autres prélèvements obligatoires sans contrepartie affectés à l'État, quelle qu'en soit la nature ;
- Les revenus du patrimoine financier ou non-financier de l'État, y compris les dividendes ;
- Le produit commercial des ventes de biens et services, des redevances d'occupation ou d'exploitation du domaine public, ainsi que du produit des amendes, pénalités et confiscations ;
- Les dons, legs et contributions volontaires ;
- Les produits divers.

Les produits de l'État sont des accroissements d'avantages économiques au cours de la période comptable. Ils sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel ils sont acquis, c'est-à-dire à la livraison du bien ou à l'exécution du service, dès lors, que la vente de biens ou de services est rattachée à des actifs identifiables dont on peut donner une évaluation fiable.

Pour les produits régaliens, l'exercice de comptabilisation correspond :

- Au moment où la perception de ces revenus est autorisée ;
- Et au moment où les montants peuvent être établis de manière fiable.

Le principe de rattachement des charges aux produits ne s'applique pas aux produits régaliens de l'État. Ces produits sont constitués par les prélèvements obligatoires autorisés par les lois de finances. Ils peuvent être considérés comme des revenus découlant d'actifs incorporels liés à l'exercice de la souveraineté de l'État (capacité de lever l'impôt, de prononcer et de recouvrer des amendes). Ils constituent une catégorie spéciale de produits non rattachables à des charges et ne pouvant faire l'objet d'une comptabilisation dans la même période. Ils ne sont, en effet, la contrepartie d'aucune production de biens ou de services ou de mises à disposition d'actifs identifiés.

Les produits de l'État sont détaillés selon leur nature ou éventuellement de leur source, dans une nomenclature budgétaire fixée par décret pris sur le rapport du Ministre chargé des finances. Ils sont inscrits et classés en comptabilité dans les différentes catégories de la nomenclature comptable.

4. Les règles de comptabilisation des charges de l'État

Les dépenses de l'État sont prévues par l'article 18 de la LOLF.

Elles comprennent :

- Les dépenses de personnel ;
- Les dépenses d'acquisition de biens et services ;
- Les charges financières de la dette et de la trésorerie ;
- Les subventions et transferts courants ;
- Les dépenses d'investissement ;
- Les subventions et transferts en capital ;
- Les autres dépenses.

Les dépenses de l'Etat constituant des charges sont comptabilisées au titre de l'exercice au cours duquel le fait générateur se produit. Il est déterminé par la constatation de l'existence d'une obligation. Il correspond, soit à un service fait, soit à la survenance d'une perte (ex : perte sur créance irrécouvrable) ou l'existence d'un risque (provision).

La règle du service fait se détermine de la manière suivante :

- Pour les rémunérations du personnel : la réalisation du travail et l'exécution des obligations de service qui s'attachent à la fonction ;
- Pour les prestations de services : la réalisation ou l'exécution des prestations ;
- Pour les biens : la livraison des fournitures ou des biens non immobilisés commandés ;
- Pour les contrats à long terme, le service fait s'apprécie 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.

Pour les charges correspondant à des dépenses de transferts (subventions, prestations sociales), le fait générateur est constitué par l'obligation qui naît de la décision d'attribution (acte attributif).

Les charges sont comptabilisées et présentées dans les états financiers en distinguant leur nature économique. Cette présentation pouvant être complétée par des ventilations suivant les ministères, les missions et les programmes. Elles sont inscrites et classées en comptabilité dans les différentes catégories de la nomenclature comptable.

C. Les actifs et les passifs éventuels

Lorsque certains droits et obligations de l'État ne remplissent pas tous les critères de définition d'un actif ou d'un passif ou lorsque l'actif ou le passif ne répondent pas à tous les critères de comptabilisation, ils constituent des actifs éventuels ou des passifs éventuels de l'État qui doivent être mentionnés dans l'annexe.

L'actif éventuel est une ressource potentielle résultant d'évènements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance d'un ou plusieurs évènements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité.

Les actifs éventuels ne sont pas comptabilisés dans les états financiers puisque cela pourrait conduire à la comptabilisation de produits qui ne seront jamais réalisés. Ils sont néanmoins mentionnés dans l'annexe.

Lorsque la réalisation des produits est quasiment certaine, l'actif correspondant n'est pas un actif éventuel et, dans ce cas, il est approprié de le comptabiliser.

Les passifs éventuels comprennent soit des :

- Obligations potentielles de l'État à l'égard de tiers qui résultent d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ;
- Obligations de l'État à l'égard de tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elles provoqueront une sortie de ressources.

Les passifs éventuels sont des passifs potentiels susceptibles de devenir des passifs véritables à la survenance ou à la non-survenance prévue d'un ou de plusieurs événements futurs.

Pour constater un passif éventuel dans les états financiers, deux conditions doivent être réunies :

- Une évaluation de la probabilité d'un dénouement défavorable pour l'État ;
- Une estimation du passif potentiel.

Chapitre 7- Les règles d'évaluation des éléments financiers de l'État

Les règles d'évaluation permettent de déterminer les valeurs auxquelles les éléments financiers sont enregistrés lors de leur première comptabilisation, puis à chaque clôture des comptes de l'exercice.

Ces éléments sont enregistrés en comptabilité et présentés dans les états financiers au coût historique sans tenir compte des effets des variations de prix ou de l'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie.

Néanmoins, les normes comptables peuvent prévoir d'autres modalités d'évaluation.

A. *L'évaluation d'un actif*

Les règles d'évaluation reposent sur deux méthodes :

- Le coût historique ;
- La valeur actuelle qui est selon le cas :
 - La valeur vénale (ou valeur de marché ou juste valeur dans les normes IFRS) ;
 - La valeur d'utilité pour les actifs.

1. Les règles d'évaluation lors de la comptabilisation initiale d'un actif

a) Les règles d'évaluation des actifs

La valeur d'entrée d'un actif est déterminée à son coût historique :

- Le coût historique d'un actif est le montant payé ou la juste valeur de la contrepartie donnée pour acquérir l'actif à la date d'acquisition ou de production ;
- Le coût historique d'un actif est fondé sur le coût d'acquisition.

Le coût historique correspond pour un actif :

- Acquis à titre onéreux : au coût d'acquisition ;
- Produit par l'État : au coût de production ;
- Transféré entre entités publiques à titre gratuit : à la valeur nette comptable ou lorsque cette information n'est pas disponible à la valeur vénale ou une autre valeur de substitution ;
- Acquis à titre gratuit : à la valeur vénale ou lorsque cette information n'est pas disponible à une autre valeur de substitution.

b) Les règles d'évaluation du parc immobilier et des infrastructures :

Concernant le parc immobilier et certaines infrastructures, le coût historique qui détermine la valeur d'entrée n'est pas toujours connu.

On distingue alors deux cas :

- La valeur vénale de ces biens est observable sur le marché (c'est le cas des locaux à usage de bureaux). Dans ce cas, on retient la valeur vénale ;
- La valeur vénale de ces biens n'est pas observable sur le marché. Il s'agit des actifs spécifiques comme les infrastructures routières ou des biens à usage purement historique ou culturel.

Parmi cette dernière catégorie, on distingue :

- Les biens qui ont un potentiel de service spécifique et mesurable comme les infrastructures routières : **l'évaluation se fera au coût de remplacement déprécié.**
- Les biens qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature (terrains spécifiques) ou à leur valeur symbolique (lieux culturels) et qui n'est pas mesurable : L'évaluation de ces biens est effectuée pour une **valeur symbolique ou forfaitaire non révisable ou dans des cas exceptionnels au coût de reproduction à l'identique.**

c) Les règles d'évaluation des titres de participation :

À leur entrée dans le patrimoine de l'État, les participations sont évaluées à leur coût d'acquisition.

Le coût d'acquisition des participations est égal au prix auquel elles ont été acquises ou aux apports initiaux de l'État. 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.

Pour l'établissement des comptes du premier exercice d'application du présent cadre conceptuel, s'agissant des participations évaluées par équivalence (cf. ci-dessous), la valeur nette comptable des participations figurant au bilan à l'ouverture tient lieu de prix d'acquisition.

2. Les règles d'évaluation des actifs à la date de clôture

À la clôture de l'exercice, les actifs sont évalués à leurs valeurs d'entrée diminuées, le cas échéant, du cumul des amortissements et des dépréciations.

La norme peut prévoir d'autres méthodes d'évaluation à la date de clôture, notamment le recours :

- À la valeur vénale : c'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, net des coûts de sortie.
- Au coût de remplacement : c'est une évaluation fondée sur l'estimation du coût de remplacement du bien par un actif similaire qui offrirait un potentiel de service identique.
- À une valeur symbolique ou forfaitaire dans des cas clairement identifiés.
- À l'inventaire, l'État évalue ses participations de la manière suivante :
 - pour les participations relevant de la catégorie des entités contrôlées, à la valeur d'équivalence des participations concernées ;
 - pour les participations relevant de la catégorie des entités non contrôlées, au coût historique.

B. Les règles d'évaluation d'un passif lors de la comptabilisation initiale et à chaque date de clôture

Les passifs sont évalués aux coûts historiques correspondant à la valeur de remboursement. C'est le montant de trésorerie nécessaire au paiement de l'obligation.

Les dettes non financières et les autres passifs 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.

Les produits constatés d'avance sont évalués au montant du produit correspondant à la prestation restant à réaliser ou à la marchandise restant à livrer.

Les provisions pour risques et charges sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction des obligations envers les tiers. Les charges à considérer sont celles qui concourent directement à l'extinction de ces obligations.

C. *Les règles d'évaluation des charges et produits*

1. L'évaluation des charges :

Une charge en comptabilité, désigne un coût que l'État doit supporter, ou une dépense qu'il doit effectuer, dans le cadre de son activité. Quand une charge est enregistrée, un crédit correspondant doit être enregistré sur un compte d'actif ou de passif, conformément aux principes régissant la comptabilité en partie double.

La charge est donc évaluée comme l'augmentation du passif ou la diminution de l'actif dont elle est la contrepartie.

2. L'évaluation des produits :

Un produit en comptabilité désigne une ressource que l'État doit encaisser ou une recette qu'il doit effectuer dans le cadre de son activité. Quand un produit est enregistré, un débit correspondant doit être enregistré sur un compte d'actif ou de passif, conformément aux principes régissant la comptabilité en partie double.

Un produit est donc évalué comme l'augmentation de l'actif ou la diminution du passif dont il est la contrepartie.

D. *Les critères de choix de la méthode d'évaluation*

Le choix de la méthode d'évaluation est réalisé en fonction de la qualité de l'information qu'elle permettra de donner dans les états financiers, en tenant compte, du coût nécessaire pour la produire.

Chapitre 8- La présentation des états financiers

A. *La composition des états financiers*

Les états financiers sont préparés et présentés au moins une fois par an.

Ils forment un tout indissociable et comprennent au moins un état de la situation financière ou bilan, un état de la performance financière ou compte de résultat et une annexe.

Les états financiers doivent également comprendre un tableau des flux de trésorerie.

La présentation des états financiers permet d'articuler les différents tableaux qui les composent selon une forme déterminée par les normes.

B. *La présentation des états financiers*

Les états financiers sont présentés dans la monnaie nationale.

L'état de la situation financière peut être présenté sous forme de tableau ou de liste en distinguant clairement les fonds propres des passifs.

Le compte de résultat est présenté, sous forme de tableau(x) ou en liste, par nature ou par destination.

L'annexe présente des informations par nature ou par destination. Elle complète les états financiers et commente les conditions de comptabilisation des éléments. Lorsque, par suite d'un changement de méthode d'évaluation ou de présentation, un des postes chiffrés d'un état financier n'est pas comparable à celui de l'exercice précédent, il est nécessaire de retraiter les montants de l'exercice précédent afin de rendre la comparaison possible. Ces informations sont portées et expliquées dans l'annexe.

Les états financiers fournissent les informations permettant d'effectuer des comparaisons avec l'exercice précédent sur deux exercices (N-1 et N).

Les normes comptables de l'État

Sommaire les normes comptables

NORME N°1 : LES ÉTATS FINANCIERS.....	34
1- LE CHAMP D'APPLICATION	34
2- LA CLASSIFICATION DES ACTIFS ET DES PASSIFS ET DES CHARGES ET PRODUITS	34
3- LES OBJECTIFS DES ETATS FINANCIERS :	35
4- LES CONSIDERATIONS GENERALES :	35
5- ILLUSTRATIONS	36
6- ANNEXE AU 31 DECEMBRE N	43
NORME 2 : LES CHARGES	44
1- POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS	44
2- CHAMP D'APPLICATION	45
3- DEFINITIONS	45
4- CATEGORIES DE CHARGES	46
1) CHARGES DE FONCTIONNEMENT	46
2) CHARGES D'INTERVENTION	46
3) CHARGES FINANCIERES.....	47
4) CHARGES D'AMORTISSEMENT ET DE PROVISIONS.....	47
5- REGLES DE COMPTABILISATION	48
1) REGLE GENERALE DE COMPTABILISATION	48
2) REGLES APPLICABLES À CHAQUE CATEGORIE DE CHARGES	48
6- INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	49
NORME 3 : LES PRODUITS DEFONCTIONNEMENT, D'INTERVENTION ET FINANCIERS	50
1- POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS	50
2- CHAMP D'APPLICATION	50
3- DEFINITIONS	51
4- EVALUATION DES PRODUITS DE FONCTIONNEMENT, D'INTERVENTIONS ET FINANCIERS NON REGALIENS	51
5- CATEGORIES DE PRODUITS DE FONCTIONNEMENT, D'INTERVENTIONS ET FINANCIERS	51

6-	COMPTABILISATION DES PRODUITS DE FONCTIONNEMENT, D'INTERVENTION ET FINANCIERS	52
1)	Les prestations de service.....	52
2)	Les ventes de biens.....	54
3)	Les intérêts, redevances, dividendes et produits d'intervention	54
4)	La remise de dettes :.....	55
5)	Les legs :.....	55
6)	Les dons et donations, y compris biens en nature :	55
7-	L'ANNEXE	56
 NORME 4 : LES PRODUITS RÉGALIENS		57
1-	POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS	57
2-	CHAMP D'APPLICATION	57
3-	DEFINITIONS	57
4-	EVALUATION DES PRODUITS REGALIENS.....	58
5-	CATEGORIES DE PRODUITS REGALIENS	58
6-	COMPTABILISATION DES PRODUITS REGALIENS	59
1)	LES PRINCIPES APPLICABLES À L'IMPOT SUR LES SOCIETES	60
2)	LES PRINCIPES APPLICABLES À L'IMPOT SUR LES BENEFICES D'AFFAIRES DES PERSONNES PHYSIQUES	60
3)	LES PRINCIPES APPLICABLES À L'IMPOT SUR LE REVENU	61
4)	LES PRINCIPES APPLICABLES AUX TAXES DIVERSES	62
5)	LES PRINCIPES APPLICABLES A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE	62
6)	LES PRINCIPES APPLICABLES AUX TAXES DE CONSOMMATION	62
7)	LES PRINCIPES APPLICABLES AUX AUTRES TAXES INDIRECTES	62
8)	LES PRINCIPES APPLICABLES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRES	63
9)	LES PRINCIPES APPLICABLES AUX REDRESSEMENTS FISCAUX	64
10)	LES PRINCIPES APPLICABLES À LA FISCALITE MINIERE ET PETROLIERE	64
11)	LES PRINCIPES APPLICABLES AUX DROITS DE DOUANE	64
12)	LES PRINCIPES APPLICABLES AUX AUTRES PRODUITS REGALIENS.....	64
7-	L'ANNEXE	64
 NORME 5 : LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES.....		65
1-	POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS	65
2-	CHAMP D'APPLICATION	65
3-	DEFINITIONS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	66
4-	EVALUATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	66
1)	L'évaluation initiale.....	66
2)	L'évaluation à la date de clôture :	67
3)	L'inscription au bilan d'ouverture :.....	69
4)	La réévaluation :	70
5-	COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES.....	70
1)	Les principes généraux :	70
2)	Les cas particuliers :	71
3)	Les immobilisations incorporelles produites en interne :	71

6-	L'ANNEXE	72
NORME 6 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES		73
1-	POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS	73
2-	CHAMP D'APPLICATION	73
3-	DEFINITIONS DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	74
4-	EVALUATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	76
1)	EVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE :	76
2)	EVALUATION LORS DE LA CLOTURE DE L'EXERCICE :	79
3)	EVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN :	82
4)	EVALUATION LORS DU PREMIER BILAN D'OUVERTURE DE L'ÉTAT :	83
5-	COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES	84
6-	L'ANNEXE	85
NORME 7 : LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES		86
1-	POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS	86
2-	CHAMP D'APPLICATION	86
3-	DEFINITIONS DES IMMOBILISATIONS FINANCIERES	86
4-	EVALUATION DES IMMOBILISATIONS FINANCIERES	88
1)	Évaluation lors de la comptabilisation initiale :	88
2)	Évaluation à la clôture de l'exercice :	88
3)	Évaluation pour le bilan d'ouverture :	89
5-	COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS FINANCIERES	89
6-	CATEGORIES DES IMMOBILISATIONS FINANCIERES	89
1)	Les participations relatives à des entités contrôlées par l'État :	89
2)	Les participations relatives à des entités non contrôlées par l'État :	90
3)	Les créances rattachées à des participations :	90
4)	Les prêts et avances consentis par l'État :	90
7-	L'ANNEXE	90
NORME 8 : LES STOCKS		92
1-	POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS	92
2-	CHAMP D'APPLICATION	92
3-	DEFINITIONS	92
1)	Les stocks :	92
2)	Le coût de remplacement :	93
3)	La valeur nette de réalisation :	93
4-	EVALUATION DES STOCKS	93

1)	Lors de la comptabilisation initiale :	93
2)	À la clôture de l'exercice :	94
5-	COMPTABILISATION DES STOCKS	94
6-	L'ANNEXE	94
NORME 9 : LES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT		95
1-	POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS	95
2-	CHAMP D'APPLICATION	95
3-	DEFINITIONS DES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT	95
4-	EVALUATION DES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT	95
5-	COMPTABILISATION DES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT	95
6-	L'ANNEXE	96
NORME 10 : LA TRESORERIE.....		97
1-	POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS	97
2-	CHAMP D'APPLICATION	97
3-	DEFINITIONS DE LA TRESORERIE	97
4-	EVALUATION DE LA TRESORERIE	98
5-	CATEGORIES DES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE.....	98
6-	COMPTABILISATION DES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE.....	99
7-	L'ANNEXE	99
NORME 11 : LES DETTES FINANCIERES		100
1-	POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS	100
2-	CHAMP D'APPLICATION DES DETTES FINANCIERES	100
3-	DEFINITIONS DES DETTES FINANCIERES	100
4-	EVALUATION DES DETTES FINANCIERES	101
1)	L'évaluation initiale :	101
2)	À la clôture de l'exercice :	101
5-	CATEGORIES DE DETTES FINANCIERES.....	101
6-	COMPTABILISATION DES DETTES FINANCIERES	102
7-	L'ANNEXE	102

NORME 12 : LES DETTES NON FINANCIERES, LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES ET AUTRES PASSIFS.....	103
1- POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS	103
2- CHAMP D'APPLICATION	103
3- DEFINITIONS DES DETTES NON FINANCIERES, DES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES ET AUTRES PASSIFS	103
4- EVALUATION DES DETTES NON FINANCIERES, DES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES ET AUTRES PASSIFS	103
5- CATEGORIES DES DETTES NON FINANCIERES, DES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES ET DES AUTRES PASSIFS	104
6- COMPTABILISATION DES DETTES NON FINANCIERES, DE PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES ET DES AUTRES PASSIFS	104
7- L'ANNEXE	105
NORME 13 : LES ENGAGEMENTS A MENTIONNER DANS L'ANNEXE	106
1- POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS	106
2- CHAMP D'APPLICATION	106
3- DEFINITIONS DES ENGAGEMENTS HORS BILAN	106
4- EVALUATION DES ENGAGEMENTS HORS BILAN	107

NORME N°1 : LES ÉTATS FINANCIERS

La présente norme a pour objet de présenter les états financiers ainsi que les informations financières qui doivent être portées en annexe pour une information et une compréhension intelligible, sincère et fidèle des comptes de l'État par ses utilisateurs.

1- LE CHAMP D'APPLICATION

La norme s'applique à tous les états financiers à usage général. Ces états sont présentés selon la méthode de la comptabilité d'exercice.

Ils sont composés :

- Le bilan ;
- Le compte de résultat ;
- Le tableau des flux de trésorerie ;
- L'annexe.

L'article 45 de la LOLF prévoit que le Compte Général de l'État joint au projet de la loi de règlement comprend :

- La balance générale des comptes ;
- Le compte de résultat ;
- Le tableau des flux de trésorerie ;
- Le bilan ;
- Des annexes, comprenant notamment une évaluation des engagements hors bilan de l'État ;
- Une explication des changements des méthodes et des règles comptables appliquées au cours de l'exercice ;
- Un état développé des restes à payer, notamment des arriérés, et des restes à recouvrer de l'État accompagné d'un rapport indiquant les mesures envisagées pour apurer ces restes à payer et restes à recouvrer ;
- L'avis de la Cour des comptes sur la qualité et la sincérité du compte général de l'État ainsi que sur la conformité entre le budget voté et le budget exécuté.

Le bilan est présenté sous la forme de l'état de la situation financière et le compte de résultat correspond à l'état de la performance financière.

La présentation des états financiers déroge aux préconisations suivantes de la norme 1 IPSAS « présentation des états financiers » en ne retenant pas :

- La présentation séparée dans l'état de la performance financière et dans l'état de la situation nette du solde selon les catégories suivantes : « solde attribuable aux détenteurs de l'entité contrôlante » et « solde attribuable aux intérêts minoritaires » ;
- La présentation de la variation d'actifs nets/situation nette ;

2- LA CLASSIFICATION DES ACTIFS ET DES PASSIFS ET DES CHARGES ET PRODUITS

- Les actifs et les passifs sont présentés en distinguant les éléments courants et non courants.
- Le compte de résultat présente le solde des activités opérationnelles et des activités ordinaires.

