



REPUBLIQUE DU BENIN

==\*\*==\*\*==\*\*==



MINISTRE D'ETAT CHARGE DE L'ENSEIGNEMENT  
SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

\*==\*\*==\*\*==\*\*==

UNIVERSITE D'ABOMEY-CALAVI

==\*\*==\*\*==\*\*==

ECOLE NATIONALE D'ADMINISTRATION ET DE MAGISTRATURE  
(ENAM)

==\*\*==\*\*==\*\*==

**MEMOIRE DE FIN DE FORMATION AU CYCLE II POUR  
L'OBTENTION DU DIPLOME D'ADMINISTRATEUR DES  
FINANCES**

OPTION :

ADMINISTRATION DES FINANCES

FILIERE :

ADMINISTRATION DES FINANCES ET  
DU TRESOR

ANNEE ACADEMIQUE : 2012 – 2013

**THEME**

**PROBLEMATIQUE DE L'ETABLISSEMENT SINCERE  
ET FIABLE DES COMPTES PATRIMONIAUX DE L'ETAT  
AU BENIN**

REALISE ET SOUTENU PAR :

KEITA N'tchakèba Maurice

MAITRE DE STAGE :

Nicaise HOUANOU  
Administrateur des Services Financiers  
Chef Bureau de la Mise en Etat d'Examen des  
Comptes (BMEEC) à la Direction de la  
Centralisation des Comptes de l'Etat

DIRECTEUR DE MEMOIRE :

Césaire LANTONKPODE  
Enseignant à l'ENAM

**DECEMBRE 2013**



# **IDENTIFICATION DU JURY**

**PRESIDENT** : Prof Simon C. GNANSOUNOU

**VICE PRESIDENT** : Justin DJOSSOU

**MEMBRE** : Serge BATONON

L'ECOLE NATIONALE D'ADMINISTRATION ET DE MAGISTRATURE N'ENTEND DONNER AUCUNE APPROBATION NI IMPROBATION AUX OPINIONS EMISES DANS CE MEMOIRE. CES OPINIONS DOIVENT ETRE CONSIDEREES COMME PROPRES A LEUR AUTEUR.

## **DEDICACES**

A toi mon père **Mathurin KEITA**, pour ton assistance et les efforts consentis pour ma formation. Puisse ce travail combler ta longue et légitime attente.

A toi ma mère **Célestine Kanti KOUAGOU**, pour tes nobles sacrifices et ta vigilance à suivre l'éducation de tes enfants. Sois réconfortée par ce travail.

A vous mes frères et sœurs, **Pascaline, Rosaline, Landry, Timothée, Richard, Solange, Gildas et Etienne waatou**; pour votre soutien affectif. Puisse ce travail être pour vous un modèle à suivre et à dépasser.

## **REMERCIEMENTS**

Qu'il nous soit permis d'exprimer ici, notre profonde gratitude à Monsieur **Césaire LANTONKPODE**, notre Directeur de mémoire qui, malgré ses nombreuses occupations, n'a ménagé aucun effort pour suivre ce mémoire.

Toute notre gratitude également à **M. Nicaise HOUANOU**, notre Maître de stage.

A toute l'administration de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique, de l'Ecole Nationale d'Administration et de Magistrature (ENAM).

Nos remerciements vont également à l'endroit de:

**Madame Alice ZANCLAN, M. Médard AGBESSI, M. Séraphin KOUAGOU, M. Oscar M'GOUBODI** pour leur Soutien ;

A nos amis **Célestin N'KOUEI, Noel N'TCHA, Yékambessoun Jonas, Edmond NATA, Samson HOUNTAKPADE ; Raphael SEKOU ;**

A **Acquillas FATCHINA, GBEDJI Adelphe, Etienne LANWI, Herman AGOSSA, Eric AHLOUME** et autres amis, de filière et de promotion ;

A tous, merci.

Daignez voir en ce travail le fruit de la confiance que vous nous avez portée.

## **LISTE DES SIGLES**

**BGC : Balance Générale des Comptes**

**BGE : Budget Général de l'Etat**

**CAA : Caisse Autonome d'Amortissement**

**CGAF : Compte Général de l'Administration des Finances**

**C S : Cour Suprême**

**DAMF : Direction des Affaires Monétaires et Financières**

**DCCE : Direction de la Centralisation des Comptes de l'Etat**

**DCFPT : Direction du Centre de Formation Professionnelle du Trésor**

**DERC : Direction des Etudes et de la Réglementation Comptable**

**DGB : Direction Générale du Budget**

**DGR : Direction de la Gestion des Ressources**

**DGTCP : Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique**

**ENAM : Ecole Nationale d'Administration et de Magistrature**

**IGS : Inspection Générale des Services**

**MEF : Ministère de l'Economie et des Finances**

**PCE : Plan Comptable de l'Etat**

**PLR : Projet de Loi de Règlement**

**RELF : Rapport sur l'Exécution de la Loi de Finances**

**RGF : Recette Générale des