L'expression « actif net/situation nette » est utilisée pour désigner le solde de l'état de la situation financière (total de l'actif après déduction des passifs). L'actif net peut être positif ou négatif.

3- LES OBJECTIFS DES ETATS FINANCIERS :

L'objectif des états financiers à usage général est de fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'État aux utilisateurs pour leur permettre la prise de décision et l'évaluation de la situation financière en vue d'allocation de ressources.

Pour satisfaire à ces objectifs, les états financiers fournissent des informations portant sur :

- Les actifs, les passifs et l'actif net/la situation nette ;
- Les produits et les charges ;
- Les flux de trésorerie ;
- Des informations supplémentaires en annexe afin de fournir une image plus complète des activités de l'État pendant la période.

4- LES CONSIDERATIONS GENERALES :

Les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance et des flux de trésorerie de l'État.

Les états financiers sont établis sur une base de continuité d'activité de l'État.

La présentation et la classification des états financiers sont conservées d'une période à l'autre. Les éventuels changements font l'objet d'une note explicative en annexe.

Les actifs, passifs, produits et charges ne doivent pas être compensés.

Les états financiers permettent la comparabilité des montants sur 2 exercices. En cas de modification de présentation ou de classification des postes, les montants comparatifs doivent être reclassés sauf si ce reclassement est impraticable. La nature du reclassement, les montants correspondants et les raisons sont mentionnés dans une note explicative en annexe.

L'application d'une norme est impraticable lorsque l'État ne peut pas l'appliquer après avoir mis en œuvre tous les efforts raisonnables pour y arriver. Dans ce cas, l'État doit mentionner en annexe les raisons de l'impossibilité de reclassement des montants.

Les états financiers indiquent :

- Le fait que les états financiers concernent l'État ;
- La date de reporting et la période couverte par les états financiers : 12 mois du 1^{er} janvier au 31 décembre ; les états financiers sont présentés au minimum une fois par an ;
- L'unité monétaire : ouguiya ;
- Le niveau d'arrondi retenu pour la présentation des états financiers.

5- ILLUSTRATIONS

ÉTAT DE LA SITUATION FINANCIERE – AU 31 DECEMBRE N

Unité monétaire : ouguiya

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissement Dépréciation	Net	
Actifs non courants				
Immobilisations incorporelles	X	X	X	X
Immobilisations corporelles	X	X	X	X
Immobilisations financières	X	X	X	X
Total des actifs non courants	X	X	X	X
Actifs courants				
Stocks	X	X	X	X
Créances	X	X	X	X
Autres actifs courants	X	X	X	X
Trésorerie et équivalents de trésorerie	X	X	X	X
Comptes de régularisations	X	X	X	X
Total des actifs courants	X	X	X	X
TOTAL DES ACTIFS (I)	X	X	X	X

PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
	Valeurs nettes	
Passifs non courants		
Emprunts et dettes assimilées à long terme	X	X
Autres dettes	X	X
Provisions pour risques et charges	X	X
Total des passifs non courants	X	X
Passifs courants		
Dettes fournisseurs et comptes rattachés	X	X
Dettes de personnel	X	X
Autres passifs courants	X	X
Produits constatés d'avances	X	X
Correspondants du Trésor et autres trésoreries passives	X	X
Comptes de régularisations	X	X
Total des passif courants	X	X
TOTAL DES PASSIFS (II)	X	X

ACTIF NET/SITUATION NETTE	Exercice N	Exercice N-1
	Net	
Report des exercices antérieurs (soldes cumulés)	X	X
Ecart de conversion et d'intégration	X	X
Solde des opérations de l'exercice	X	X
SITUATION NETTE (III=I-II)	X	X

La distinction entre les éléments courants et non courants :

- Les états financiers doivent faire la distinction entre les éléments courants et non courants sauf lorsque le critère de liquidité permet d'apporter des informations plus fiables et plus pertinentes ;
- La distinction entre ces éléments doit permettre d'apprécier les éléments d'actifs et de passifs à recouvrer ou à régler au plus tard dans les 12 mois de la date de reporting.

Un actif est classé en actif courant lorsqu'il satisfait à l'un des critères suivants :

- Il est destiné à être réalisé, vendu ou consommé au cours du cycle normal de l'activité de l'État ;
- Il est détenu principalement aux fins d'être négocié ;
- Il est destiné à être réalisé dans les 12 mois suivant la date de reporting ou il s'agit de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie.

Tous les autres actifs sont classés comme actif non courants.

Un passif est classé en tant que passif courant lorsqu'il satisfait à l'un des critères suivants :

- L'État s'attend à régler le passif au cours de son cycle normal d'exploitation ;
- Il est détenu principalement aux fins d'être négocié⁵ ;
- Il est destiné à être réalisé dans les 12 mois suivant la date de reporting ;
- L'État ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pour au moins 12 mois à compter de la date de reporting.

Tous les autres passifs doivent être classés comme passifs non courants.

⁵ Découverts bancaires, partie à court terme des passifs financiers

PLAN DE REGROUPEMENT DE REFERENCE

ACTIF	Valeurs brutes	Amortissements et dépréciation	Valeurs nettes
Actifs non courants			
Immobilisations incorporelles	20	280-290	
Immobilisations corporelles	21-22-23-24-25	281-291-292-294-295	
Immobilisations financières	26-27	296-297	
Actifs courants			
Stocks	30-31-32-35-37		
Créances	41	491	
Autres actifs courants	462-4682-476-478 (SD)		
Trésorerie et équivalents de trésorerie	50-51-5182-52-53-54-55-56-58	59	
Comptes de régularisations	481-486		

PASSIF	COMPTES (valeurs nettes)
Passifs non courants	
Emprunts et dettes assimilées à long terme	16
Autres dettes	17
Provisions pour risques et charges	15
Passifs courants	
Dettes fournisseurs et comptes rattachés	40
Dettes de personnel	42-43
Autres passifs courants	44-45-463-464-466-4681-472-477-478 (SC)
Produits constatés d'avances	
Correspondants du Trésor et autres trésoreries passives	519
Comptes de régularisations	487

ACTIF NET/SITUATION NETTE	COMPTES (valeurs nettes)
Report des exercices antérieurs (soldes cumulés)	11
Écarts de conversion et d'intégration	10
Solde des opérations de l'exercice	12

LE COMPTE DE RESULTAT – AU 31 DECEMBRE N

Unité monétaire : OUGUIYA

Produits ordinaires	N	N-1
Ventes de produits et prestations de services	X	X
Redevances, amendes, pénalités, licences	X	X
Cotisations de retraite	X	X
Autres produits	X	X
Produits financiers	X	X
Produits sans contrepartie	X	X
Reprises sur provisions et dépréciation	X	X
Total des produits (I)	X	X

Charges ordinaires	N	N-1
Achats consommés et variations de stocks	X	X
Services extérieurs	X	X
Charges liées à l'impôt	X	X
Subventions versées	X	X
Rémunérations, salaires et avantages du personnel	X	X
Charges d'intervention	X	X
Charges financières	X	X
Dotations aux amortissements, provisions et aux dépréciations	X	X
Total des charges (II)	X	X

Tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice	X	N-1
Total des produits ordinaires (I)	X	X
Total des charges ordinaires (II)	X	X
Solde net de l'exercice (III) = (I)-(II)	X	X

PLAN DE REGROUPEMENT DE REFERENCE

Produits opérationnels	Comptes
Ventes de produits et prestations de services	70-71-72
Redevances, amendes, pénalités, licences	73
Cotisations de retraite	74
Autres produits	75
Produits financiers	76
Produits régaliens	77
Reprises sur provisions et dépréciation	78

Charges opérationnelles	Comptes
Achats consommés et variations de stocks	60
Services extérieurs	61
Charges liées à l'impôt	62
Subventions versées	63
Rémunérations, salaires et avantages du personnel	64
Charges d'intervention	65
Charges financières	66
Dotations aux amortissements, provisions et aux dépréciations	68

Le compte de résultat présente le solde des produits et des charges comptabilisés au cours d'un exercice.

TABEAU DES PRODUITS SANS CONTREPARTIE – AU 31 DECEMBRE N

Produits sans contrepartie	Comptes
Impôts d'État	771
Impôts sur le revenu	7711
Taxes diverses	7712
Impôts indirects	7713
Produits des droits d'enregistrement et de timbres	7714
Produits perçus au profit des collectivités	772
Droits de douane et taxes à l'importation	773
Fiscalité pétrolière	774
Produits des amendes et des autres pénalités	775
Autres produits régaliens	778

Le tableau des produits sans contrepartie détaille le montant des produits régaliens comptabilisés au cours de l'exercice.

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE – AU 31 DECEMBRE N

Unité monétaire : OUGUIYA

Flux de trésorerie des activités opérationnelles	N	N-1
Encaissements (entrée de trésorerie)		
Ventes de produits et prestations de services	X	X
Redevances, amendes, pénalités, licences	X	X
Cotisations de retraite	X	X
Autres produits	X	X
Produits financiers	X	X
Produits régaliens	X	X
Autres entrées de trésorerie	X	X
Total des encaissements (I)	X	X
Décaissements (sortie de trésorerie)		
Achats consommés (sauf variations de stocks)	X	X
Services extérieurs	X	X
Charges liées à l'impôt	X	X
Subventions versées	X	X
Rémunérations, salaires et avantages du personnel	X	X
Charges d'intervention	X	X
Charges financières	X	X
Autres sorties de trésorerie	X	X
Total des décaissements (II)	X	X
Flux de trésorerie nets provenant des activités opérationnelles (III)=(I)-(II)	X	X

Flux de trésorerie des activités d'investissement	N	N-1
Encaissements (entrée de trésorerie)		
Produit de la cession d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières	X	X
Produits des cessions de valeurs mobilières	X	X
Total des encaissements (IV)	X	X
Décaissements (sortie de trésorerie)		
Acquisitions d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières	X	X
Acquisitions de valeurs mobilières	X	X
Total des décaissements (V)	X	X
Flux de trésorerie nets provenant des activités d'investissement (VI)= (IV)-(V)	X	X

Flux de trésorerie des activités de financement	N	N-1
Encaissements (entrée de trésorerie)		
Produit des emprunts	X	X
Total des encaissements (VII)	X	X

Décaissements (sortie de trésorerie)		
Remboursements d'emprunts	X	X
Distribution/dividendes versés à l'État	X	X
Total des décaissements (VIII)	X	X
Flux de trésorerie nets provenant des activités de financement (IX) = (VII)-(VIII)	X	X
VARIATION DE TRESORERIE (X) = (III)+(VI)+(IX) = (XII)-(XI)	X	X
TRESORERIE EN DEBUT DE PERIODE	X	X
TRESORERIE EN FIN DE PERIODE	X	X

Le tableau des flux de trésorerie permet aux utilisateurs d'apprécier la capacité de l'État à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie.

La trésorerie et équivalents de trésorerie se détermine comme :

- Les soldes des comptes bancaires ;
- Le fonds de caisse ;
- Les placements à court terme dans des instruments du marché monétaire.

LA BALANCE GENERALE DES COMPTES

Unité monétaire : OUGUIYA

L'information comptable produite dans la balance des comptes peut être sommaire ou détaillée au niveau de compte du grand livre.

N° de compte	Libellé du compte	Balance d'entrée		Opérations non budgétaires		Opérations budgétaires		Total		Soldes	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
.....											
Total classe 1											
.....											
Total classe 2											
.....											
Total classe 3											
.....											
Total classe 4											
.....											
Total classe 5											
.....											
Total classe 6											
.....											
Total classe 7											
Total général											

6- ANNEXE AU 31 DECEMBRE N

L'annexe fait partie intégrante des états financiers. Elle ne se substitue pas aux autres documents de synthèse. Elle a pour objet de compléter et de commenter l'information comptable. En matière de vérification, elle est assujettie aux mêmes exigences que les autres documents de synthèse.

L'annexe peut s'appeler indifféremment annexe ou note.

Les informations fournies dans l'annexe doivent :

- Contribuer 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 ;
- Produire toutes les informations significatives susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs.

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 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 actifs courants et non courants, des charges de personnel, etc. ;
- Les informations relatives au calcul des provisions pour risques et charges, leur répartition par catégorie et leurs échéances prévisionnelles, etc. ;
- 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 ;
- Les informations relatives à l'articulation entre la comptabilité d'exercice et la comptabilité budgétaire.

NORME 2 : LES CHARGES

La présente norme a pour objet de définir le traitement comptable applicable aux différentes catégories de charges de l'État.

La notion de charges en comptabilité est différente de la notion de dépenses budgétaires mentionnées dans l'article 18 de la loi organique relative aux lois de finances qui déterminent ces dernières comme suit :

- Dépenses de personnel ;
- Dépenses d'acquisition de biens et services ;
- Charges financières de la dette et de la trésorerie ;
- Subventions et transfert courant ;
- Dépenses d'investissement ;
- Subvention et transfert en capital ;
- Autres dépenses.

Le champ de l'article 18 intègre les dépenses en capital qui par définition n'entraîneront pas immédiatement de charges. Ces dernières ne se produiront qu'ultérieurement par le jeu des amortissements et des dépréciations. Il convient donc de distinguer les dépenses des charges. Le terme de dépenses est ainsi utilisé pour décrire des décaissements qui se produisent à la suite de charges ou d'acquisitions d'immobilisations, de remboursements d'emprunts ou autres dettes.

Les dépenses de l'État sont prévues et autorisées annuellement dans les lois de finances. La nomenclature des dépenses budgétaires répartit les crédits budgétaires entre les différentes entités publiques sous la forme de titres budgétaires, divisés en chapitre budgétaires et le cas échéant, en programme, puis décomposés en articles et paragraphe. En comptabilité, les charges sont enregistrées par nature. Lorsque l'articulation entre la nomenclature budgétaire et la nomenclature comptable n'est pas automatique, elle est assurée au moyen d'une table de correspondance pour toutes les dépenses donnant lieu à exécution budgétaire⁶.

1- POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

La présente norme s'inspire des référentiels suivants :

- La norme IPSAS 1 sur la présentation des états financiers et la norme IPSAS 3 relative aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs. Le référentiel IPSAS ne développe pas de normes spécifiques aux charges de l'État. Les normes IPSAS classent les charges : en charges d'exploitation, en charges financières et en charges exceptionnelles.
- Le référentiel IAS/IFRS applicable à la comptabilité générale des entreprises en vertu de l'article 66 de la LOLF dispose « que les règles applicables à la comptabilité de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de l'État ».

⁶ Certaines charges comme les amortissements et les provisions ne donnent pas lieu à exécution budgétaire

Elle tient compte des spécificités suivantes :

- Le principe de rattachement à l'exercice repose sur le rattachement des charges aux produits du même exercice. Pour l'État, ce principe n'est pas appliqué de manière exhaustive dans la mesure où les produits ne sont pas directement affectables à des charges et de l'existence de produits régaliens.

La **notion de charges exceptionnelles** n'est pas retenue dans la comptabilité de l'État. En effet, on considère que toutes les charges de l'État résultent de son activité ordinaire. Elles résultent d'accords et de décisions qui entrent dans le cadre de ses obligations, de sa sphère d'influence ou de son domaine d'intervention. Par ailleurs, comme l'État est son propre assureur ou est assureur en dernier recours la notion de charges exceptionnelles n'est pas adaptée. Dès lors, la norme déroge du plan comptable général qui prévoit que les charges et les produits exceptionnels sont présentés distinctement du résultat courant.

Elle exclut les charges dont les traitements comptables sont présentés dans d'autres normes. Il s'agit :

- Des amortissements et des dépréciations dont les règles de comptabilisation sont définies dans la norme sur les immobilisations incorporelles, corporelles et financières ;
- Des stocks dont les règles de comptabilisation des provisions pour risques et charges sont présentées dans la norme sur les passifs non financiers.

2- CHAMP D'APPLICATION

La norme traite des immobilisations charges de l'Etat.

3- DEFINITIONS

Les charges se définissent comme des diminutions d'avantages économiques au cours de la période sous forme de consommations, de sorties ou diminutions d'actifs ou de survenance de passifs.

Elle se traduit par 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.

Les charges de l'État correspondent donc :

- 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, nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers et sans contrepartie directe dans les comptes.

Elles comprennent :

- Les charges de fonctionnement ;
- Les charges d'intervention ;
- Les charges financières ;
- Les dotations aux amortissements et dépréciations d'actifs.

Les charges ont pour effet de diminuer l'actif net.

4- CATEGORIES DE CHARGES

1) CHARGES DE FONCTIONNEMENT

Elles correspondent aux charges :

- Issues de l'activité ordinaire pour le fonctionnement courant des services de l'État ;
- Liées aux subventions versées par l'État au titre d'activités relevant du service public.

Les charges peuvent aussi être classées en fonction de leur impact direct ou indirect dans le fonctionnement de l'État.

Les charges de fonctionnement direct de l'État ou de ses démembrements comprennent :

- Les sommes versées en contrepartie d'achats de marchandises ;
- Les sommes versées en contrepartie de consommation d'approvisionnements, de travaux et de services ;
- Les charges de personnel qui enregistrent la rémunération des personnels et les avantages accessoires, en contrepartie du travail fourni, ainsi que les cotisations et contributions sociales liées à ces rémunérations ;
- Les versements sans contrepartie directe répondant à une obligation légale hors versements liés aux charges de personnel (impôts, taxes et versements assimilés) ;
- Les charges liées aux éléments d'actifs cédés ;
- Les charges d'amortissements et les dépréciations d'actifs ;
- Les charges relatives aux décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé des créances initialement comptabilisées.

Les charges de fonctionnement indirect de l'État ou de ses démembrements correspondent aux charges de subventions versées aux opérateurs et établissements publics afin de couvrir leurs charges de fonctionnement engagées dans le cadre de politiques publiques relevant de la compétence directe de l'État.

En la matière, l'État conserve le contrôle des politiques publiques mais confie leurs mises en œuvre à des opérateurs publics.

2) CHARGES D'INTERVENTION

Elles regroupent les charges de transferts :

- Ces charges entrent dans le cadre des politiques de redistribution et/ou des missions de régulation économique et sociale de l'État ;
- Ces versements sont effectués sans contrepartie équivalente, soit directement par les services de l'État, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers.

Les charges d'intervention comprennent également les charges relatives à la mise en jeu des garanties données par l'État. Ce dispositif permet à l'État de se porter garant auprès de personnes physiques ou morales.

Les charges d'intervention ne comprennent pas les opérations réalisées pour le compte de tiers :

- Les conventions de mandat mises en œuvre par l'État en qualité de mandataire pour le compte d'un tiers ;
- Le reversement de recettes que l'État encaisse en qualité de mandataire pour le compte de tiers.

Ces opérations sont enregistrées dans les comptes de l'État en comptabilité générale dans les comptes de tiers et de trésorerie ainsi qu'en comptabilité auxiliaire (fournisseurs / clients). Elles n'ont, par conséquent, aucun impact sur le solde budgétaire et sur le résultat patrimonial.

3) CHARGES FINANCIERES

Elles enregistrent les intérêts de la dette publique, tels que :

- Les intérêts de la dette intérieure qui résultent des opérations des Bons du Trésor et des emprunts obligataires ;
- Les intérêts de la dette extérieure qui résultent de la souscription d'emprunts auprès de pays et des institutions financières ;
- Les intérêts d'autres dettes ;
- Les intérêts des emprunts souscrits auprès d'organismes privés extérieurs ;
- Les intérêts qui résultent de manière générale des instruments financiers à terme, de la trésorerie et des immobilisations financières.

Elles comprennent également :

- Les pertes de change liées aux opérations de financement et à la trésorerie libellées 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 notamment les frais relatifs aux services bancaires et aux intérêts moratoires ne sont pas enregistrés dans les charges financières.

4) CHARGES D'AMORTISSEMENT ET DE PROVISIONS

Ces opérations sont présentées dans les normes correspondantes :

- Immobilisations incorporelles, corporelles et financières pour les dotations aux amortissements et aux provisions pour risques ;
- Stocks pour les dépréciations des stocks ;
- Créances de l'actif circulant pour les dépréciations de créances ;
- Passifs non financiers pour les provisions pour risques et charges.

5- REGLES DE COMPTABILISATION

1) REGLE GENERALE DE COMPTABILISATION

Les charges doivent être constatées lorsque leurs faits générateurs sont nés. Leur comptabilisation résulte directement de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs et des passifs.

Le règlement de la comptabilité publique prévoit que les paiements ne peuvent intervenir avant :

- Soit l'échéance de la dette ;
- Soit l'exécution du service ;
- Soit la décision individuelle d'attribution de subvention ou d'allocations.

Par ailleurs, le règlement de la comptabilité précise que les dépenses doivent être justifiées par les ordres de dépenses, les pièces établissant la réalité du service fait et les droits des créanciers, les relevés récapitulant les ordres de dépenses visés pour accord par le Ministre en charge des finances et, le cas échéant, les ordres de réquisition, les documents établissant la qualité des créanciers et leur capacité à donner quittance, l'acquit des créanciers ou les mentions attestant le paiement.

Dès lors, le critère de rattachement des charges à l'exercice est constitué soit par le service fait ou par la naissance de l'évènement générateur de la charge, sous réserve que les charges puissent être évaluées de manière fiable.

2) REGLES APPLICABLES À CHAQUE CATEGORIE DE CHARGES

a. Les charges de fonctionnement

La justification du service fait/évènement générateur des charges de fonctionnement est différente en fonction de la catégorie de la charge :

Critère de rattachement à l'exercice	
Catégories de charges	Service fait/Évènement générateur
Achats de biens	Livraison des fournitures ou des biens ne correspondant pas à des immobilisations
Prestations de services	Réalisation des prestations
Rémunération du personnel	Réalisation du travail et exécution des obligations de service qui s'attachent à la fonction
Provisions pour risque et charge et pour dépréciation	Évènement faisant naître le risque ou la dépréciation
Subvention versée	Acte attributif correspond à la décision individuelle d'attribution ou à l'arrêté attributif

b. Les charges d'intervention

Les charges d'intervention doivent être comptabilisées lorsque dès la naissance du fait générateur qui correspond à la réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire. Ce droit doit être autorisé par un acte législatif, réglementaire ou par un acte formalisé qui peut intervenir antérieurement, postérieurement ou concomitamment à la réalisation ou au maintien des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire.

La constatation est indépendante :

- Du fait que le bénéficiaire mobilisera ou non par la suite ce droit ;
- De leur vérification par l'administration lorsque les conditions définies dans une loi, un règlement ou tout autre document juridique sont réalisées avant le dépôt d'un dossier et sa vérification par l'administration ;
- De leur vérification par l'administration lorsque les conditions définies dans une loi, un règlement ou tout autre document juridique sont réalisées ou maintenues après le dépôt d'un dossier ;
- De leur vérification par l'administration lorsque la réalisation de l'ensemble des conditions naît d'un acte attributif de l'administration. La communication par l'autorité administrative compétente de la décision au bénéficiaire engage définitivement l'État.

À la clôture de l'exercice, les transferts, pour lesquels l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire n'est pas réalisé ou nécessite d'être maintenu sur des périodes postérieures à l'exercice clos, sont mentionnés en engagements hors bilan.

Pour les charges liées à la mise en jeu de la garantie de l'État, le fait générateur correspond à la réalisation des conditions nécessaires à la mise en jeu de la garantie de l'État.

c. Les charges financières

Les charges financières doivent être comptabilisées lors de la naissance du fait générateur selon les modalités suivantes :

Critère de rattachement à l'exercice	
Catégories de charges	Service fait/Évènement générateur
Intérêts	Acquisition par le tiers au cours de l'année au prorata temporis calculé sur une période de 360 jours
Pertes financières	Constatation de la perte

6- INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

L'annexe comprend les éléments suivants :

- La nature et le montant des charges comptabilisées en comptes de régularisation ;
- La nature et l'importance des contributions en nature consenties par l'État à un tiers et présentant un caractère significatif.

NORME 3 : LES PRODUITS DE FONCTIONNEMENT, D'INTERVENTION ET FINANCIERS

La norme 3 prescrit le traitement comptable applicable aux produits ne découlant pas des pouvoirs de souveraineté de l'État.

1- POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

La présente norme s'inspire de la norme IPSAS 9 relative aux produits des opérations avec contrepartie directe.

La présente norme :

- Déroge aux normes IPSAS concernant la comptabilisation des produits d'éléments extraordinaires. Cette notion n'est pas retenue dans la comptabilité de l'État car on considère que l'ensemble des produits résultent de l'activité ordinaire de l'État. Ces derniers sont réalisés dans le cadre d'accords ou de décisions qui entrent de fait dans le cadre de ses obligations, de sa sphère d'influence ou de son intervention.
- N'intègre pas les produits dont le traitement comptable est présenté dans d'autres normes :
 - Les dividendes issus des participations comptabilisées suivant la méthode de la mise en équivalence sont traités dans la norme sur la comptabilisation des participations dans des entités associées ;
 - Les profits réalisés sur la cession d'immobilisations corporelles sont traités dans la norme sur les immobilisations corporelles ;
 - Les produits des opérations sans contrepartie sont traités dans la norme sur les produits régaliens.

2- CHAMP D'APPLICATION

Les opérations avec contrepartie directe concernent :

- Les prestations de services pour lesquelles l'État exécute une tâche convenue sur une durée convenue (exemple : fourniture d'eau) ;
- Les produits provenant des opérations de ventes de biens ou de services (exemple : location d'immobilisations corporelles) même si cette vente est consentie pour un montant qui ne couvre pas le prix de revient ;
- Les biens produits par l'État en vue de leur vente ou les biens achetés par l'État en vue de leur revente (exemple : marchandises, terrains) ;
- Les intérêts provenant de la rémunération de la trésorerie ou d'équivalents de trésorerie de l'État ;
- Les redevances provenant de la rémunération de l'utilisation d'actifs à long terme (exemple : brevets, marques, droits de reproduction et logiciels) ;
- Les dividendes provenant de la rémunération des participations de l'État.

3- DEFINITIONS

Les produits sont définis comme des entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service lorsque ces entrées conduisent à une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les augmentations relatives aux apports des contributeurs.

Ne répondent pas à la définition de produits :

- Les montants collectés pour le compte de tiers ;
- Les montants recouvrés pour le compte de mandant ;
- Les emprunts.

Les produits de fonctionnement, d'interventions et financiers sont les produits résultants :

- Des opérations avec contrepartie directe qui se définissent comme des opérations dans lesquelles l'État reçoit des actifs ou des services, ou voit s'éteindre des obligations, et remet en contrepartie, directement à un tiers une valeur approximativement équivalente sous forme de marchandises, de services ou de l'utilisation d'immobilisations ;
- Des opérations où l'État reçoit des actifs ou des services sans contrepartie directe équivalente pour les tiers si ces opérations ne découlent pas de l'exercice de la souveraineté de l'État (dons, legs, revenus des entreprises publiques, etc.)

L'article 11 de la loi organique relative aux lois de finances ne reprend pas la notion de produits mais de recettes budgétaires et cite les recettes suivantes hors recettes fiscales :

- Revenus du patrimoine financier ou non-financier de l'État, y compris les dividendes ;
- Produit commercial des ventes de biens et services, des redevances d'occupation ou d'exploitation du domaine public ;
- Produits divers ;
- Des remises de dettes ;
- Des legs ;
- Les dons et donations, y compris les biens en nature.

Ces recettes budgétaires sont décomposées, en fonction de leur nature et éventuellement de leur source, dans une nomenclature budgétaire fixée par arrêté du Ministre chargé des Finances. En comptabilité ces recettes sont classées en produits dans leur nomenclature par nature.

4- EVALUATION DES PRODUITS DE FONCTIONNEMENT, D'INTERVENTIONS ET FINANCIERS NON REGALIENS

Les produits de fonctionnement, d'interventions et financiers doivent être évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir. Ce montant est en général déterminé par accord entre l'État et l'acheteur ou l'utilisateur de l'actif ou du service. Il tient compte du montant déduction faite de toute remise ou rabais consenti par l'État.

La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions normales de concurrence.

5- CATEGORIES DE PRODUITS DE FONCTIONNEMENT, D'INTERVENTIONS ET FINANCIERS

Les produits des opérations autres que ceux découlant des pouvoirs de souveraineté de l'État peuvent être classés en trois catégories :

- Produits de fonctionnement :

Ces produits correspondent aux produits issus de l'activité ordinaire de l'État.

Ils se composent des produits liés aux ventes et aux prestations de services, aux produits perçus dans le cadre d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, des produits de cessions d'éléments d'actifs, des autres produits de gestion ordinaire et de la production stockée et immobilisée.

- Produits d'intervention :

Ces produits correspondent aux versements reçus de tiers sans contrepartie. Ils enregistrent les contributions reçues des tiers.

- Produits financiers :

Ces produits résultent des immobilisations financières, des dettes financières, de la trésorerie, des instruments financiers à terme et des garanties accordées par l'État.

- Produits divers :

Il s'agit notamment des produits provenant de remises de dettes, dons ou legs reçus.

6- COMPTABILISATION DES PRODUITS DE FONCTIONNEMENT, D'INTERVENTION ET FINANCIERS

Le principe général est le suivant :

- Ces produits doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'État ;
- Et les produits de l'exercice peuvent être évalué de manière fiable.

Toutefois, le fait générateur peut être différent en fonction de la nature de l'opération.

1) Les prestations de service

- Prestations de service :

Le critère de rattachement à l'exercice est la réalisation de la prestation de service.

- Les contrats à long terme :

Le critère de rattachement à l'exercice intervient lorsque les deux conditions suivantes sont réunies :

- Le montant du produit de l'opération peut être estimé de manière fiable ;
- Le produit associé à l'opération doit être comptabilisé en fonction du degré d'avancement de l'exécution du contrat à la date de reporting.

Le montant du produit de l'opération est fiable lorsque les 4 conditions suivantes sont remplies :

- Le montant du produit peut être évalué de façon fiable ;
- Les avantages économiques ou le potentiel de services associés à l'opération iront à l'État ;
- Le degré d'avancement de l'opération peut être évalué de manière fiable ;
- Les coûts encourus et les coûts d'achèvement de l'opération peuvent être évalués de manière fiable.

L'État est en mesure de faire des estimations fiables lorsqu'il est d'accord avec le tiers sur les droits de chaque partie, sur le montant du paiement à échanger et sur les modalités et les conditions du règlement.

La comptabilisation des produits en fonction du degré d'avancement de l'opération est appelée méthode du pourcentage d'avancement. Cette méthode permet de comptabiliser les produits à l'exercice au cours desquels les services sont rendus.

- Les produits perçus dans le cadre d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public :

Lorsque l'État perçoit des produits relatifs à un contrat dont les services sont fournis pendant un intervalle de temps donné au moyen d'un nombre indéterminé d'opérations, il est admis pour des raisons pratiques, de comptabiliser le produit selon la méthode linéaire sur la durée du contrat.

Cette méthode permet ainsi de rattacher les produits des opérations à la période au cours de laquelle le service est rendu.

Le tableau suivant récapitule le fait générateur de la comptabilisation des opérations de prestations de services :

Critère de rattachement à l'exercice	
Catégories de prestations de service	Fait générateur
Logement	Au moment où il est acquis
Transport	Lorsque le transport est fourni
Route – parking péage	Au moment où il est acquis
Recherche scientifique et technologique	En fonction du degré d'avancement du projet
Honoraires	Lorsque le service est rendu
Droits d'entrée	Lorsque l'évènement a lieu
Frais de scolarité	Pour la partie déterminée sur la durée de l'enseignement et rattachée à l'exercice de l'enseignement
Droits d'adhésion, d'entrée et de cotisation annuel	Lorsque l'évènement se produit
Droits de franchise ou de concession continus	Au fur et à mesure de la fourniture de services ou de l'utilisation des droits en principe
- Droits de licence et redevances payés pour l'utilisation d'actifs de l'État (utilisation sur une période déterminée) - Redevance fixe (s'apparente à une vente)	Sur la base linéaire sur la durée du contrat Au moment de la vente

- Droits de licence ou redevances subordonnés à la survenance d'un évènement futur	Lorsqu'il est probable que le droit de licence ou la redevance seront perçus c'est-à-dire normalement lorsque cet évènement s'est produit
--	---

2) Les ventes de biens

Les biens meubles :

Pour les biens, le critère de rattachement du produit à l'exercice est la livraison du bien. C'est elle qui constitue le fait déclencheur de la comptabilisation. C'est elle qui permet la facturation.

La livraison du bien a pour effet de satisfaire les conditions suivantes :

- L'État a transféré à l'acquéreur les risques et avantages significatifs liés à la propriété des biens ;
- L'État a cessé d'être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, et dans le contrôle effectif des biens cédés ;
- Le montant peut être évalué de façon fiable ;
- Les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l'opération de vente iront à l'État ;
- Les coûts encourus ou à encourir concernant l'opération peuvent être évalués de façon fiable.

Les biens immeubles :

S'agissant des ventes de biens immobiliers, le produit sera normalement comptabilisé lorsque le titre de propriété est transféré à l'acquéreur.

Lorsque l'État conserve des risques importants inhérents à la propriété, l'opération ne constitue pas une vente et le produit n'est pas comptabilisé. C'est notamment le cas lorsque :

- L'État conserve une obligation en cas d'exécution non satisfaisante ;
- La réalisation d'une vente est subordonnée à la réalisation par l'acheteur du produit lié à sa propre vente ;
- Les biens sont livrés sous réserve d'installation pour une partie importante du contrat ;
- L'acheteur a le droit d'annuler l'achat pour une raison indiquée dans le contrat.

3) Les intérêts, redevances, dividendes et produits d'intervention

Les produits des opérations avec contrepartie directe provenant d'intérêts, redevances et dividendes sont comptabilisés lorsque les deux conditions suivantes sont réunies :

- Les avantages économiques ou le potentiel de service associés à l'opération iront à l'État ;
- Le montant du produit peut être évalué de façon fiable.

En pratique, les opérations sont comptabilisées en appliquant les principes comptables suivants :

- Les intérêts doivent être comptabilisés en fonction du temps écoulé dès lors qu'ils sont acquis à l'État en tenant compte du rendement effectif de l'actif c'est-à-dire le taux d'intérêt ;
- Les produits financiers constituant des gains sont comptabilisés lorsque les gains sont constatés ;
- Les produits financiers constituant des primes sont rattachés à l'exercice en fonction de la quote-part de la prime calculée selon la méthode actuarielle qui détermine le taux de d'intérêt réellement perçu par l'État ;
- Les redevances doivent être comptabilisées lorsqu'elles sont acquises par l'État en fonction des clauses du contrat correspondant ;
- Les dividendes ou leurs équivalents doivent être comptabilisés lorsque le droit de l'État à recevoir le paiement est établi ;
- Les produits d'intervention doivent être comptabilisés lorsque l'acte constatant le produit acquis à l'État est établi.

4) La remise de dettes :

L'État comptabilise des produits au titre de la remise d'une dette lorsque celle-ci ne répond plus à la définition d'un passif, et que la remise de dettes ne réponde pas à la définition d'un apport des contributeurs. Cette opération se traduit par une augmentation de l'actif net car le passif précédemment comptabilisé est éteint.

Les produits générés par la remise de la dette sont évalués à leur juste valeur de la dette remise.

Le produit résultant de la remise de la dette est rattaché à l'exercice au cours duquel le prêteur renonce à son droit de recouvrer la dette due par l'État et procède à son annulation.

5) Les legs :

Un legs est un transfert effectué conformément aux dispositions du testament d'une personne décédée. Ils sont évalués à la juste valeur des ressources reçues ou à recevoir.

Le produit résultant du leg est rattaché à l'exercice au cours duquel l'État dispose d'un droit exécutoire.

6) Les dons et donations, y compris biens en nature :

Les dons et donations sont des transferts volontaires d'actifs y compris de la trésorerie ou d'autres actifs monétaires, des biens en nature et des services en nature qu'une entité fait à l'État.

Pour les dons en espèces ou autres actifs monétaires, le contrôle de la ressource générant un avantage économique futur ou un potentiel de service est constitué par la réception du don ou de la donation.

Ces dons sont comptabilisés au cours de l'exercice où ils sont reçus par l'État.

Pour les dons en nature, le contrôle de la ressource est constitué par le fait d'accorder le don ou la donation et le transfert du titre légal. Ces deux opérations sont le plus souvent simultanées. Ces

biens sont évalués à leur valeur à la date d'acquisition. Cette dernière peut être établie par référence à un marché ou à dire d'expert.

L'actif résultant du bien en nature est comptabilisé au cours de l'exercice de la réception du bien ou lorsqu'il existe un accord irrévocable de recevoir ce dernier.

7- L'ANNEXE

Les informations suivantes doivent être portées en annexe :

- Les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation des produits ;
- Le montant de chaque catégorie importante de produits comptabilisés au cours de l'exercice ;
- Le montant des produits provenant de l'échange de biens ou de services.

NORME 4 : LES PRODUITS RÉGALIENS

La norme 4 prescrit le traitement comptable applicable aux produits résultant des opérations et des événements découlant des pouvoirs de souveraineté de l'État.

1- POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

La présente norme s'inspire de la norme IPSAS 23 relative aux produits des opérations sans contrepartie directe.

2- CHAMP D'APPLICATION

Les produits des opérations sans contrepartie directe découlent, en général, de la souveraineté de l'État. C'est ce caractère régalien qui permet à l'État de prélever un impôt ou une taxe sur les citoyens, mais aussi de percevoir des subventions d'autres organisations.

Ces produits sont l'un des éléments caractéristiques de la comptabilité publique.

La comptabilisation de ces revenus régaliens selon des principes clairs et transparents, fondés sur le principe de la comptabilité d'exercice permet d'avoir une vision plus opérationnelle des produits de l'État.

La présente norme s'applique aux produits dits régaliens de l'État, à savoir les produits fiscaux, correspondants aux impôts et taxes assimilées, les amendes et autres pénalités revenant à l'État et les produits des opérations qui ne sont pas des opérations avec contrepartie directe.

Elle exclue de son champ d'application les créances que l'État peut recouvrer pour le compte de tiers (collectivités territoriales, organismes sociaux, etc...) ainsi que les provisions découlant de ces opérations. Le traitement comptable de ces créances fiscales est présenté dans la norme relative aux créances de l'actif circulant et celui des provisions, dans la norme relative aux provisions, actifs éventuels et passifs éventuels.

Elle ne s'applique pas aux autres produits de l'État, c'est-à-dire aux produits 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'État.

3- DEFINITIONS

Dans les transactions sans contrepartie, l'État reçoit les ressources et ne fournit pas de contrepartie en retour, ou fournit une contrepartie purement nominale, qui ne correspond pas à la même valeur.

Les impôts sont des avantages économiques ou un potentiel de service obligatoirement payés ou payables à l'État, conformément aux lois ou règlements établis afin de fournir des recettes à l'État.

Les impôts n'incluent pas les amendes ou autres pénalités imposées en raison d'infraction à la loi.

Les transferts non obligatoires comme les donations ou le paiement de redevances ne sont pas des impôts, bien qu'ils puissent résulter d'opérations sans contrepartie directe.

L'évènement imposable est l'évènement passé qui, selon la décision de l'État, sera soumis à l'impôt.

Les amendes sont des avantages économiques ou un potentiel de service reçu ou à recevoir par l'État, sous une forme déterminée par un tribunal ou autre organe d'application des lois, suite à une infraction aux lois et aux règlements.

Les transferts sont des entrées d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service en provenance d'opérations sans contrepartie directe, exception faite des impôts.

4- EVALUATION DES PRODUITS REGALIENS

Tous les produits provenant de transactions fiscales ou d'opérations sans contrepartie directe sont évalués à leur valeur à la date d'acquisition du droit.

Pour les impôts et taxes assimilées, s'il y a un écart entre la date de l'évènement taxable et la perception de l'impôt, l'État peut mesurer de façon fiable les actifs provenant des impôts en utilisant des modèles statistiques basés sur l'historique de la perception durant la période précédente.

Pour les transferts sans contrepartie directe, les opérations sont évaluées à leur valeur à la date d'acquisition ou de réalisation.

5- CATEGORIES DE PRODUITS REGALIENS

- Les impôts et taxes assimilés :

L'État prélève des impôts sur les personnes physiques et d'autres entités, appelées assujettis, en faisant usage de ses pouvoirs régaliens.

Le code général des impôts établit le droit de l'État de recouvrer l'impôt, d'en identifier sa base de calcul, et d'établir les procédures d'administration de l'impôt. Ces procédures ont pour objet de liquider et de recouvrer le montant de l'impôt dû. Il détermine les obligations déclaratives des assujettis.

Les impôts et taxes se décomposent comme suit préciser les références du texte et la date :

- L'impôt sur les sociétés et l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques :

À compter du 30 avril 2019, la loi n°2019-018 portant Code Général des Impôts définit au titre des impôts directs l'impôt sur les sociétés (IS) en substitution de l'impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux, artisanaux et agricoles et l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques (IBAPP) en substitution de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux.

- L'impôt sur le revenu est constitué de :
 - L'impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux, artisanaux et agricoles ;
 - L'impôt sur les bénéfices non commerciaux ;
 - L'impôt sur les revenus fonciers ;
 - L'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères ;

- L'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers ;
- Les taxes diverses concernent :
 - La taxe sur les véhicules à moteur ;
 - La taxe d'apprentissage ;
 - La taxe sur le bétail.
- Les impôts indirects comprennent la taxe sur la valeur ajoutée ;
- Les autres taxes indirectes portent sur :
 - Les taxes de consommation ;
 - La taxe de circulation sur les viandes ;
 - La taxe sur les opérations financières ;
 - La taxe sur la pollution des emballages ;
 - La taxe spéciale sur les assurances ;
 - La taxe spéciale sur les projections cinématographiques ;
 - La taxe d'aéroport.
- Les droits d'enregistrement et de timbres ;
- La fiscalité minière et pétrolière ;
- Les droits de douane.

Les impôts et taxes sont les transactions sans contrepartie directe car le contribuable ne reçoit pas de bénéfice direct en échange des taxes.

- Les autres produits régaliens :

Ces produits correspondent à des transferts. Ils satisfont à la définition d'une opération sans contrepartie car le tiers fournit à l'État des ressources sans que celui-ci ne fournisse directement en contrepartie une valeur approximativement égale.

Il s'agit du produit des amendes et pénalités.

6- COMPTABILISATION DES PRODUITS REGALIENS

Les produits fiscaux sont comptabilisés lorsque les conditions suivantes sont réunies :

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

L'État doit comptabiliser un actif au titre des impôts lorsque l'évènement survient et que les critères de constatation d'un actif sont réunis.

Les critères de constatation d'un actif d'impôt sont réunis lorsque l'État contrôle les ressources à la suite d'un évènement passé (l'évènement imposable) et s'attend à recevoir des avantages économiques futurs ou un potentiel de services de ces ressources.

Les ressources provenant des impôts satisfont aux critères de comptabilisation d'un actif lorsqu'il est probable que l'entrée de ressources se produise et que la valeur peut être évaluée de façon fiable.

Le produit de l'impôt est acquis à l'État en tant que tel ce qui exclut les impôts recouvrés en tant que mandataire pour le compte d'autres entités.

Les actifs sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le contrôle des avantages économiques futurs ou du potentiel de services futurs est acquis à l'État.

1) LES PRINCIPES APPLICABLES À L'IMPOT SUR LES SOCIETES

L'impôt sur les sociétés est établi selon le bénéfice réel normal ou du bénéfice réel intermédiaire.

Les produits au titre de l'impôt sur les sociétés sont rattachés à l'exercice de la déclaration de la matière imposable déposée par les contribuables concernés.

Les acomptes encaissés au titre de l'impôt sur les sociétés sont comptabilisés au bilan tant que la liquidation définitive de l'impôt n'est pas intervenue.

Les retenues à la source sur les revenus de capitaux mobiliers ou sur les revenus fonciers encaissés par les sociétés et compris dans les bénéfices imposables sont comptabilisées au bilan tant que la liquidation définitive de l'impôt n'est pas intervenue. Toutefois, en cas d'exonération de l'impôt sur les sociétés, le montant des crédits d'impôt résultant des retenues à la source est définitivement acquis au Trésor public. Elle est donc comptabilisée en produit au cours de l'exercice de la déclaration constatant l'exonération.

Les retenues à la source sur les revenus de capitaux mobiliers ou sur les revenus fonciers encaissés par les sociétés et compris dans les bénéfices imposables est imputable sur le montant de l'impôts sur les sociétés. Ces retenues à la source correspondent à un crédit d'impôt non restituable mais reportable sous réserve de profits taxables futurs. Dès lors, ces crédits d'impôts ne donnent pas lieu à la comptabilisation d'un passif.

2) LES PRINCIPES APPLICABLES À L'IMPOT SUR LES BENEFICES D'AFFAIRES DES PERSONNES PHYSIQUES

L'imposition sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques sociétés est établie selon le bénéfice réel normal ou du bénéfice réel intermédiaire ou selon le régime du forfait.

Les produits au titre de l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques sont rattachés à l'exercice de la déclaration de la matière imposable déposée par les contribuables concernés.

Les acomptes encaissés au titre de l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques sont comptabilisés au bilan tant que la liquidation définitive de l'impôt n'est pas intervenue.

Les retenues à la source sur les revenus de capitaux mobiliers ou sur les revenus fonciers encaissés par les entreprises et compris dans les bénéfices imposables sont comptabilisées au bilan tant que la liquidation définitive de l'impôt n'est pas intervenue. Ces retenues à la source sont imputables sur le montant de l'impôt sur les bénéfices d'affaires des personnes physiques. Elles correspondent à un crédit d'impôt non restituable mais reportable sous réserve de revenus taxables futurs. Dès lors, ces crédits d'impôts ne donnent pas lieu à la comptabilisation d'un passif.

3) LES PRINCIPES APPLICABLES À L'IMPOT SUR LE REVENU

D'une manière générale, les produits fiscaux peuvent être comptabilisés au moment où a lieu l'opération imposable ou selon le cas, au moment où la matière imposable est déclarée.

- L'impôt sur les bénéfices industriels, commerciaux, artisanaux et agricoles et les impôts sur les bénéfices non commerciaux :

Il est établi un impôt annuel sur les bénéfices provenant de l'exercice d'une profession industrielle, commerciale, artisanale ou agricole selon le régime du bénéfice réel, du forfait ou suivant le régime simplifié d'imposition réservé aux fournisseurs étrangers non-résidents.

Il est établi un impôt annuel sur les bénéfices non commerciaux provenant de l'exercice de toute profession ou activité non commerciale. L'impôt est établi chaque année sur les bénéfices ou les profits réalisés l'année précédente.

Les produits au titre des impôts sur les bénéfices sont rattachés à l'exercice de la déclaration de la matière imposable déposée par les entreprises.

L'impôt minimum forfaitaire (IMF) constituant comme son nom l'indique un impôt minimum, il est comptabilisé comme un produit. Il est rattaché à l'exercice de sa déclaration.

- L'impôt sur les revenus fonciers :

Il est institué un impôt annuel sur les revenus fonciers. L'impôt est établi chaque année à raison des revenus fonciers de l'année précédente.

Les produits au titre de l'impôt sur les revenus fonciers sont rattachés à l'exercice de la déclaration de la matière imposable déposée par les contribuables concernés.

- L'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères :

Il est établi un impôt sur les revenus provenant des traitements publics et privés, des salaires et des indemnités, dès lors que l'activité rétribuée est exercée en Mauritanie, que l'employeur ou le bénéficiaire y soit ou non domicilié. Le même impôt est applicable aux pensions publiques et privées et aux rentes viagères. L'impôt est perçu par voie de retenue opérée pour le compte du Trésor par l'employeur ou le débirentier au moment de chaque paiement.

Dans la mesure où le produit de la retenue à la source est définitivement acquis à l'État dès la déclaration et le versement, ces produits sont rattachés à l'exercice de la déclaration.

- L'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers :

Il est établi un impôt sur le revenu des capitaux mobiliers. L'impôt est versé au Trésor dans les 15 premiers jours des mois de janvier, avril, mai, juillet et octobre pour les produits mis en paiement au cours du trimestre précédent. Le Trésor transmet au plus tard le 10 du mois suivant pour les versements du mois précédent l'exemplaire de la déclaration destinée au service d'assiette.

Les produits au titre des revenus de capitaux mobiliers constituent des recettes au comptant régularisées par l'émission d'un ordre de recette.

4) LES PRINCIPES APPLICABLES AUX TAXES DIVERSES

Il s'agit notamment de la taxe sur les véhicules à moteur et de la taxe d'apprentissage.

Les produits au titre des taxes diverses sont rattachés à l'exercice de la déclaration de la matière imposable déposée par les contribuables concernés.

5) LES PRINCIPES APPLICABLES A LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

La taxe sur la valeur ajoutée s'applique aux opérations relevant d'une activité économique qui constituent, une livraison de biens, ou une prestation de services, effectuées sur le territoire mauritanien à titre onéreux par un assujetti.

Les faits générateurs se définissent comme étant l'évènement qui donne naissance à la créance de l'État. L'exigibilité est la qualité acquise à un moment donné par cette créance de pouvoir être recouvrée sans délai par toutes voies de droit par le Trésor. Elle est liquidée au vu de cette déclaration qui vaut titre exécutoire.

Les produits de TVA sont rattachés à l'exercice de la déclaration de la matière imposable déposée par les contribuables concernés.

6) LES PRINCIPES APPLICABLES AUX TAXES DE CONSOMMATION

Les taxes de consommation sur les marchandises importées sont liquidées, au moment de l'importation, par le service des Douanes, dans les mêmes conditions que les droits et taxes de douane.

Les produits au titre de la taxe de consommation sont rattachés à l'exercice au cours duquel la taxe est acquise à l'État.

Les droits et taxes deviennent définitivement dus à partir de la date d'émission du titre par l'administration des douanes.

7) LES PRINCIPES APPLICABLES AUX AUTRES TAXES INDIRECTES

Taxe de circulation sur les viandes

Il est établi une taxe de circulation sur les viandes.

Les produits au titre de la taxe de circulation sur les viandes sont rattachés à l'exercice au cours duquel la taxe est acquise à l'État.

Taxe sur les opérations financières :

Il est institué une taxe sur les opérations financières.

Les produits au titre de la taxe sur les opérations financières sont rattachés à l'exercice de la déclaration de la matière imposable déposée par les assujettis concernés.

Taxe de pollution sur les emballages :

Il est institué une taxe dite taxe de pollution que les emballages en plastique. Le fait générateur de la taxe est constitué par l'importation d'emballages plastique. La taxe est exigible dès l'émission du bulletin de liquidation.

Les produits au titre de la taxe de pollution sur les emballages sont rattachés à l'exercice d'émission du bulletin de liquidation émis par l'administration des Douanes.

Taxe spéciale sur les assurances :

Il est institué une taxe spéciale sur les assurances.

Les produits au titre de la taxe spéciale sur les assurances sont rattachés à l'exercice de la déclaration de la matière imposable déposée par les assureurs concernés.

Taxe spéciale sur les projections cinématographiques :

Il est institué une taxe spéciale sur les projections cinématographiques.

Dans la mesure où le produit de la taxe spéciale sur les projections cinématographiques est définitivement acquis à l'État lors du versement, ces produits sont rattachés à l'exercice du reversement au Trésor. Ils constituent des recettes au comptant régularisées par l'émission d'un ordre de recette

Taxe d'aéroport :

Une taxe d'aéroport est exigible pour chaque vol commercial.

Les produits au titre de la taxe d'aéroport sont rattachés à l'exercice de la déclaration de la matière imposable déposée par les compagnies aériennes concernées.

8) LES PRINCIPES APPLICABLES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRES

Droits d'enregistrement :

Les droits d'enregistrement sont fixes ou proportionnels suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujettis.

Le fait générateur des droits d'enregistrement diffère selon qu'il s'agit d'actes et mutations dont l'enregistrement ou la publication est obligatoire ou d'actes présentés volontairement à l'enregistrement ou à la publication. Dans le premier cas, la créance du Trésor résulte de l'établissement de l'acte ou de la mutation. Elle prend naissance à ce moment-là et emporte à son profit un droit acquis dont l'existence est désormais certaine. Dans le second cas, pour les actes présentés volontairement à l'enregistrement ou à la publication, le fait générateur se place à la date de leur présentation volontaire.

Les produits au titre des droits d'enregistrement sont rattachés à l'exercice où ils sont acquis pour l'État.

Droits de timbres et droits de publicité foncière :

Les produits au titre des droits de timbres et droits de publicité foncière sont rattachés à l'exercice où ils sont acquis pour l'État.

9) LES PRINCIPES APPLICABLES AUX REDRESSEMENTS FISCAUX

Lorsque l'administration constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits ou taxes en vertu du Code Général des Impôts, elle procède à des procédures de redressements fiscaux ou de taxation d'office.

Les droits de l'État naissent au moment où se produisent les manquements aux obligations fiscales, mais les produits correspondants sont rattachés à l'exercice d'émission du rôle. Il n'est en effet pas possible d'évaluer de manière fiable les droits avant l'émission des rôles.

10) LES PRINCIPES APPLICABLES À LA FISCALITE MINIERE ET PETROLIERE

- L'impôt direct sur les bénéfices des opérations minières et pétrolières

Les contractants sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices nets qu'ils réalisent en relation avec leurs opérations pétrolières. Cet impôt est établi annuellement.

Les produits au titre de l'impôt direct sur les bénéfices des opérations minières et pétrolières sont rattachés à l'exercice où ils sont acquis pour l'État et dont le montant est fiable.

- La redevance superficielle, les bonus et la contribution administrative

Les produits au titre de ces redevances sont rattachés à l'exercice où ils sont acquis pour l'État et dont le montant est fiable.

11) LES PRINCIPES APPLICABLES AUX DROITS DE DOUANE

Les produits importés ou exportés sont soumis aux droits et taxes inscrits au code des douanes.

Les produits au titre des droits de douane sont rattachés à l'exercice au cours duquel la taxe est acquise à l'État c'est-à-dire à la date de liquidation.

12) LES PRINCIPES APPLICABLES AUX AUTRES PRODUITS REGALIENS

Il s'agit notamment des produits provenant des amendes et autres pénalités.

Ces produits sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis et sont évaluables de manière fiable.

7- L'ANNEXE

Les informations suivantes doivent être portées en annexe :

- Le montant de produits issus d'opérations sans contrepartie directe comptabilisés pendant la période, par catégories principales, indiquant séparément les impôts et leurs détails ;
- Le montant des produits à recevoir comptabilisés au titre des produits sans contrepartie directe ;
- Le montant des passifs annulés ;
- Les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation des produits sans contrepartie.

NORME 5 : LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

La norme 5 prescrit le traitement comptable applicable aux immobilisations incorporelles de l'État.

1- POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

La présente norme s'inspire de la norme IPSAS 31 relative aux immobilisations incorporelles et applicable aux entités publiques ainsi que des principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'État en application de l'article 66 de la loi organique relative aux lois de finances.

2- CHAMP D'APPLICATION

La norme s'applique :

- Aux immobilisations incorporelles acquises par l'État ou produites en interne dans le cadre d'un projet correspondant à des actifs non monétaires, identifiables et sans substance physiques, détenues par l'État pour la production ou la fourniture de biens ou de services, la location ou l'utilisation à des fins administratives. Elles comprennent les logiciels, les progiciels, les sites internet, les brevets, les licences d'exploitation, les licences de franchise et les droits similaires ;
- Aux droits spécifiques de l'État relatifs à sa capacité à autoriser l'occupation ou l'exploitation d'un élément identifié de son domaine public lorsque ce dernier lui procure des avantages économiques futurs, que l'actif est identifié et respecte les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle. Ce droit doit être matérialisé par une transaction avec un tiers juridiquement contraignante c'est-à-dire comprenant des droits contractuels ou d'autres droits légaux. La comptabilisation de l'immobilisation incorporelle n'intervient qu'à l'issue de la première transaction qui révèle le potentiel économique issue de ce pouvoir à condition que l'État garde le bénéfice d'avantages économiques futurs liés à ce pouvoir ;
- Aux actifs comprenant à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels lorsque l'élément incorporel de l'actif est jugé le plus significatif ou le plus important et lorsque l'élément incorporel peut être dissocié de l'élément corporel sans compromettre son fonctionnement.

La norme ne s'applique pas :

- Aux actifs comprenant à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels lorsque l'élément corporel ne peut fonctionner sans l'élément incorporel ou lorsque l'élément corporel est jugé le plus significatif ou le plus important. Dans ce cas, la totalité du bien est comptabilisé en immobilisation corporelle ;
- Aux droits de percevoir des impôts et taxes. L'État dispose en effet de la capacité de prélever des impôts et taxes auprès de tiers en faisant usage de ses pouvoirs régaliens sans qu'aucune contrepartie directe de ressource d'une valeur équivalente ne soit attendue de ces derniers. Ce droit de percevoir des impôts, taxes et droits par l'État n'est pas mesurable. Il en résulte qu'aucune immobilisation incorporelle ne peut être comptabilisée au titre de la souveraineté de l'État ;
- Aux droits d'occupation et d'exploitation du domaine public de l'État par des tiers. Cet actif incorporel n'est identifié qu'au moment où il fait l'objet d'une transaction avec un tiers. C'est la transaction qui révèle l'existence de ce droit issue de la souveraineté de l'État. Dès lors, comme les avantages économiques futurs pour l'État issus de ce droit ne sont pas

mesurables, l'État ne comptabilise aucun actif incorporel au titre du pouvoir général d'autoriser et de restreindre l'occupation ou l'exploitation de son domaine public ;

- Aux dépenses engagées par l'État au titre de la prospection, de la mise en valeur des gisements et de l'extraction de pétrole, de gaz et de minerais dans les industries d'extraction ainsi que dans le cas de contrats d'assurance ;
- Aux actifs financiers dont le traitement comptable est prévu dans la norme 7.

3- DEFINITIONS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Une **immobilisation incorporelle** est un actif non monétaire, identifiable et sans substance physique, détenue par l'État pour exercer ses missions, dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'État.

Cet actif incorporel doit être constitué de ressources contrôlées par l'État du fait d'évènements passés et dont il attend des avantages futurs économiques ou un potentiel de service.

L'actif incorporel doit par ailleurs être identifiable. Cette condition est remplie lorsque :

- L'immobilisation incorporelle est séparable ou dissociable de l'État, c'est-à-dire, susceptible d'être vendu, cédé, concédé par licence, loué ou échangé, soit individuellement, soit conjointement avec un contrat, un autre actif identifiable ou un passif identifiable y afférents, peu importe si l'État entend ou non en arriver là ;
- L'immobilisation incorporelle résulte de droits légaux ou contractuels matérialisés par des contrats juridiquement contraignants, que ces droits soient ou non cessibles, séparables ou non de l'État ou des autres droits et obligations.

La **valeur comptable** est le montant pour lequel un actif est comptabilisé dans l'état de la situation financière après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.

Le **développement** est l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.

La **recherche** est une investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.

4- EVALUATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

On distingue les évènements suivants :

- L'évaluation initiale de l'actif incorporel ;
- L'évaluation intervenant à la date de clôture des états financiers ;
- La réévaluation des actifs incorporels à la date de clôture des états financiers ;
- L'établissement du premier bilan d'ouverture de l'État ;
- La sortie de l'actif incorporel du bilan.

1) L'évaluation initiale

Les immobilisations incorporelles sont évaluées :

- Au coût d'acquisition pour les immobilisations incorporelles acquises à titre onéreux ;
- Au coût de production pour les immobilisations incorporelles générées en interne par les services de l'État ;
- A la valeur de marché pour les immobilisations incorporelles acquises à titre gratuit ;
- A la valeur correspond à l'actualisation des flux de trésorerie futurs attendus par l'État. Les éléments permettant d'évaluer de manière fiable le droit incorporel de l'État sont prévus dans la transaction conclut avec le tiers.

Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle est constitué le prix d'achat, y compris les droits de douane et les taxes non remboursables, après déduction des remises et rabais commerciaux ainsi que tout coût, directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation prévue (honoraires, coût des tests, coûts des avantages des personnels mobilisés pour la mise en fonctionnement de l'actif).

Le coût de production d'une immobilisation incorporelle générée en interne est constitué par tous les coûts directement attribuables nécessaires pour créer, produire et préparer l'immobilisation pour qu'elle puisse être exploitée de la manière prévue par l'État.

On distingue :

- Les coûts des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle ;
- Les coûts des avantages du personnel résultant de la création de l'immobilisation incorporelle ;
- Les honoraires d'enregistrement d'un droit légal ;
- L'amortissement des brevets et licences qui sont utilisés pour générer l'immobilisation incorporelle.

Pour identifier les coûts attribuables à chaque phase du projet (recherche – développement), l'État doit mettre en place des dispositifs de suivi des dépenses lui permettant d'identifier et de comptabiliser en immobilisations incorporelles les dépenses relatives au coût de production. Ce suivi peut être réalisé de manière extra-comptable et doit faire l'objet d'une justification permettant de rattacher la dépense au projet de développement.

2) L'évaluation à la date de clôture :

a. Le principe général :

Après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

L'État doit, dès la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle à l'actif, apprécier sa durée d'utilité. Cette dernière peut être déterminée ou indéterminée.

b. Les immobilisations incorporelles amortissables :

Lorsque la durée d'utilisation est déterminable, c'est-à-dire quand son usage est limité dans le temps, l'immobilisation incorporelle est amortissable.

La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle qui résulte de contrats juridiquement contraignants ne doit pas excéder la durée du contrat. Cependant, cette durée d'utilité peut être plus courte en fonction de la période au cours de laquelle l'État s'attend à utiliser l'actif.

Lorsque les contrats juridiquement contraignants sont conclus pour une durée limitée susceptible d'être renouvelée, la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle ne doit inclure la ou les périodes de renouvellement que lorsqu'il y a des éléments probants permettant de justifier le renouvellement par l'État sans qu'il engage de coûts importants.

La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est présumée ne pas dépasser 20 ans. La durée d'utilité se calcule en fonction du rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service liés à l'actif. Par défaut, l'amortissement se calcule de façon linéaire sur la durée d'utilité.

Le plan d'amortissement doit être défini dès l'entrée à l'actif de l'immobilisation incorporelle.

À la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée suivant le plan d'amortissement défini à l'entrée du bien. Cette dotation est comptabilisée en charge.

L'amortissement de l'immobilisation incorporelle commence à la date de début de consommations des avantages économiques ou du potentiel de services liés à l'actif. Cette date correspond de manière générale à la date de mise en service.

Lorsque des modifications significatives interviennent dans la durée d'utilisation du bien, le plan d'amortissement doit faire l'objet d'une révision prospective. Une dotation aux amortissements peut alors être comptabilisée ou une reprise aux amortissements.

De même, la révision prospective du plan d'amortissement peut intervenir en cas de dotation ou de reprise d'une dépréciation résultant de la comparaison entre la valeur actuelle de l'immobilisation incorporelle et la valeur nette comptable.

c. Les immobilisations incorporelles non amortissables :

Une immobilisation incorporelle doit être considérée par l'État comme ayant une durée d'utilité indéterminée lorsque, sur la base d'une analyse de tous les facteurs pertinents, il n'y a pas de limite prévisible à la période au cours de laquelle on s'attend à ce que l'actif génère pour l'État des entrées nettes de trésorerie ou un potentiel de service.

Les immobilisations incorporelles pour lesquelles la durée d'utilité est indéterminée ne sont pas amortissables.

d. La dépréciation :

À la clôture de l'exercice, l'État doit apprécier s'il existe un indice quelconque montrant que l'immobilisation incorporelle a pu perdre notablement de sa valeur.

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle.

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'une l'immobilisation incorporelle ait pu perdre de la valeur, l'État doit au minimum considérer les indices suivants :

- Externes : valeur vénale (de marché), valeur d'usage, changements importants, taux d'intérêt ou de rendement ;
- Internes : obsolescence ou dégradation physique, changements importants dans le mode d'utilisation, performances inférieures aux prévisions.

Ces modalités d'évaluation sont définies dans l'annexe.

Si la valeur actuelle de l'immobilisation incorporelle, définie à la clôture des comptes selon les indices ci-dessus, devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière, si l'actif continue à être utilisé, est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation. Dans ce cas, la dotation constatant la dépréciation est portée en charges.

Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement, c'est à dire de manière significative, inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan.

La comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'immobilisation incorporelle dépréciée.

Les règles relatives à l'évaluation des dépréciations lors de leur première constatation s'appliquent à leur évaluation postérieure.

3) L'inscription au bilan d'ouverture :

Pour établir le premier bilan d'ouverture, l'État doit engager un processus de recensement lui permettant d'identifier en particulier :

- Les logiciels produits en interne ;
- Les brevets ;
- Les immobilisations incorporelles issues du pouvoir d'autoriser ou de restreindre l'utilisation ou l'exploitation du domaine public.

Pour chaque immobilisation incorporelle recensée, l'État devra définir son évaluation en tenant compte :

- Du coût d'acquisition pour les immobilisations incorporelles acquises à titre onéreux ;
- Du coût de production pour les immobilisations incorporelles générées en interne par les services de l'État ;
- De la valeur de marché pour les immobilisations incorporelles acquises à titre gratuit ;
- De la valeur correspond à l'actualisation des flux de trésorerie futurs attendus par l'État. Les éléments permettant d'évaluer de manière fiable le droit incorporel de l'État sont prévus dans la transaction conclue avec le tiers.

Il devra reconstituer et justifier de l'évaluation réalisée. C'est ce montant qui sera porté à l'actif du bilan.

Lorsque l'État n'est pas en capacité d'évaluer de manière fiable ce coût historique, l'immobilisation incorporelle correspondante n'est pas comptabilisée car les conditions de comptabilisation ne sont pas réunies.

4) La réévaluation :

Les immobilisations incorporelles peuvent faire l'objet d'une procédure de réévaluation à la date de clôture de l'exercice lorsque l'inflation entraîne une distorsion significative entre les coûts historiques et les valeurs actuelles.

Les modalités de réévaluation sont alors fixées par voie législative ou réglementaire.

5- COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

1) Les principes généraux :

Une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- Les avantages économiques futurs ou le potentiel de service attribuables à l'actif incorporel bénéficieront à l'État ;
- Le coût ou la valeur de l'actif incorporel peut être évalué de manière fiable ;
- L'actif incorporel est contrôlé par l'État ou propriété de l'État.

La notion de contrôle sera mise en œuvre progressivement lorsque les organismes publics et opérateurs de l'État rempliront les conditions suivantes :

- Tenir une comptabilité d'exercice, une comptabilité patrimoniale et une comptabilité matière ;
- Produire les états financiers suivants : une balance générale, un bilan et un compte de résultat.

La notion de contrôle est, le plus souvent, juridiquement matérialisée par un droit de propriété ou un droit d'usage et, devient effective, lorsque l'État assure la maîtrise des conditions d'utilisation du bien et bénéficie des avantages économiques futurs ou du potentiel de service provenant de cette utilisation.

La notion de contrôle est présumée satisfaite lorsque l'État agit comme un propriétaire c'est-à-dire :

- Supporte les risques et les charges afférentes à la détention du bien ;
- Utilise l'actif incorporel dans ses activités ;
- Bénéficie des avantages économiques futurs et/ou du potentiel de service.

La comptabilisation de l'immobilisation incorporelle intervient dans l'actif de l'État à la date de réalisation du contrôle ou de son transfert au bénéfice de l'État.

Les immobilisations incorporelles doivent être décomptabilisées dans les deux cas suivants :

- Lors de sa sortie (y compris lorsque la sortie intervient dans le cadre d'une opération sans contrepartie directe) ;

- Lorsqu'aucun avantage économique futur ou aucun potentiel de service n'est attendu de son utilisation ou de sa sortie.

2) Les cas particuliers :

Les actifs incorporels consécutifs aux droits de l'État autorisant l'occupation ou l'exploitation du domaine publics :

Les conditions suivantes doivent être satisfaites :

- L'existence d'une première transaction qui révèle le potentiel économique et l'identification de ce droit ;
- L'État garde le bénéfice d'avantages économiques futurs liés à ce pouvoir ;
- La conclusion d'une nouvelle transaction avec un tiers comportant des obligations contraignantes ;
- Une évaluation fiable.

3) Les immobilisations incorporelles produites en interne :

Les immobilisations incorporelles générées en interne constituent des éléments incorporels lorsqu'elles sont créées et identifiées par la réalisation d'un projet planifié et qu'elles remplissent les critères de comptabilisation des immobilisations incorporelles.

Un projet comporte en général deux phases : la phase de recherche et la phase de développement.

a) Les dépenses de recherche :

Les dépenses de recherche ou encourues au cours de la phase de recherche pour un projet interne doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées. En effet, à ce stade, l'État n'est pas en capacité de démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle.

b) Les dépenses de développement :

Les dépenses engagées pour le développement ou résultant de la phase d'un développement interne sont comptabilisées en immobilisations lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- Le projet a de sérieuses chances de réussites. Ce critère est rempli lorsque l'État est en capacité de démontrer que la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation est réalisable ;
- L'État a l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- L'État peut démontrer que l'actif incorporel lui permettra de bénéficier d'avantages économiques futurs ou de potentiels de service ;
- L'État a la capacité d'utiliser ou de vendre l'immobilisation incorporelle ;
- L'État dispose des ressources appropriées pour achever l'immobilisation incorporelle ;
- L'État dispose des capacités lui permettant d'évaluer de manière fiable les dépenses engagées pour développer l'immobilisation incorporelle.

Les dépenses sont, dans un premier temps, comptabilisées en immobilisation incorporelle en cours tant que le projet n'est pas achevé.

Lorsque le projet est achevé, les dépenses comptabilisées en immobilisation incorporelle en cours sont intégralement transférées en immobilisation incorporelle.

Lorsque les critères permettant de comptabiliser les dépenses de développement en immobilisation incorporelle ne sont plus remplis ou lorsque le projet s'avère irréalisable, toutes les dépenses immobilisées doivent être comptabilisées en charge.

c) Les dépenses encourues au cours d'une phase de recherche et de développement indissociable :

Lorsque les phases de recherche et de développement ne peuvent pas être distinguées et mesurées, toutes les dépenses engagées au cours de ces phases sont comptabilisées en charge.

d) Le sort des dépenses comptabilisées initialement en charge :

Les dépenses relatives à un élément incorporel qui ont été initialement comptabilisées en charges selon la présente norme ne doivent pas être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.

e) La comptabilisation des dépenses ultérieures :

Les dépenses engagées ultérieurement à la comptabilisation de l'immobilisation incorporelle achevée sont comptabilisées en charge, sauf si l'État peut démontrer qu'elles concourent à améliorer les performances de l'actif incorporel ou sa durée de vie.

6- L'ANNEXE

Les informations suivantes doivent être portées en annexe :

- Les tableaux des immobilisations incorporelles par catégories expliquant les variations des valeurs brutes et des valeurs nettes : les acquisitions, les cessions, les réévaluations, les pertes de valeur, les amortissements ;
- Les méthodes d'évaluation des dépenses de développement attribuables à des projets immobilisés ;
- Les informations relatives aux amortissements et dépréciations notamment les durées d'amortissement, les modes d'amortissement utilisés, les changements d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ;
- Les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice notamment le montant de la dépréciation ou de la reprise, les modalités de détermination de la valeur actuelle retenue (valeur vénale ou valeur d'usage), la nature des événements ayant conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation ;
- Un tableau récapitulatif permettant de suivre par catégorie d'actifs incorporels, la valeur brute, le cumul des amortissements, le cumul des dépréciations à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- Le tableau des immobilisations en cours.

NORME 6 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

La norme 6 prescrit le traitement comptable applicable aux immobilisations corporelles de l'État.

1- POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

La présente norme s'inspire de la norme IPSAS 17 relative aux immobilisations corporelles et applicable aux entités publiques ainsi que des principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'État en application de l'article 66 de la loi organique relative aux lois de finances.

2- CHAMP D'APPLICATION

La norme s'applique :

- Aux immobilisations corporelles de l'État y compris aux équipements militaires spécialisés et aux actifs d'infrastructures ;
- Aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou maintenir les activités ou les actifs relatifs aux ressources naturelles renouvelables, aux droits miniers portant sur la prospection et à l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables, lorsque ces immobilisations corporelles sont distinctes de ces activités ou de ces actifs ;
- Aux contrats de location-financement relatif à la norme IAS 17⁷ lorsque le contrat a pour effet de transférer à l'État la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif ;
- Aux actifs mis à disposition lorsque l'État exerce le contrôle du bien. Toutefois, pendant la phase de convergence des normes et principes comptables applicables aux opérateurs publics, le critère de la propriété s'applique ;
- Aux actifs concédés ou issus d'un partenariat public-privé ;
- Aux actifs contrôlés conjointement par l'État lorsque les immobilisations corporelles ont été cofinancées par d'autres entités et que les critères de comptabilisation à l'actif de l'État sont réunis ;
- Aux pièces de rechanges et de sécurité lorsqu'elles sont acquises en même temps que l'immobilisation à laquelle elles sont destinées ;
- Aux pièces de rechanges principales et aux stocks de pièces de sécurité lorsque l'État compte les utiliser sur une durée supérieure à 12 mois ;
- Aux pièces de rechange ne pouvant être utilisées qu'avec une immobilisation corporelle ;
- Aux lots correspondants à des biens de faible valeur lorsque la valeur unitaire est inférieure au seuil de signification d'inscription en immobilisation mais que la valeur totale du lot est supérieure à ce seuil ;
- Aux dépenses ultérieures lorsqu'elles ont pour effet d'augmenter la durée d'utilité de l'immobilisation (ex : dépense d'entretien et travaux de réhabilitation du réseau routier) ;
- Aux dépenses de mise aux normes et de mise en conformité correspondant à des dépenses ultérieures indispensables au maintien des avantages économiques futurs ou au potentiel de service et sont donc immobilisables lorsque l'un des critères suivants sont satisfaits :

⁷ A l'exception des contrats de location portant sur la prospection ou l'utilisation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables et aux accords de licences portant sur des éléments tels que des films, des enregistrements, des vidéos, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur

- Les dépenses sont engagées pour des raisons de sécurité ou d'accessibilité des personnes ou environnementales ;
 - Les dépenses sont imposées par des obligations légales ;
 - La non-réalisation des dépenses ne permettrait pas le maintien du potentiel de service ou entraînerait l'arrêt de l'activité ou de l'utilisation de l'immobilisation corporelle de l'État.
- Aux travaux en cours dont l'État assure la maîtrise d'ouvrage d'une immobilisation qui ne sera plus sous son contrôle à l'issue de la livraison. Ce bien est inscrit à l'actif du bilan en immobilisation en cours durant la phase d'exécution des travaux.

La norme ne s'applique pas :

- Aux ressources naturelles renouvelables et aux droits miniers, à la prospection et l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables ;
- Aux immeubles de placement mis à disposition par des bailleurs en vertu de contrats de location simples. Les paiements doivent être comptabilisés en charge ;
- Aux pièces de rechanges indispensables au maintien en conditions opérationnelles des équipements militaires. Ces éléments constituent des stocks ;
- Aux munitions qui par définition constituent des stocks ;
- Aux biens de faible valeur dont l'utilisation excède un an mais dont le montant est inférieur au seuil de signification⁸ pour l'inscription en immobilisation. Ces biens sont comptabilisés en charge ;
- Aux actifs mis à la disposition d'opérateurs publics par l'État lorsque l'actif est placé sous le contrôle de l'opérateur. Toutefois, pendant la phase de convergence des normes et principes comptables applicables aux opérateurs publics, le critère de la propriété s'applique.

La norme déroge à la norme IPSAS 17 concernant l'application :

- De la règle de comptabilisation par composants. Ce principe n'est pas retenu car d'une part, il ne s'applique pas aux immobilisations corporelles évaluées à la valeur vénale à la date de clôture ; d'autre part, sa mise en œuvre serait pour l'État relativement complexe eu égard au nombre élevé d'actif détenu par ce dernier ;
- Du principe de réévaluation des immobilisations corporelles à la clôture de l'exercice sauf pour les bâtiments à usage d'habitation ou de bureaux à condition qu'un texte réglementaire en détermine les modalités d'application.

Les actifs historiques comptabilisés par l'État doivent satisfaire aux exigences d'informations à fournir prévues par la présente norme. Toutefois, le mode d'évaluation de l'actif historique peut reposer sur des critères différents lorsque ces actifs ne sont pas détenus pour leur capacité à générer de la trésorerie ou qu'il existe des obstacles juridiques ou sociaux à leur utilisation à de telles fins.

3- DEFINITIONS DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les immobilisations corporelles sont des actifs détenus par l'État pour la production ou la fourniture de biens ou services, la location ou l'utilisation à des fins administratives et qu'il s'attend à utiliser sur plus d'un exercice. C'est donc un actif physique identifiable ayant une valeur économique positive pour l'État. Cette valeur économique est représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de service de l'utilisation du bien.

⁸ Ce seuil sera défini par texte réglementaire

Une catégorie d'immobilisations corporelles est un regroupement d'actifs de nature et d'usage similaires. Elle figure dans les états financiers en tant que rubrique individuelle.

On distingue les catégories d'immobilisations suivantes⁹ :

- Terrains ;
- Constructions de type bâtiments spécifiques ou non spécifiques ;
- Barrages ;
- Routes ;
- Établissements pénitentiaires ;
- Infrastructures ;
- Matériel non militaire
- Matériel militaire ;
- Installations générales et des agencements et aménagements divers ;
- Matériel de transport, de bureau et informatique, de télécommunication, du mobilier, du cheptel,
- Immobilisations mises en concession ;
- Immobilisations corporelles en cours.

Un actif historique est un actif ayant une importance culturelle, environnementale ou historique comme des immeubles ou monuments historiques, des ruines, des sites archéologiques, des domaines protégés et des réserves naturelles, des œuvres d'art.

Une infrastructure présente les caractéristiques suivantes :

- Elle fait partie d'un système ou d'un réseau ;
- Elle est spécialisée par nature et ne permet pas d'autre utilisation ;
- Elle est impossible à déplacer ;
- Sa vente peut être soumise à des limitations.

Les réseaux routiers, les réseaux d'approvisionnement en eau potable, en électricité, les réseaux d'évacuation des eaux usées, les réseaux téléphoniques constituent des infrastructures¹⁰.

Le coût correspond au montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou la juste valeur donnée en contrepartie pour acquérir le bien au moment de son acquisition ou de sa construction.

La juste valeur correspond au montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées et consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.

La durée d'utilité est :

- Soit la période pendant laquelle l'État envisage d'utiliser un actif ;
- Soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'État s'attend à obtenir de l'actif.

⁹ Liste non exhaustive

¹⁰ Liste non exhaustive

La valeur résiduelle correspond au montant net que l'État s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus.

Le seuil unitaire de signification est le seuil à partir duquel l'État comptabilise en charge des éléments d'immobilisation corporelle de faibles valeurs.

Le contrat de location est un accord par lequel le bailleur cède au preneur, pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiement.

Un contrat de location financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur (l'État) la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine.

Un contrat de location simple désigne tout contrat autre qu'un contrat de location financement.

4- EVALUATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les actifs doivent faire l'objet d'une évaluation lors de :

- La comptabilisation initiale correspondant à l'entrée d'immobilisation corporelle dans le bilan de l'État. Cet événement est à distinguer de l'évaluation des immobilisations corporelles détenues antérieurement à l'élaboration du premier bilan d'ouverture ;
- La date de clôture de l'exercice ;
- Lors de la sortie d'actif.

Des dispositions spécifiques sont prévues pour l'évaluation des immobilisations contrôlées (ou propriété de l'État au cours de la phase de convergence) détenues antérieurement au premier bilan d'ouverture.

1) EVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE :

a) Le principe général :

L'immobilisation corporelle qui remplit les conditions pour être comptabilisées en tant qu'actif doit être initialement évaluée à son coût.

Lorsqu'un actif est acquis pour un coût nul ou symbolique, ce coût représente sa juste valeur à la date d'acquisition.

Le coût d'une immobilisation corporelle peut être évalué différemment selon la nature de l'actif. On distingue ainsi :

- Le coût d'acquisition ;
- Le coût de production ;
- La valeur vénale ;
- La valeur symbolique ;
- La valeur forfaitaire non révisable.

b) L'évaluation des immobilisations corporelles acquises à titre onéreux :

Les immobilisations corporelles acquises à titre onéreux sont évaluées au coût d'acquisition.

Ce coût est constitué des éléments suivants :

- Prix d'achat ;
- Droits de douane le cas échéant ;
- Taxes non récupérables ;
- Frais directs engagés pour permettre la mise en marche du bien en vue de l'utilisation prévue ;
- Frais accessoires : coût de préparation du site, frais initiaux de livraison et de manutention, frais d'installation, honoraires des professionnels comme les architectes ou ingénieurs ;
- Frais administratifs et autres frais généraux uniquement lorsque ces frais sont engagés pour permettre la mise en état de fonctionnement de l'actif ;
- Frais de démarrage et frais similaires uniquement lorsque ces frais sont engagés pour permettre la mise en état de fonctionnement de l'actif
- Coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel l'immobilisation acquise est située.

Le coût des emprunts affectés à l'acquisition du bien sont exclus du coût d'acquisition.

c) L'évaluation des immobilisations produites par l'État :

Les immobilisations corporelles produites par l'État sont évaluées au coût de production en suivant les mêmes principes que pour les actif acquis.

Le coût de production est constitué des éléments suivants :

- Coût d'acquisitions des matières et approvisionnements consommés ;
- Charges directes de production ;
- Charges indirectes de production ;
- Coût de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel l'immobilisation produite est située ;
- Les études relatives aux frais de recherche de la phase de développement uniquement lorsque ces dépenses permettent de créer une immobilisation corporelle.

Sont exclus du coût de production :

- Les études relatives aux frais de recherche de la phase de développement du projet. Ces dépenses sont comptabilisées dans les immobilisations incorporelles.
- Le coût des emprunts souscrits affectés au financement de l'immobilisation corporelle.

d) L'évaluation des immobilisations acquises à titre gratuit par dons ou legs ou dans le cadre des biens vacants remis à l'État ou encore de biens confisqués lors de procédures pénales :

Ces biens sont en premier lieu évalués à leur valeur vénale à leur date d'acquisition.

Toutefois, lorsque la valeur vénale ne peut pas être déterminée, ces biens sont évalués à la valeur à dire d'expert.

e) L'évaluation des immobilisations acquises par voie d'échange total ou partiel :

Une immobilisation peut être acquise par voie d'échange total ou partiel avec une autre immobilisation corporelle dissemblable ou un autre actif. Le coût de cet actif reçu est évalué à la valeur vénale de l'actif donné échangé, ajustée du montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie transféré.

f) L'évaluation des immobilisations détenues dans le cadre d'un contrat de location-financement :

Les immobilisations détenues par voie de contrat de location-financement doivent être comptabilisées au bilan de l'État à l'actif et au passif pour des montants égaux, dès le commencement de la période de location. Cette inscription à l'actif et au passif est évaluée à la valeur vénale du bien loué ou, lorsque celle-ci est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location.

Le taux d'actualisation à utiliser pour calculer la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location est le taux d'intérêt implicite du contrat de location-financement si celui-ci peut être déterminé, sinon le taux d'emprunt marginal de l'État doit être utilisé.

Les coûts directs initiaux supportés par l'État pour finaliser l'accord-financement sont inclus dans le montant immobilisé au bilan.

Les paiements effectués par l'État au titre de la location doivent être ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette.

g) L'évaluation des immobilisations contrôlées conjointement :

Ces immobilisations font l'objet d'un cofinancement par l'État et d'autres entités.

Ces immobilisations sont évaluées à leur coût qui peut être selon le cas, le coût d'acquisition ou de production. Ce coût inclut le financement versé à l'État par les tiers.

Les modalités de comptabilisation sont les suivantes :

- À l'actif du bilan, l'immobilisation est comptabilisée à son coût (dont le financement des tiers) ;
- Au passif, le montant du financement versé à l'État par les tiers co-financeurs est retracé en produits constatés d'avance.

Le montant du financement versé à l'État est repris au compte de résultat selon les modalités suivantes :

- Lorsque l'immobilisation est amortissable, la reprise du montant du financement extérieur est réalisée selon le même rythme et sur la même durée que l'amortissement pratiqué à cet exercice ;

- Lorsque l'immobilisation n'est pas amortissable, la reprise intervient par annuité égale au dixième du montant correspondant au financement extérieur.

h) L'évaluation des immobilisations mises à la disposition de l'État par des opérateurs publics :

Les immobilisations mises à la disposition de l'État, dont il assure le contrôle, sont évaluées à la valeur comptable inscrite dans les comptes de l'opérateur qui transfère le bien à l'État.

Cette évaluation intervient à la date du transfert, en reprenant au bilan de l'État :

- La valeur brute de l'immobilisation ;
- Les amortissements cumulés ;
- Les éventuelles dépréciations et provisions attachées à l'immobilisation.

Lorsque l'immobilisation n'est pas comptabilisée dans les comptes de l'entité à l'origine de la mise à disposition, l'évaluation est réalisée à la valeur vénale de l'immobilisation. Cette valeur est considérée par convention comme la valeur historique du bien.

Lorsque la mise à disposition prend fin, ces mêmes dispositions s'appliquent au retour de l'immobilisation dans le patrimoine de l'entité à l'origine du transfert.

i) L'évaluation des immobilisations concédées à l'État ou issues d'un contrat de partenariat public-privé :

L'immobilisation est évaluée :

- À l'actif du bilan, à son coût qui peut être selon le cas, le coût d'acquisition ou de production ;
- Au passif en dettes financières, pour le montant du capital exprimé dans le contrat ou, à défaut de précision dans le contrat du montant du capital, pour la valeur actualisée des sommes à verser par l'État au titre du financement du bien.

j) L'évaluation des biens historiques et culturels :

Les biens historiques et culturels sont évalués :

- Au coût d'acquisition ou de production lorsqu'ils sont acquis à titre onéreux ;
- À la valeur à dire d'expert pour les biens acquis à titre gratuit par voie de dons ou de legs.

Ces biens sont évalués à un ouguiya symbolique lorsqu'aucune estimation fiable ne peut être réalisée.

Ces dispositions s'appliquent également à l'évaluation des cimetières.

2) EVALUATION LORS DE LA CLOTURE DE L'EXERCICE :

a. Le principe général :

À la clôture de l'exercice, l'immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût ou valeur initiale diminué du cumul des amortissements et éventuellement des dépréciations.

Ces règles s'appliquent par catégories et sous-catégories d'immobilisations corporelles.

b. Les terrains :

Les terrains ne font pas l'objet d'un amortissement. Ils peuvent, le cas échéant, faire l'objet d'une dépréciation.

c. Les bâtiments à usage d'habitation et de bureaux :

Le principe général s'applique à la clôture de l'exercice aux immobilisations du parc immobilier de l'État classées comme des bâtiments à usage d'habitation et/ou de bureaux.

Toutefois, pour ces bâtiments, l'État pourra déterminer par voie réglementaire une périodicité lui permettant de réévaluer la valeur des biens à la clôture de l'exercice. Si tel est le cas, la valeur retenue pour évaluer ces biens à la clôture de l'exercice est la valeur vénale.

Cette dernière est définie en considérant la poursuite de son usage actuel à partir des valeurs observées sur le marché immobilier, pour un bien présentant les mêmes caractéristiques et situé dans une zone géographique comparable.

À la clôture de l'exercice, la valeur vénale est comparée à la valeur comptable, à savoir :

- La valeur d'évaluation d'origine augmentée des dépenses immobilisées le cas échéant ;
- La valeur vénale à la date de clôture précédente augmentée des dépenses immobilisées de l'exercice lorsque le bien a fait l'objet d'une réévaluation.

L'écart positif ou négatif entre ces deux valeurs est comptabilisé en situation nette sous le libellé « écart de réévaluation ».

d. L'évaluation des biens historiques et culturels :

À la clôture de l'exercice, la valeur de ces biens reste inchangée au bilan et ne fait pas l'objet d'un amortissement, ni d'une dépréciation, ni d'une réévaluation.

En effet, la nature même de ces biens ne permet pas à la clôture de l'exercice de définir une valeur vénale ou une valeur d'usage qui pourrait être estimée de manière fiable et qui pourrait être différente de la valeur retenue lors de la comptabilisation d'origine.

Ces dispositions s'appliquent également aux cimetières.

e. Les amortissements :

Le montant amortissable d'une immobilisation corporelle doit être réparti de façon systématique sur sa durée d'utilité définie dès son entrée au bilan conformément au plan d'amortissement.

La dotation aux amortissements de chaque exercice est comptabilisée en charges. C'est une opération comptable de fin d'exercice qui ne donne pas lieu à exécution budgétaire.

Le fait générateur de l'amortissement intervient pour la première année à partir de la mise en service de l'immobilisation corporelle.

f. La révision du plan d'amortissement :

Lorsque l'État modifie de manière significative la durée d'utilité du bien, du rythme de consommation des avantages économiques futurs ou potentiel de service attendu de l'actif, le plan d'amortissement fait l'objet d'une révision prospective. Cela se traduit comptablement par un ajustement de la dotation de l'exercice en cours et des exercices futurs.

Le plan d'amortissement fait également l'objet d'une révision prospective lorsque la valeur comptable du bien est différente de la valeur actuelle. Dans ce cas, la base amortissable du bien sera modifiée de manière prospective.

g. La dépréciation :

En cours de vie une immobilisation peut perdre plus de valeur que prévu par l'État.

Cela peut être dû à des causes externes ou internes à l'État.

Les causes externes :

- La baisse plus que normale de la valeur du marché ;
- Les changements importants dans l'environnement technique, économique ou juridique, ont un effet négatif pour l'État ;
- L'augmentation des taux d'intérêt.

Les causes internes :

- L'obsolescence ou la dégradation physique non prévue par le plan d'amortissement ;
- Les performances économiques inférieures aux prévisions.

Dès lors, en présence de ces phénomènes l'État doit constater une dépréciation s'il est en capacité de mesurer avec une fiabilité suffisante l'impact sur la valeur du bien.

Le test de dépréciation :

Le test de dépréciation consiste à comparer la valeur actuelle de l'actif à sa valeur nette comptable.

La valeur actuelle correspond à la valeur d'usage ou à la valeur vénale lorsque la valeur d'usage ne peut pas être déterminée.

Il y a deux possibilités :

- La Valeur Actuelle est inférieure à la Valeur Nette Comptable, il y a donc dépréciation ;

- La Valeur Actuelle est supérieure à la Valeur Nette Comptable, il n'y a donc pas de dépréciation. Toutefois, elle peut donner lieu à une reprise si une dépréciation a été constatée précédemment.

La valeur actuelle correspond au montant le plus élevé entre la valeur vénale (prix de vente probable si le bien est vendu) et la valeur d'usage.

La constatation de la dépréciation de l'immobilisation se traduit par une dotation comptabilisée en charge en contrepartie du compte de dépréciation des immobilisations. Elle permet de ramener la valeur de l'immobilisation à sa valeur actuelle.

Au cours de l'exercice suivant, la dépréciation fait l'objet d'un ajustement qui peut donner lieu soit à une dotation de dépréciation, soit à une reprise de dépréciation.

La comptabilisation d'une dépréciation, s'agissant de la première constatation ou des modifications ultérieures, modifie de manière prospective la base amortissable de l'immobilisation dépréciée et par conséquent son plan d'amortissement.

Le principe de dépréciation sera mis en œuvre progressivement par l'État, en fonction de la connaissance des indices de perte de valeur et uniquement lorsque la variation peut être significative pour la bonne information financière des utilisateurs des états financiers de l'État.

3) EVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN :

Une immobilisation corporelle doit être sortie de l'actif au bilan lorsqu'elle est cédée, donnée ou détruite ou hors d'usage de façon permanente et que l'État n'attend plus d'avantages économiques futurs ou de potentiel de service.

Une immobilisation corporelle doit également être sortie de l'actif lorsque l'État n'assure plus son contrôle. Au cours de la phase de convergence des comptabilités des opérateurs publics, la notion de propriété se substitue à la notion de contrôle.

L'État comptabilise les opérations suivantes :

a. La cession d'immobilisation à titre onéreux :

L'immobilisation corporelle est sortie de l'actif pour sa valeur comptable.

La différence entre le produit de cession et la valeur nette comptable détermine le profit ou la perte réalisé par l'État.

L'État comptabilise les opérations suivantes au compte de résultat :

- En produit : le produit de cession ; il s'agit d'une opération budgétaire ;
- En charge : la valeur nette comptable correspondant à la différence entre la valeur du bien à la date de sortie et les amortissements pratiqués. Cette opération ne donne pas lieu à exécution budgétaire.

Le bien est sorti de l'actif pour sa valeur comptable. Les amortissements pratiqués font également l'objet d'une reprise pour solde. Cette opération ne donne pas lieu à exécution budgétaire.

La mise à disposition d'un bien à un opérateur public sur lequel l'État dispose des droits

Cette mise à disposition a pour effet d'augmenter les droits de l'État sur l'opérateur public.

L'État comptabilise cette opération à son bilan sans incidence sur le compte de résultat en constatant le transfert :

- Du bien pour sa valeur comptable en contrepartie du compte de mise à disposition ou de concession ;
- Des amortissements et/ou dépréciations en contrepartie du compte qui retrace « les droits du remettant »¹¹.

La mise à disposition d'un bien à un opérateur sur lequel l'État ne dispose d'aucun droit

Cette mise à disposition se traduit pour l'État par une sortie d'actif du bien et du transfert des amortissements et, le cas échéant des dépréciations, en contrepartie de la situation nette.

La donation, la destruction ou la mise au rebut d'un bien

Ces événements se traduisent comptablement par une sortie d'actif au bilan et la constatation d'une charge au compte de résultat.

Cette opération ne donne pas lieu à exécution budgétaire.

4) EVALUATION LORS DU PREMIER BILAN D'OUVERTURE DE L'ÉTAT :

a. Le principe général :

Les immobilisations corporelles sont évaluées à leur coût d'acquisition ou de production lorsque ce dernier est connu.

Des méthodes de reconstitution peuvent être mises en œuvre pour déterminer le coût notamment lorsque l'actif est très ancien.

Les règles applicables lorsque le coût n'est pas connu et ne peut pas être reconstitué :

On distingue deux situations :

- Le bien peut être évalué à la valeur vénale directement observable sur le marché : dans ce cas, c'est cette valeur vénale qui doit être retenue pour la comptabilisation de

¹¹ Compte 249

l'immobilisation au bilan d'ouverture. C'est le cas notamment des terrains et du parc immobilier de l'État ;

- Le bien ne peut pas être évalué à la valeur vénale car il s'agit d'un actif spécifique non existant sur le marché : dans ce cas, on retient soit une valeur symbolique, soit une valeur forfaitaire non révisable, soit le coût de remplacement déprécié. C'est le cas, des routes, des établissements pénitentiaires, des casernes, etc....

5- COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Un élément d'immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif lorsque :

- Il procure à l'État des avantages économiques futurs ou un potentiel de service associés à l'actif ;
- Le coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante ;
- L'élément immobilisé est contrôlé par l'État.

Pour autant, pendant la période de convergence des règles et normes comptables entre l'État et ses opérateurs publics, la notion de propriété se substitue à celle de contrôle.

En effet, le critère de contrôle se traduit :

- Par l'absence de comptabilisation au bilan de l'État de l'actif dont il est propriétaire car ce dernier est mis à la disposition d'une autre entité publique qui en maîtrise l'utilisation et bénéficie des avantages économiques futurs ou le potentiel de service associé à l'actif ;
- Par la comptabilisation au bilan de l'État des actifs dont il n'est pas propriétaire mais qui ont été mis à sa disposition par d'autres entités publiques qui restent propriétaires.

Le contrôle a pour effet de procurer à l'État :

- La maîtrise des conditions d'utilisation ;
- Le bénéfice des avantages économiques futurs ou du potentiel de service associé à l'actif contrôlé.

Le contrôle est présumé effectif lorsque l'État supporte les risques et charges afférents à la détention du bien et se comporte comme un propriétaire.

La comptabilisation des immobilisations corporelles a pour objectif :

- Donner une image fidèle du patrimoine de l'État conformément à la LOLF ;
- Permettre la répartition des charges sur la durée d'utilisation.

Pendant la période de convergence des normes et principes comptables des opérateurs de l'État et en l'absence de comptabilisation des éléments d'immobilisations corporelles dans l'actif des entités publiques bénéficiant de biens mis à disposition par l'État ou ayant mis à disposition de l'État des éléments d'immobilisation corporelle, l'État comptabilise les immobilisations corporelles dont il est propriétaire dans son bilan afin de donner une image fidèle de son patrimoine.

Concernant les contrats de location-financement, en application de la norme IAS 17, l'État devra inscrire :

- A l'actif : le droit d'utilisation de l'actif (et l'amortir sur la durée d'utilisation). Ce droit sera comptabilisé pour un montant égal à la valeur vénale du bien loué ou à la valeur actualisée des paiements minimaux ;
- Au passif une dette financière au titre de l'engagement pour un montant égal à la juste valeur vénale du bien loué ou à la valeur actualisée des paiements minimaux. Cette dette financière sera remboursée par le paiement des loyers ;
- Au compte de résultat :
 - o Le contrat de location financement donne lieu à une charge d'amortissement de l'actif amortissable ;
 - o Les paiements doivent être ventilés entre la charge financière et l'amortissement de la dette.

Ces dispositions s'appliquent également au contrat de crédit-bail. Ce dernier s'analyse comme un crédit accordé par le propriétaire légal au preneur (l'État). Ce dernier utilise ce crédit pour acquérir l'actif.

En application de ces dispositions, l'État devra inscrire :

- À l'actif : l'élément corporel correspondant à l'actif ;
- Au passif : le crédit consenti par le propriétaire.

Les paiements effectués dans le cadre du contrat de crédit-bail sont considérés comme des paiements d'intérêts et un remboursement du principal du crédit accordé.

6- L'ANNEXE

Les informations suivantes doivent être portées en annexe :

- Les méthodes d'évaluation permettant de déterminer la valeur brute comptable ;
- Les modes d'amortissement utilisés ;
- Les durées d'amortissement ou les taux d'amortissement utilisés ;
- La valeur brute comptable et le cumul des amortissements à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- La méthode comptable ayant permis d'estimer le coût de remise en état du site ;
- La nature et les effets de changement de méthode ayant une incidence significative ;
- Le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations en cours ;
- La valeur brute comptable des immobilisations corporelles entièrement amorties et encore en usage ;
- La valeur brute comptable, les amortissements et les dépréciations des immobilisations corporelles inutilisées et prêtes à être sorties du bilan ;
- Les transferts d'immobilisations ;
- Une description des contrats de location-financement et les éléments financiers correspondants à la comptabilisation de l'opération ;
- Les éléments financiers des biens co-financés par l'État et d'autres opérateurs ;
- Des tableaux faisant apparaître par catégories d'immobilisations : les valeurs brutes et nettes, les acquisitions, les cessions, les transferts, les pertes de valeur, les réévaluations ainsi que les amortissements ;
- Le tableau des immobilisations en cours.

NORME 7 : LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

La norme 7 prescrit le traitement comptable applicable aux immobilisations financières de l'État.

1- POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

La présente norme s'inspire des principes généraux applicables à la comptabilité d'entreprise en vertu de l'article 66 de la loi organique relative aux lois de finances n° 2018-039 du 9 octobre 2018.

Elle s'inspire également de la norme IPSAS 6 qui détermine la notion de contrôle utilisée pour déterminer le périmètre des états financiers consolidés.

2- CHAMP D'APPLICATION

La norme traite des immobilisations financières suivantes :

- Les participations de l'État ;
- Les créances rattachées à des participations ;
- Les autres immobilisations financières composées des autres titres immobilisés, des dépôts et cautionnement ainsi que des prêts et avances accordés par l'État.

La norme ne s'applique pas aux opérations financières des entités dépourvues de la personnalité morale. Ces opérations sont retracées dans un budget annexe ou un compte spécial du Trésor distinct du budget général dans la loi de finances. Leur comptabilité est directement intégrée dans les comptes par nature de l'État.

La norme déroge aux principes généraux applicables à la comptabilité d'exercice aux entreprises concernant la méthode d'évaluation des participations fondée sur la valeur de la quote-part des capitaux propres détenues par la société mère dans ses filiales car l'État n'établit pas encore de comptes consolidés.

3- DEFINITIONS DES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Les participations de l'État représentent les droits que l'État détient sur d'autres entités.

Ce droit caractérise l'existence d'une relation durable entre l'État et l'autre entité résultant de la détention de parts de capital, de la loi, d'un accord contractuel, des statuts ou du règlement de l'entité et lui permet d'exercer utilement un contrôle ou une influence.

Les participations peuvent être matérialisées par des titres ou non.

Les entités liées à l'État sont définies par l'ordonnance n° 90-09 du 4 Avril 1990 portant statut des établissements publics et les sociétés à capitaux publics et régissant les relations de ces entités avec l'État.

Elles se décomposent en :

- **Établissements publics** : il s'agit des personnes morales de droit public, spécialisées, assurant la gestion d'un service public, dotées d'un patrimoine propre et de l'autonomie financière et ne bénéficiant d'aucune participation privée ;

- **Sociétés à capitaux publics** : des sociétés anonymes, industrielles ou commerciales, dont l'État et / ou les autres personnes publiques détiennent :
 - Soit la totalité du capital (des sociétés sont désignées « sociétés nationales ») ;
 - Soit une partie du capital social, le reste des actions étant détenu par le capital privé (ces sociétés sont désignées « sociétés d'économie mixte »).

Les dispositions de l'ordonnance n° 90-09 du 4 Avril 1990 s'appliquent aux établissements et sociétés suivants :

- Les établissements publics ;
- Les sociétés nationales ;
- Les sociétés d'économie mixte dont l'État, et/ou les autres personnes publiques détiennent plus de cinquante pour cent du capital social ;
- Les banques et établissements financiers dont l'État et / ou les autres personnes publiques détiennent la majorité du capital social, sous réserve de l'ordonnance 88-050 du 24 avril 1988 et des textes réglementaires afférents à la profession bancaire ;
- Mutatis mutandis les établissements publics et les sociétés à capitaux publics rattachées à des personnes publiques mauritaniennes autres que l'État, sauf dispositions spéciales prévues à cet effet.

La Banque Centrale de Mauritanie (BCM) et la Société Nationale Industrielle et Minière (SNIM) sont exclues du champ de l'ordonnance.

Les établissements publics sont classés en deux catégories :

- Les établissements publics à caractère administratif (EPA) revêtent un caractère administratif du fait de l'activité, le mode de gestion et les relations avec les tiers analogues à ceux des services publics administratifs non personnalisés ;
- Les établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) revêtent un caractère industriel ou commercial du fait de la production ou de la vente de biens ou de services et d'une organisation et d'un fonctionnement analogues à ceux des entreprises privées.

Les entités sur lesquelles l'État détient des droits ont une personnalité juridique et morale distincte de celle de l'État.

Les créances rattachées à des participations sont constituées par les dividendes, les intérêts et les parts du résultat provenant des participations de l'État.

Les prêts et avances accordés par l'État correspondent aux fonds versés à des tiers conformément à des dispositions contractuelles par lesquelles l'État s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales, l'usage de ces fonds durant un temps défini dans le contrat.

La distinction entre un prêt et une avance est fonction de la durée d'utilisation. Ainsi, les prêts sont accordés pour une durée supérieure à 4 ans et les avances sont limitées à une durée de 2 ans renouvelable une fois.

Les lois de finances fixent, aux termes de l'article 41, le plafond de chaque compte de prêts et avances.

Les dépôts et cautionnements correspondent aux fonds que l'État verse à un tiers à titre de garantie ou de caution et qui sont destinées à demeurer indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive.

4- EVALUATION DES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

1) Évaluation lors de la comptabilisation initiale :

Les participations sont évaluées à leur coût d'acquisition c'est-à-dire au prix payé pour acquérir les participations et/ou aux apports initiaux de l'État. Ce prix inclut les commissions d'intermédiaires, les honoraires et les frais de banque lorsqu'ils sont directement rattachables à l'opération.

Les prêts et avances et autres immobilisations financières sont comptabilisés à leur valeur nominale de remboursement.

2) Évaluation à la clôture de l'exercice :

a) Les participations sont évaluées à la valeur d'équivalence pour les titres de participation des entités contrôlées

Cette dernière correspondant à la quote-part détenue par l'État dans les capitaux propres de l'entité concernée. La différence entre les valeurs d'équivalence d'un exercice à l'autre est inscrite en écart d'équivalence.

Lorsque la valeur d'équivalence des participations est inférieure à la valeur d'acquisition une dépréciation est constatée et donne lieu à une dépréciation comptabilisée en charge.

Lorsque la valeur d'équivalence est négative, il convient de comptabiliser :

- Une provision pour risque égale au montant de la valeur négative et ;
- Une dotation pour dépréciation égale à la valeur d'acquisition initiale.

b) Les participations sont évaluées au coût d'acquisition pour les titres de participation des entités non contrôlées.

À la clôture de l'exercice, la valeur nette comptable de la participation est comparée à la valeur actuelle. La valeur actuelle est évaluée selon la méthode de la valeur d'équivalence.

Lorsque la valeur actuelle appréciée est inférieure à la valeur nette comptable, une dépréciation est comptabilisée en charge.

c) Les prêts, avances et autres immobilisations financières

Les prêts et avances sont évalués à leur valeur actuelle c'est-à-dire à la valeur d'estimation appréciée au regard de l'utilité de la créance de l'État. Lorsque la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur nominale de remboursement, une dépréciation est constatée en charge.

Lorsque la valeur nominale de remboursement est à la clôture de l'exercice inférieure à la valeur initiale, il convient de comptabiliser une charge lorsque la diminution est certaine et définitive ou une dépréciation lorsque la baisse est réversible.

Lorsque la valeur nominale de remboursement est à la clôture de l'exercice supérieure à la valeur initiale, il convient de comptabiliser un produit seulement si l'augmentation est certaine et définitive.

3) Évaluation pour le bilan d'ouverture :

La valeur nette comptable des participations du bilan de clôture sont reprises en balance d'entrée du premier bilan d'ouverture.

Les participations dans des entités contrôlées non matérialisées par des titres sont évaluées au montant des apports consentis par l'État. Une mention est portée en annexe lorsque ces entités n'établissent pas d'états financiers.

5- COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Les participations sont comptabilisées à l'actif du bilan de l'État à la date du transfert des droits correspondants à l'État.

Les prêts et avances sont rattachées à l'exercice au cours duquel les droits correspondants sont nés.

Les avances dont le remboursement est assujéti à la réalisation de conditions prévues dans le contrat ou identifiées lors de la comptabilisation initiale sont inscrites au bilan de l'État et font l'objet d'une mention en annexe.

6- CATEGORIES DES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

On distingue :

- Les participations relatives à des entités contrôlées par l'État ;
- Les participations relatives à des entités non contrôlées par l'État.

Le contrôle se détermine comme la capacité de l'État de 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.

1) Les participations relatives à des entités contrôlées par l'État :

L'appréciation du contrôle est satisfaite lorsque les critères suivants sont remplis :

a. Le critère de pouvoir de contrôle :

Il est satisfait lorsque :

- L'État détient, directement ou indirectement, la majorité des droits de vote dans l'organe délibérant de l'entité concernée ;

- Le pouvoir de diriger les stratégies financières et opérationnelles d'une entité est prévu par la législation applicable, en vertu de laquelle l'entité a été établie, ou en vertu d'accords contractuels.
- L'État a le pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres de l'organe de gestion ou de direction de l'autre entité. Dans le cas des entreprises publiques commerciales, l'État détient ce pouvoir lorsqu'il est actionnaire majoritaire.

Ce pouvoir doit être exerçable, même si, l'État décide de ne pas l'exercer. Le critère de pouvoir n'est pas satisfait lorsque, pour être exerçable, il est nécessaire de modifier la législation ou de renégocier des contrats.

b. Le critère d'avantage ou de charges financières :

Il prend la forme soit :

- D'un droit à une distribution des excédents réalisés par cette entité (ex : dividende versé par une entreprise publique commerciale) ;
- D'avantages résiduels en cas de dissolution ;
- D'une capacité à ordonner à l'autre entité de collaborer à la réalisation des objectifs de l'État en matière de fourniture de services y compris aux administrés.

L'État est exposé à une « charge financière » lorsqu'il est légalement tenu ou s'est engagé à financer :

- Les déficits de l'autre entité ou à lui apporter un soutien financier ;
- Les dettes résiduelles de l'autre entité en cas de dissolution de cette dernière.

2) Les participations relatives à des entités non contrôlées par l'État :

Les entités ne répondant pas à la définition et aux critères des entités contrôlées sont classées dans la catégorie des entités non contrôlées.

3) Les créances rattachées à des participations :

Les créances sont rattachées aux participations qui les engendrent.

4) Les prêts et avances consentis par l'État :

Les prêts et avances consentis par l'État aux entités contrôlées ou non qui font partie de ses participations sont également rattachées aux participations concernées.

7- L'ANNEXE

Les informations suivantes doivent être portées en annexe :

- La liste des participations significatives contrôlées et détenues de manière directe en précisant le taux de participation ;
- Le tableau des mouvements de participations au cours de l'exercice ;
- Le tableau de ventilation des écarts d'équivalence par catégories ;

- Le tableau des participations relatives à des entités présentant des capitaux propres négatifs ;
- Le montant et la nature des avances et prêts dont le remboursement est conditionnel.

NORME 8 : LES STOCKS

La norme 8 prescrit le traitement comptable applicable aux stocks selon le système du coût historique.

1- POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

La présente norme s'inspire de la norme IPSAS 12 relative aux stocks ainsi que des principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'État en application de l'article 66 de la loi organique relative aux lois de finances.

2- CHAMP D'APPLICATION

La norme s'applique aux actifs répondant à la définition de stocks qui présentent un intérêt stratégique pour l'État. Il s'agit essentiellement des stocks de munitions et de pièces militaires ou autres et des réserves stratégiques de l'État.

La norme exclut :

- Les travaux en cours générés par les contrats de construction qui sont traités dans la norme sur les immobilisations corporelles ;
- Les contrats de fournitures de services. Ces prestations sont fournies par l'État pour un prix nul ou symbolique dans le cadre de son activité publique pour laquelle les charges engagées pour fournir les services ne font pas l'objet d'une comptabilisation en stocks. Ces charges sont, par conséquent, comptabilisées au cours de l'exercice de naissance de leurs faits générateurs ;
- Les immobilisations financières ;
- Le cheptel, les stocks de minerais, de produits agricoles et forestiers car conformément aux pratiques de ces secteurs, ces produits ou matières sont évalués à la valeur nette de réalisation.

La présente norme déroge aux normes IPSAS 12 et IAS 2 car elle exclut de la comptabilité des matières les éléments d'actifs qui satisfont à la définition d'un stock mais qui ne présentent pas un intérêt stratégique pour l'État. Cette exclusion a pour but de limiter la comptabilité matière aux seuls enjeux stratégiques de l'État.

3- DEFINITIONS

1) Les stocks :

Les stocks sont des actifs :

- Sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommés par l'État dans le cadre de son activité normale ;
- Sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées ou distribuées par l'État dans le cadre de son activité de prestation de services ;
- Utilisés en interne par l'État ;
- Lorsqu'ils ne sont pas utilisés en interne par l'État, ils sont destinés à être vendus dans le cours normal de l'activité ou distribués à des tiers pour un prix nul ou symbolique.

2) Le coût de remplacement :

Le coût de remplacement est le coût que l'État devrait engager pour acquérir ces matières ou fournitures en qualité et en quantité comparable à la date de clôture de l'exercice.

3) La valeur nette de réalisation :

La valeur nette de réalisation correspond au prix de vente estimé par l'État dans le cadre de son activité. Ce coût est diminué des coûts estimés d'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente, l'échange ou la distribution.

4- EVALUATION DES STOCKS

Les stocks doivent être évalués :

- Lors de la comptabilisation initiale ;
- A la date de clôture de l'exercice.

1) Lors de la comptabilisation initiale :

Lorsqu'ils entrent dans le patrimoine de l'État, les stocks sont comptabilisés selon le cas, au coût d'acquisition, au coût de production ou à la valeur vénale pour les stocks reçus à titre gratuit ou par voie d'échange.

Le coût d'acquisition comprend :

- Le prix d'achat ;
- Le cas échéant, les droits de douane et autres taxes non récupérables ;
- La déduction des rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires ;
- Les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits, matières ou services.

Le coût de production et en-cours produits par l'État comprend :

- Les coûts directement liés aux unités produites comme la main d'œuvre directe ;
- Les frais généraux fixes encourus pour transformer les matières premières en produits finis comme l'entretien et l'amortissement des bâtiments et des équipements industriels ;
- Les frais généraux variables encourus pour transformer les matières premières en produits finis.

Les coûts suivants sont exclus du coût d'acquisition, de production ou des en-cours de production et sont comptabilisés en charge au cours de l'exercice où ils sont encourus :

- Les frais de commercialisation ;
- Les frais généraux administratifs ;
- Les coûts de stockage.

La valeur vénale correspond au montant qui pourrait être obtenu par l'État pour la vente en l'état du produit fini ou des marchandises.

2) À la clôture de l'exercice :

Les stocks composés d'articles ou catégories individualisables non interchangeables sont évalués article par article ou catégorie par catégorie au coût individuel.

Le coût en stocks des éléments interchangeables est déterminé en utilisant la méthode du coût moyen pondéré.

5- COMPTABILISATION DES STOCKS

Un élément est comptabilisé en stocks lorsqu'il est contrôlé par l'État et que son coût ou sa valeur peut être évalué avec suffisamment de fiabilité.

Durant la phase de transition, la notion de contrôle est limitée aux éléments satisfaisants à la définition des stocks dont l'État est propriétaire à titre onéreux, à titre gratuit ou suite à la production du produit fini.

Lorsque les stocks sont vendus, échangés ou distribués, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charges de l'exercice au cours duquel les produits correspondants sont comptabilisés. En l'absence de produits correspondants, la charge est comptabilisée au moment de la distribution des biens ou lorsque le service est effectué.

À la clôture de l'exercice :

- Les soldes des comptes de variation de stocks déterminent la variation globale entre la valeur des stocks au début de l'exercice et à la fin de l'exercice. Ces soldes peuvent être débiteurs ou créditeurs. Ils figurent dans les états financiers en moins ou en plus des achats de marchandises, des approvisionnements ou de la production stockée ;
- Les stocks peuvent être dépréciés conformément aux règles de dépréciation.

6- L'ANNEXE

Les informations suivantes doivent être portées en annexe :

- Les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks ainsi que la méthode de détermination des coûts ;
- La valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories ;
- Les montants et les calculs des dépréciations ou des reprises de dépréciations.

NORME 9 : LES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT

La norme 9 prescrit le traitement comptable applicable aux créances de l'actif circulant.

1- POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

La présente norme s'inspire des principes généraux applicables à la comptabilité d'entreprise en vertu de l'article 66 de la loi organique relative aux lois de finances n° 2018-039 du 9 octobre 2018.

2- CHAMP D'APPLICATION

La norme traite des créances de l'actif circulant correspondantes :

- Aux créances sur les clients correspondant à des ventes de biens ou à des prestations de services ;
- Aux créances sur les redevables des impôts, taxes et amendes que l'État recouvre pour son propre compte ou pour le compte de tiers ;
- Aux créances sur les autres débiteurs, relatives aux effets de commerce.

Elle ne s'applique pas aux créances relatives aux participations de l'État, aux prêts et avances accordés par l'État ainsi qu'aux créances liées aux opérations de trésorerie.

3- DEFINITIONS DES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT

Une créance de l'actif circulant de l'État correspond à des sommes qui sont lui dues par des tiers, qui en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas vocation à être immobilisées.

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

4- EVALUATION DES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT

Les créances de l'actif sont évaluées et comptabilisées :

- Lors de la naissance du fait générateur pour le montant dû par le tiers ;
- À la clôture de l'exercice, à la valeur actuelle c'est au dire pour le montant correspondant aux flux de trésorerie attendus ;
- Lorsque à la clôture de l'exercice, la valeur actuelle est inférieure à la valeur comptable et que l'amoindrissement de la valeur n'est pas jugé irréversible, il y a lieu de constater une dépréciation. La valeur actuelle correspond à la valeur d'inventaire.

Le montant à provisionner est calculé, soit à partir de l'examen de chaque créance, soit à partir d'une estimation statistique. Lorsque cette dernière méthode est utilisée, le taux de dépréciation retenu pour chaque catégorie de créances doit être mentionné en annexe. Cette méthode est privilégiée lorsque le volume des créances à examiner individuellement est trop important.

5- COMPTABILISATION DES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT

Les créances de l'actif circulant sont comptabilisées lorsque :

- L'État bénéficiera probablement des avantages économiques futurs ;
- La créance est identifiable ;
- Le montant de la créance peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Les créances comptabilisées à l'actif circulant ont pour contrepartie :

- Un produit de l'État lorsque les conditions de comptabilisation des produits sont remplies ;
- Un compte de passif lorsque les conditions de comptabilisation des produits ne sont pas remplies.

La comptabilisation des décisions d'apurement des créances de l'État diffère selon deux cas lorsque l'État supporte le risque de non-paiement de la créance :

- Les décisions d'apurement ayant pour objet un dégrèvement ou une annulation de la créance à la suite d'une erreur de l'administration sont comptabilisées en diminution des produits correspondants car elles remettent en cause le bien-fondé même de la créance ;
- Les décisions d'apurement ayant pour objet une remise gracieuse ou une admission en non-valeur prononcées par l'administration sont comptabilisées en charge de fonctionnement pour les créances de l'État et en charge d'intervention pour les créances recouvrées pour le compte de tiers.

Lorsque l'Etat ne supporte pas le risque de non-paiement de la créance recouvrée pour le compte de tiers, les décisions d'apurement sont comptabilisées au bilan en diminution de l'obligation à l'égard du tiers.

La comptabilisation des provisions pour dépréciation est effectuée selon le cas :

- Les dotations aux provisions sont comptabilisées en charges de fonctionnement pour les créances de l'Etat ou en charges d'intervention pour les créances recouvrées pour le compte de tiers et dont l'Etat supporte le risque de non-paiement ;
- Lorsque l'Etat ne supporte pas le risque de non-paiement des créances, aucune dépréciation n'est comptabilisée.

6- L'ANNEXE

Les informations suivantes doivent être portées en annexe :

- Les méthodes d'évaluation des dépréciations des créances ;
- Le taux de dépréciation retenu pour chaque catégorie de créances ;
- Le montant et la nature des charges constatées d'avance.
- Les montants et les calculs des dépréciations ou des reprises de dépréciations.

NORME 10 : LA TRESORERIE

La norme 10 prescrit le traitement comptable applicable aux opérations qui composent la trésorerie de l'État.

1- POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

La présente norme s'inspire des principes généraux applicables à la comptabilité d'entreprise en vertu de l'article 66 de la loi organique relative aux lois de finances n° 2018-039 du 9 octobre 2018.

Elle prend en compte les spécificités de l'action de l'État concernant la gestion des correspondants du Trésor, le principe d'unicité de caisse et la centralisation des fonds sur un compte unique au Trésor dont les dispositions sont entre autres prévues par le décret n° 40-78 du 30 avril 1978 portant approbation de la Convention en date du 12 avril 1978 conclut entre le Ministre des Finances et du Commerce et le Gouverneur de la Banque Centrale de Mauritanie relative aux découverts en comptes courants du Trésor consentis par la Banque Centrale au Trésor. Ces comptes courants sont tenus par la Banque Centrale de Mauritanie.

2- CHAMP D'APPLICATION

La norme traite des éléments d'actif et de passif composant la trésorerie de l'État.

Les charges et produits liés aux opérations de trésorerie sont définis dans la norme 2 « les charges » et la norme 3 « les produits de fonctionnement, d'intervention et autres produits ».

Les éléments liés à la gestion de la trésorerie de l'État concernent :

- Les emprunts de liquidités à très court terme sur le marché bancaire ou interbancaire ;
- Les placements de liquidités à très court terme sur le marché interbancaire ;
- Des opérations sur des lignes de crédit mobilisables auprès d'établissements financiers accrédités par la Banque Centrale pour sécuriser la position du compte unique du Trésor à la Banque Centrale de Mauritanie.

Ces éléments sont mobilisés dans le cadre de la gestion de trésorerie de l'État afin que le compte courant du Trésor à la Banque Centrale de Mauritanie présente un solde positif en fin de journée. En effet, aux termes de l'article 68 de la loi organique relative aux lois de finances le compte unique du trésor ne peut être débiteur.

3- DEFINITIONS DE LA TRESORERIE

Les disponibilités sont toutes les valeurs qui sont par nature immédiatement convertibles en espèces pour leur montant nominal.

Les valeurs mobilières de placement sont des titres financiers qui peuvent être soit des titres, soit des créances, émis par des personnes morales publiques ou privées. Elles confèrent des droits directs ou indirects à une quotité du capital de l'émetteur ou à un droit de créance général sur son patrimoine. Elles comprennent les titres de créances émis par les établissements publics.

Les dépôts des correspondants du Trésor sont des comptes à vue ou à terme.

Les emprunts à très court terme et les lignes de crédits sont des crédits de trésorerie qui permettent d'obtenir à court terme des ressources de trésorerie.

4- EVALUATION DE LA TRESORERIE

Les éléments d'actif et de passif composant la trésorerie de l'État sont comptabilisés initialement pour leur montant nominal correspondant au coût d'acquisition, hors frais accessoires. Ces derniers sont comptabilisés en charge.

À la clôture de l'exercice :

- Les éléments d'actifs et de passif libellés en ouguiya sont maintenus à leur évaluation initiale ;
- Les disponibilités libellées en devises sont converties en ouguiya à la date de clôture de l'exercice sur la base du dernier cours de change au comptant. Les écarts de conversion sont comptabilisés dans le résultat de l'exercice ;
- Les valeurs mobilières de placement sont évaluées à la valeur d'inventaire. La différence entre la valeur d'inventaire et la valeur d'acquisition fait apparaître soit une plus-value latente, soit une moins-value latente. Les moins-values latentes sont comptabilisées par le biais des provisions pour dépréciation.

5- CATEGORIES DES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE

Les éléments d'actif composant la trésorerie de l'État sont les suivants :

- Les disponibilités correspondantes aux fonds détenus sur les comptes bancaires et les fonds en caisse ;
- Les valeurs en cours d'encaissement ;
- Les autres composantes de la trésorerie correspondantes à des valeurs mobilisables à très court terme qui ne présentent pas risque significatif de changement de valeur ;
- Les valeurs mobilières de placement ;
- Les créances accessoires rattachées à ces éléments d'actifs.

Les éléments de passif comprennent tous les fonds remboursables à vue et à terme à très court terme parmi lesquels :

- Les dépôts à vue ou les comptes à terme des correspondants du Trésor ;
- Les dettes résultant des emprunts à très court terme mobilisés dans le cadre de la gestion de la trésorerie de l'État ;
- Les dettes résultant de l'utilisation de lignes de crédit correspondants à des autorisations souscrites à très court terme auprès d'intermédiaires financiers ;
- Les dettes accessoires rattachées à ces éléments de passifs.

Remarques sur les correspondants du Trésor :

La gestion des fonds des correspondants du Trésor constitue une spécificité de l'action de l'État. En effet, certaines personnes morales et physiques ont l'obligation ou la faculté, en vertu des lois ou des règlements, de déposer leurs fonds au Trésor qui agit à titre de fiduciaire.

Les dépôts de ces correspondants du Trésor composent la trésorerie de l'État mais appartiennent à ces tiers. Ces derniers peuvent, à tout moment, demander à l'État de restituer ces fonds.

Les correspondants du Trésor ne peuvent pas bénéficier d'un découvert.

Les fonds appartenant aux correspondants du Trésor constituent une composante de la trésorerie passive de l'État. Dès lors, les comptes de l'État présentent une trésorerie nette structurellement négative qui reflète le principe d'unicité de caisse et de centralisation des fonds publics sur un compte unique de dépôt au Trésor.

6- COMPTABILISATION DES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE

Les disponibilités sont comptabilisées dans l'exercice au cours duquel les valeurs correspondantes sont acquises :

- Les chèques reçus sont comptabilisés en chèques à encaisser ;
- Les chèques à encaisser et les avis de prélèvements à recevoir ainsi que les effets bancaires sont comptabilisés lors de la remise à l'encaissement ;
- Les valeurs et chèques à décaisser sont comptabilisés à leur date d'émission ;
- Les crédits d'office sont comptabilisés à l'inscription du crédit sur le compte bancaire à réception du relevé bancaire ;
- Les débits d'office sont comptabilisés à l'inscription du débit sur le compte bancaire à réception du relevé bancaire ;
- Les virements reçus sont comptabilisés à l'inscription du crédit sur le compte bancaire à réception du relevé bancaire ;
- Les virements effectués sont comptabilisés à la date d'émission du virement ;
- Les effets de commerce reçus sont comptabilisés en effets à encaisser ;
- Les effets de commerce sont comptabilisés lors de leur remise à l'encaissement ou à l'escompte ;
- Les valeurs mobilières de placement sont comptabilisées au cours de l'exercice où elles sont acquises.

Les éléments de passif composant la trésorerie sont comptabilisés dans l'exercice au cours duquel les fonds sont perçus.

Les passifs liés aux dépôts des correspondants du Trésor sont comptabilisés lors de l'inscription du mouvement financier sur le compte du correspondant ou lors de la réalisation des opérations de recettes ou de dépenses par le comptable du Trésor.

Les dettes au titre des emprunts sont comptabilisées lors de la réception des fonds.

Les créances et dettes rattachées à ces composantes sont comptabilisées dans l'exercice au cours duquel elles sont nées.

7- L'ANNEXE

Les informations suivantes doivent être portées en annexe :

- L'évolution de la trésorerie entre deux exercices ;
- Les dépréciations des éléments d'actifs de la trésorerie ;
- Le montant des lignes de crédit disponibles ;
- Le montant des effets escomptés non échus.

NORME 11 : LES DETTES FINANCIERES

La norme 11 prescrit le traitement comptable applicable aux dettes financières de l'État.

1- POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

La présente norme s'inspire des principes généraux applicables à la comptabilité d'entreprise en vertu de l'article 66 de la loi organique relative aux lois de finances n° 2018-039 du 9 octobre 2018, sauf spécificités tenant à l'action de l'État.

L'article 41 de ladite loi organique précise par ailleurs que les lois de finances des garanties fixent le plafond des emprunts à moyen et long terme de l'État.

La présente norme :

- Déroge aux règles et principes fixés par les normes internationales concernant la comptabilisation des emprunts obligataires. En effet, l'État enregistre les dettes financières pour leur valeur de remboursement et non pour le montant encaissé à l'émission comme le préconisent les normes IPSAS et les normes applicables à la comptabilité d'entreprise ;
- Exclut l'application des règles et principes applicables aux titres non négociables car la République Islamique de Mauritanie ne recourt pas encore à ces produits financiers ;
- Ne concerne pas la comptabilisation de la trésorerie passive dont les règles et principes sont définis par la norme 10 sur la trésorerie.

2- CHAMP D'APPLICATION DES DETTES FINANCIERES

Les dettes financières résultent de décisions ayant pour effet d'assurer le financement de l'État ou de décisions ayant pour effet de prendre en charge la dette financière d'un organisme tiers.

Elles correspondent soit à la contrepartie :

- De fonds destinés au financement de l'État, remboursables à terme et donnant lieu à une rémunération ;
- De fonds destinés au financement d'un actif ;
- D'une charge financière égale au montant des dettes financières reprises à un organisme tiers.

3- DEFINITIONS DES DETTES FINANCIERES

Les emprunts et dettes auprès des établissements de crédit concernent les prêts à moyen et long terme¹² octroyés par les institutions financières ou autres.

Les titres négociables correspondent à des obligations ou des bons du Trésor émis par l'État qui se négocient sur les marchés financiers. Chaque catégorie de titre présente des caractéristiques qui lui sont propres (échéance, taux, montants, etc...).

¹² Les expressions court terme, moyen terme et long terme sont appliquées à des échéances respectivement 1 an, > 1 an et 5 ans, > 5 ans

Les emprunts ayant fait l'objet d'une reprise par l'État correspondent à des emprunts initialement contractés auprès des institutions financières et autres par des tiers et pour lesquels une décision prévoit la substitution de l'État.

4- EVALUATION DES DETTES FINANCIERES

On distingue les dettes financières libellées en monnaie locale ouguiya et les dettes financières libellées en monnaies étrangères.

1) L'évaluation initiale :

Les dettes financières sont comptabilisées pour leur valeur de remboursement correspondant à la valeur nominale.

Les dettes financières libellées en monnaies étrangères sont comptabilisées pour leur valeur de remboursement correspondant à la valeur nominale au cours de change à la date de réception des fonds. Les différences de conversion sont inscrites au compte de résultat (gains ou pertes latents).

Les dettes financières reprises à des organismes tiers sont inscrites au bilan en contrepartie d'une charge financière, pour la valeur de remboursement, majorée des éléments accessoires à l'emprunt (dont les intérêts courus à la date de la reprise).

Les intérêts échus sont comptabilisés en charges. Pour les emprunts libellés en monnaies étrangères, les intérêts sont comptabilisés au cours du jour du règlement.

2) À la clôture de l'exercice :

Les dettes financières sont évaluées pour leur valeur de remboursement correspondant au montant du capital restant dû à la clôture de l'exercice.

Les dettes libellées en monnaies étrangères sont converties au cours du change en vigueur à la date de clôture de l'exercice ou au cours du change constaté à la date antérieure la plus proche.

Les intérêts courus non échus des emprunts émis ou contractés ou repris sont comptabilisés au compte de résultat.

Pour les emprunts en monnaies étrangères, les intérêts courus et non échus sont évalués au cours de change à la date de l'exercice ou au cours du change constaté à la date antérieure la plus proche.

5- CATEGORIES DE DETTES FINANCIERES

Les Dettes financières se composent :

- Des emprunts bancaires ;
- Des emprunts auprès d'organismes internationaux et autres ;
- Des titres émis à court terme, moyen et long terme de l'État correspondant à des titres négociables ou non négociables.

6- COMPTABILISATION DES DETTES FINANCIERES

Les dettes financières sont comptabilisées lorsque les critères suivants sont satisfaits :

- Être prévues et autorisées par la loi de finances pour les emprunts ;
- Être évaluées de manière fiable ;
- Constituer une dette certaine c'est-à-dire une obligation de l'État à l'égard d'un tiers qui entraînera une sortie de ressource au profit de ce tiers.

Les dettes financières sont comptabilisées dans les états financiers de l'exercice au cours duquel l'emprunt correspondant a été émis ou contracté et les fonds correspondants ont été reçus dans le cadre d'un emprunt auprès d'un établissement de crédits ou autres, ou repris dans le cadre d'une décision ayant pour effet de prendre en charge la dette financière d'un organisme tiers.

7- L'ANNEXE

Les informations suivantes doivent être portées en annexe :

- La ventilation des dettes financières par nature de taux (fixe, variable), par montant et par créancier ainsi que la ventilation par échéances (moins d'un an, de 1 à 5 ans, plus de 5 ans) ;
- La ventilation des dettes financières libellées en monnaies étrangères par nature de taux (fixe, variable), par montant et par créancier ainsi que la ventilation par échéances (moins d'un an, de 1 à 5 ans, plus de 5 ans) ;
- La répartition entre la dette intérieure et la dette extérieure ;
- Les engagements hors bilan relatifs aux accords contractuels.

NORME 12 : LES DETTES NON FINANCIERES, LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES ET AUTRES PASSIFS

La norme 12 prescrit le traitement comptable applicable aux dettes non financières, aux provisions pour risques et charges ainsi qu'aux autres passifs de l'État.

1- POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

La présente norme s'inspire des principes généraux applicables à la comptabilité d'entreprise en vertu de l'article 66 de la loi organique relative aux lois de finances n° 2018-039 du 9 octobre 2018.

2- CHAMP D'APPLICATION

La norme traite des dettes non financières, des provisions pour risques et charges ainsi que des autres passifs de l'État à l'exception :

- Des provisions pour risques relatives aux dettes financières dont les règles et principes sont définis dans la norme 11 « dettes financières » ;
- Des provisions pour risques relatives aux participations de l'État évaluées par équivalence dont les règles et principes sont définis dans la norme 7 « immobilisations financières ».

3- DEFINITIONS DES DETTES NON FINANCIERES, DES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES ET AUTRES PASSIFS

Les dettes non financières correspondent à des passifs dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Les charges à payer, provenant de dettes non financières, correspondent à des passifs dont le montant ou l'échéance sont estimés avec une certitude plus précise que les provisions pour risques et charges.

Les produits constatés d'avance sont des dettes non financières correspondant à des revenus perçus ou comptabilisés en produits dans les comptes de l'État à la date de clôture relatifs à des prestations à réaliser ou des marchandises à livrer.

4- EVALUATION DES DETTES NON FINANCIERES, DES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES ET AUTRES PASSIFS

Les dettes non financières sont évaluées à la valeur nominale. Lorsque ces opérations sont libellées en monnaie étrangère la valeur nominale correspond au montant converti en ouguiya sur la base du dernier cours de change.

Les produits constatés d'avance sont évalués au montant du produit correspondant à la prestation restant à réaliser ou à la marchandise restant à livrer.

Les provisions pour risques et charges sont évaluées, dès la naissance de l'évènement et à chaque clôture de l'exercice, au montant correspondant à l'estimation la plus fiable et la plus précise

permettant l'extinction de l'obligation envers le tiers. Ce montant peut être évalué sur la base objective des éléments connus ou sur la base de données ou de méthodes statistiques.

À la clôture de l'exercice, les obligations de l'État qui répondent aux conditions de comptabilisation des provisions pour risques et charges doivent être appréciées afin d'ajuster le montant provisionné de la manière suivante :

- L'annulation du montant lorsque les provisions pour risques et charges sont devenues sans objet. Elles font alors l'objet d'une reprise du montant en totalité ;
- La diminution du montant lorsque l'estimation du montant de la sortie probable ou certaine de ressources est inférieure au montant provisionné. Les provisions font alors l'objet d'une reprise partielle ;
- L'augmentation du montant de la provision lorsque l'estimation du montant de la sortie probable ou certaine des ressources est supérieure au montant provisionné. Les provisions font alors l'objet d'une dotation complémentaire.

5- CATEGORIES DES DETTES NON FINANCIERES, DES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES ET DES AUTRES PASSIFS

Les dettes non financières comprennent :

- Les dettes qui découlent du fonctionnement de l'État comme les dettes fournisseurs et comptes rattachés ;
- Les dettes sociales correspondant à la rémunération des fonctionnaires de l'État ;
- Les dettes d'intervention qui résultent des transferts versés par l'État ;
- Les autres dettes non financières comme les dettes sur immobilisations, les obligations de l'État en matière fiscale ou les acomptes reçus sur impôts ;
- Les produits constatés d'avance qui correspondent à des revenus perçus ou comptabilisés en produits dans les comptes de l'État à la date de clôture provenant de prestations à réaliser ou de marchandises à livrer par l'État à un tiers.

Les provisions pour risques et charges comprennent :

- Les provisions pour charges non financières de toute nature ;
- Les provisions pour risques (litiges, etc...).

6- COMPTABILISATION DES DETTES NON FINANCIERES, DE PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES ET DES AUTRES PASSIFS

Les dettes non financières et les autres passifs sont comptabilisés lorsque les trois conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- L'État a une obligation à l'égard d'un tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur ;
- Il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de l'obligation à l'égard du tiers ;
- Le montant de l'obligation peut être évalué de manière fiable.

Les provisions pour risques et charges sont comptabilisées lorsque les 3 conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- L'État a une obligation à l'égard d'un tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur ;
- Il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de l'obligation à l'égard du tiers ;
- Le montant ou l'échéance de l'obligation peuvent être évalués de manière fiable.

Le critère de rattachement à l'exercice des différentes catégories de charges est défini dans la norme 2 sur « les charges ».

Les critères suivants s'apprécient à la clôture de l'exercice :

- La certitude et la probabilité de la sortie de ressources ;
- L'évaluation du montant ou la date d'échéance de l'obligation concernant les provisions pour risques et charges.

7- L'ANNEXE

Les informations suivantes doivent être portées en annexe :

- La nature et le montant des charges à payer ;
- La nature et le montant des produits constatés d'avance ;
- Pour chaque catégorie de provisions pour risques et charges :
 - La valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
 - Les montants des provisions constitués au cours de l'exercice ;
 - Les montants utilisés au cours de l'exercice : ils correspondent aux reprises sur provisions justifiées par la réalisation de l'obligation de l'État à l'égard des tiers ;
 - Les montants non utilisés au cours de l'exercice : ils correspondent aux reprises sur provision d'obligations de l'État devenues sans objet ;
 - Une description détaillée de l'obligation lorsque la provision ne peut être estimée de manière fiable ;
- Les changements de méthode ou de périmètre de comptabilisation.

NORME 13 : LES ENGAGEMENTS A MENTIONNER DANS L'ANNEXE

La norme 13 porte sur les engagements accordés ou obtenus par l'État qu'il convient de mentionner dans l'annexe. Elle prescrit également les règles d'enregistrement et d'évaluation relatives à ces engagements.

1- POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

La présente norme s'inspire :

- Des principes généraux applicables à la comptabilité des entreprises en vertu de l'article 66 de la loi organique relative aux lois de finances n° 2018-039 du 9 octobre 2018.
- De la norme IPSAS 19 sur les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

Elle s'inscrit également dans le cadre de la loi organique relative aux lois de finances n° 2018-039 du 9 octobre 2018 qui rend obligatoire aux termes de l'article 45 alinéa 7 concernant le compte général de l'État la production des annexes comprenant une évaluation des engagements hors bilan de l'État.

Par ailleurs, la garantie doit respecter le plafond inscrit dans la loi de finances. En effet, aux termes de l'article 41 de la loi organique relative aux lois de finances, « les lois de finances fixent le montant maximal des garanties et avals qui pourront être accordés par l'Etat au cours de l'exercice et en arrête la liste ».

2- CHAMP D'APPLICATION

Les engagements accordés par l'État sont classés en quatre catégories :

- La dette garantie ;
- Les garanties liées à des missions d'intérêt général qui peuvent découler des missions de régulation de l'État ;
- Les garanties de passif ;
- Les engagements financiers de l'État.

Les engagements obtenus par l'État correspondent à des emprunts « projets » ou des emprunts « programmes » qui découlent de conventions avec des partenaires multinationaux. Les dons obtenus mais non encore versés sont comptabilisés dans cette catégorie.

3- DEFINITIONS DES ENGAGEMENTS HORS BILAN

Les engagements accordés doivent être portés en annexe du compte général de l'État dès lors qu'ils répondent à la définition de passifs éventuels.

Ce critère est satisfait lorsque l'État a une obligation :

- Potentielle à l'égard de tiers qui résulte d'événements passés 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'État ;

- Actuelle à l'égard de tiers qui résulte d'événements passés mais n'ayant pas fait l'objet d'une comptabilisation car il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources nécessaire à son extinction et/ou que son montant ne peut pas être évalué avec une fiabilité suffisante.

La provision pour risques correspond à une obligation probable ou certaine à la date de clôture. C'est cette caractéristique qui distingue le passif éventuel de la provision pour risques.

L'État peut également obtenir des engagements qui doivent également faire l'objet d'une inscription en annexe.

L'inscription des engagements dans l'annexe des comptes de l'État a pour objet de satisfaire le principe d'image fidèle du patrimoine.

4- EVALUATION DES ENGAGEMENTS HORS BILAN

Les engagements, accordés ou obtenus par l'État, ne doivent être mentionnés dans l'annexe que lorsqu'ils présentent un caractère significatif en application du principe d'importance relative.

Cette inscription doit permettre aux utilisateurs des états financiers d'apprécier les conséquences éventuelles des engagements sur la situation patrimoniale à la clôture de l'exercice.

L'inscription des engagements accordés ou obtenus dans l'annexe est réalisée à la valeur objective lorsque l'État est en capacité d'évaluer avec suffisamment de précision les conséquences sur sa situation patrimoniale. Cette solution doit être privilégiée. Elle peut être complétée d'une description écrite détaillée de l'engagement.

Toutefois, lorsque l'État n'est pas en capacité d'évaluer la valeur objective de l'engagement, l'inscription en annexe résulte d'une description littéraire détaillée de l'engagement.

Tant que l'obligation existante à la clôture de l'exercice reste conditionnelle dans sa mise en œuvre, elle reste comptabilisée en annexe comme un engagement hors bilan.

Quand l'obligation devient certaine à la date de clôture de l'exercice et que la sortie de ressources est certaine ou probable, elle devient alors un passif à comptabiliser au bilan de l'État.

Les règles d'évaluation suivantes s'appliquent en fonction de la nature des engagements :

- Les engagements pris dans le cadre des accords sont évalués pour le montant total de la garantie accordée ;
- Les engagements liés à des dispositifs d'intervention sont évalués à une valeur d'estimation (lorsque c'est possible) qui peut éventuellement être exprimée sous forme d'une fourchette. Le montant de l'engagement est compris dans une fourchette : « entre 1 ouguiya et x ouguiya » ;
- Les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'État ou résultant d'une obligation reconnue de l'État sont évalués soit, à une valeur d'estimation à l'intérieur d'une fourchette, soit au montant maximum du risque ;
- Les engagements de retraite de l'État sont évalués, soit selon une méthode statistique lorsque l'État dispose des modèles statistiques permettant de procéder à l'évaluation, soit dans le cas contraire, par une description détaillée de ces engagements.

Glossaire et définitions

Actif

Un actif est un élément positif du patrimoine, c'est-à-dire une ressource contrôlée par l'État du fait d'événements passés et dont on attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.

Actif courant

Un actif doit être classé en tant qu'actif courant lorsque : l'entité s'attend à pouvoir réaliser l'actif, le vendre ou le consommer dans le cadre du cycle normal de son exploitation ; ou l'actif est détenu essentiellement à des fins de transactions ou pour une durée courte et l'entité s'attend à le réaliser dans les douze mois suivant la date de reporting ; ou l'actif est de la trésorerie ou un équivalent de trésorerie. Tous les autres actifs doivent être classés en tant qu'actifs non courants.

Actif éventuel :

Actif potentiel résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas sous le contrôle de l'État.

Actif financier :

Désigne tout actif de la trésorerie ; un droit contractuel de recevoir de la trésorerie, un droit contractuel d'échanger des instruments, un instrument de capitaux propres d'une autre entité

Actif historique :

Immobilisations corporelles ayant une valeur culturelle, environnementale ou historique, souvent non valorisés (monuments, œuvres d'art, ruines, etc....).

Actif net/situation nette :

Soldes des actifs de l'État après déduction de tous ses passifs. Terme utilisé pour désigner le solde de la situation financière (total des actifs après déduction des passifs). L'actif net / situation nette peut être négatif ou positif.

Activités ordinaires :

Recouvrent l'ensemble des activités dans lesquelles s'engage l'État dans le cadre de ses activités de prestations de service ou ses activités de transaction.

Amortissement :

Répartition obligatoire de la valeur d'un actif sur la durée d'utilité estimée.

Apports des contributeurs :

Avantages économiques futurs ou potentiel de service apportés à l'entité par des parties extérieures à celle-ci.

Avantages économiques futurs :

Génèrent directement des entrées nettes de trésorerie.

Avantages du personnel :

Avantages versés en contrepartie des services rendus par les employés, qui doivent être passés en charge ou provisionnés (à court terme et à long terme).

Cadre conceptuel :

Liste complète des principes, conventions, contraintes et méthodes comptables constituant le cadre conceptuel, inspiré des IFRS, et inséré dans IPSAS 1, bien qu'il n'apparaisse pas à part comme dans les IAS/IFRS.

Charges :

Diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service sous forme de sorties ou de consommations d'actifs, ou de survenance de passifs qui diminuent l'actif net/situation nette autrement que par des distributions.

Charges de fonctionnement :

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

Charges de personnel de l'État :

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'État :

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

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.

Co-entité :

Accord contraignant liant deux parties ou plus en vertu duquel elles conviennent exercer une activité sous contrôle conjoint.

Composants :

Éléments séparés des actifs corporels dont les durées d'utilisation sont différentes

Comptabilisation :

Processus consistant à incorporer dans l'état de situation financière ou l'état de la performance financière un article qui répond à la définition d'un élément et qui satisfait aux critères suivants :

- Il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'État ou en proviendra ;

- L'article a un coût ou une valeur qui peut être évalué(e) de façon fiable.

Comptabilité d'exercice :

Comptabilité fondée sur l'exercice en droits constatés qui s'oppose à la comptabilité de trésorerie, et qui est consacrée par les IPSAS comme standard.

Continuité d'exploitation :

Hypothèses selon laquelle il est supposé que l'État n'a ni l'intention, ni la nécessité de procéder à sa liquidation, ni de réduire de façon importante l'étendue de ses activités.

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'État 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'État supporte les risques et charges afférents à la détention du bien constitue une présomption de l'existence du contrôle.

Contrats de construction :

Contrats négociés pour la construction d'un actif, dont les produits doivent être constatés à l'avancement s'ils sont connus de manière fiable.

Contrôle d'une entité :

Capacité de l'État à obtenir des avantages économiques d'un actif ou d'une autre entité.

Coûts d'emprunts :

Intérêts des emprunts comptabilisés en principe en charges ou alternativement dans la valeur des actifs éligibles.

Date de reporting : date du dernier jour de l'exercice auquel se rapportent les états financiers (= date de clôture).

Dépenses :

Décaissements consécutifs aux charges courantes, aux investissements et au financement (bien distingué des charges).

Dépréciation :

Perte d'avantages économiques futurs ou de potentiels de service de l'exercice au moyen de tests de dépréciation.

Durée d'utilité :

Période pendant laquelle l'État s'attend à utiliser un actif ou le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entité s'attend à obtenir de l'actif.

Écarts de change :

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

Éléments extraordinaires :

Produits ou charges résultants d'événements distincts des activités ordinaires de l'État, dont on ne prévoit pas qu'ils se reproduisent et qui ne relèvent pas du contrôle de l'entité.

Entité :

Les entités publiques sont les États, organismes publics, collectivités locales et organisations internationales dans le périmètre des IPSAS à distinguer des entreprises publiques soumises aux IFRS.

Entité associée :

Entité dans laquelle le détenteur, l'État a une influence notable et qui n'est ni entité contrôlée ni une co-entité.

Entité contrôlante :

L'État a une ou plusieurs entités contrôlées.

Entité contrôlée :

Entité soumise au contrôle de l'État.

Entité économique :

Groupe d'entités composé d'une entité contrôlante, l'État et entités contrôlées. Appelée aussi entité administrative, entité financière, entité consolidée, et groupe.

Entreprise publique :

Entité habilitée à s'engager en son nom propre, avec une autonomie financière et opérationnelle, dans son activité ; elle vend des biens et des services à d'autres entités avec bénéfice ou recouvrement des coûts, n'a pas de financement public permanent, et est contrôlée par une entité du secteur public.

Emprunts :

Passifs financiers autre que des dettes commerciales à court terme soumises à un prix spécifié, à une ou plusieurs date(s) future(s) spécifiée(s).

Équivalents de trésorerie :

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.

États financiers :

Définition précise des cinq éléments indissociables des états financiers : état de la situation financière, état de la performance financière, état de la variation de la situation nette, tableaux des flux de trésorerie, notes.

États financiers consolidés :

États financiers d'une entité économique regroupant plusieurs entités et présentés comme ceux d'une entité unique.

État (ou tableau) des flux de trésorerie :

État financier qui fournit une information sur les variations de la trésorerie et des équivalents de trésorerie de l'État à un moment donné.

État de la situation financière :

État qui présente la relation entre les actifs, les passifs et les capitaux propres d'une entité à un moment donné.

État de la performance financière :

État financier qui présente l'information sur la performance de l'État au cours d'une période, c'est-à-dire la relation entre ses produits et ses charges.

État des variations de situation financière :

Tableau de variation des capitaux propres.

Événements postérieurs :

Événements qui se produisent après la date de clôture mais peuvent conduire à ajuster les états financiers car la situation existait antérieurement

Flux de trésorerie :

Entrées et sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie.

Image fidèle :

L'objectif d'une image fidèle est de présenter fidèlement les opérations et événements de l'entité en vue des besoins des utilisateurs.

Immeubles de placement :

Bien immobilier détenu pour en retirer des loyers ou valoriser le capital et non pour la production de biens et service (juste valeur).

Immobilisation corporelle :

C'est un actif corporel détenu par l'État pour la production ou la fourniture de biens ou services, la location ou l'utilisation à des fins administratives et qu'elle s'attend à utiliser sur plus d'un exercice.

Immobilisations incorporelles :

Actifs non monétaires et sans substance physique : logiciels, brevets, licences, droits d'auteur ou de diffusion, frais de développement.

Information budgétaire :

Les états financiers doivent pouvoir être comparés et rapprochés avec le budget, même s'il est établi sur une base de trésorerie et non pas d'exercice.

Information sectorielle :

Analyse des informations financières principales de l'entité par secteurs et par secteurs géographiques et à un passif financier. Certains actifs et passifs financiers sont évalués à leur juste valeur.

Instruments financiers :

Contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier d'une entité et à un passif financier. Certains actifs et passifs financiers sont évalués à leur juste valeur.

Juste valeur :

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

Location financement :

Système de retraitement des actifs en location à l'actif du bilan, avec une dette de location en contrepartie figurant au passif (transfert des risques).

Marché actif :

Marché sur lequel ont lieu des transactions sur l'actif ou le passif selon une fréquence et un volume suffisant pour fournir de façon continue de l'information sur les prix.

Méthodes comptables :

Principes, bases, conventions, règles et pratiques appliqués lors de l'établissement des états financiers.

Monnaie de présentation :

Monnaie utilisée pour présenter les états financiers.

Obligation juridique :

Obligation qui découle :

- D'un contrat (sur la base de ses clauses explicites ou implicites) ;
- De dispositions légales ou réglementaires ;
- Ou de toute autre jurisprudence.

Parties liées :

Personnes physiques ou morales liées entre elles et des entités publiques par des contrats et transactions, pour lesquels l'entité doit donner des informations.

Passif :

Obligation actuelle de l'État résultant d'événements passés et dont l'extinction se traduira pour l'État par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service.

Passif courant :

Un passif doit être classé en tant que passif courant lorsque : il est attendu que le passif soit réglé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entité; ou le passif doit être réglé dans les douze mois suivant la date de reporting.

Présentation des états financiers :

Tous les autres passifs doivent être classés en tant que passifs non courants.

Passif éventuel :

Obligation potentielle résultant d'événements passés et 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'entité ; ou obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car, soit il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour éteindre l'obligation, soit le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Passif financier :

Tout passif qui est une obligation contractuelle :

- De remettre à une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier ;
- D'échanger des actifs ou des passifs financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement défavorables à l'entité ;

Un contrat qui sera ou pourra être réglé en instruments de capitaux propres de l'entité elle-même.

Potentiel de service :

Ne génère pas directement d'entrées nettes de trésorerie.

Prêts et créances :

Actifs financiers non dérivés à paiements déterminés ou déterminables qui ne sont pas cotés sur un marché actif.

Produits :

Entrées brutes d'avantages économiques ou de potentiel de service qui conduisent à une augmentation de l'actif net/situation nette, autre que les apports des contributeurs.

Produits des activités ordinaires :

Produits générés dans le cours des activités ordinaires de l'État.

Produits avec contrepartie :

Opérations par lesquelles une entité reçoit des produits ou des services et remet en contrepartie une valeur approximativement égale (ventes).

Produits sans contrepartie :

Opérations par lesquelles une entité reçoit une ressource sans fournir de contrepartie (produits régaliens, comme les impôts et transferts).

Provisions :

Obligations nées dans l'exercice qui seront réglées dans les exercices suivants. Ne concerne que les charges, pas les risques ni les pertes sur valeur des actifs.

Recettes :

Encaissements consécutifs aux produits des activités courantes, au financement et aux diminutions d'investissements (bien distinguer des produits).

Reddition des comptes :

L'obligation d'attester d'une gestion et d'un contrôle adéquats ou de toute autre conduite imposée par la loi, la réglementation, une obligation contractuelle ou l'usage.

Réévaluation :

Système alternatif d'évaluation des actifs immobilisés à la juste valeur après la comptabilisation initiale

Régimes à prestations définies : régimes d'avantages postérieurs à l'emploi, autres que les régimes à cotisations définies, et devant être provisionnés (ex : pensions).

Résultat :

Solde net de l'exercice (surplus ou déficit).

Situation nette :

Différence entre les actifs et les passifs.

Solde des activités ordinaires :

Montant résiduel après avoir déduit les charges des produits découlant des activités ordinaires.

Solde net de l'exercice :

Comprend les composantes suivantes :

- a) Le solde des activités ordinaires
- b) Les éléments extraordinaires

Stocks :

Biens ou services produits ou acquis en vue d'être vendus ou fournis gratuitement (évalués en LIFO ou coût moyen pondéré).

Tableau des flux financiers = tableau des flux

Transferts :

Versements ou prestations en nature reçus sans contrepartie à titre de contributions ou de cotisations volontaires ou statutaires, d'amendes, de donations, de remises de dettes et de legs.

Trésorerie :

Fonds de caisse et dépôts à vue.

Valeur comptable :

Montant auquel un actif est comptabilisé après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur y afférents.

Valeur de remboursement :

Valeur actualisée des flux de trésorerie que l'entité prévoit de consacrer à l'acquittement d'un passif.

Valeur d'utilité :

Valeur actualisée des flux de trésorerie que l'entité attend de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.

Valeur nette de réalisation :

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.

Valeur recouvrable :

Valeur la plus élevée entre la juste valeur d'un actif diminué des coûts de la vente et sa valeur d'utilité.

Valeur résiduelle :

Montant estimé qu'une entité obtiendrait actuellement de la sortie de l'actif, après déduction des coûts de sortie estimés, si l'actif avait déjà l'âge et se trouvait déjà dans l'état prévu à la fin de sa durée d'utilité.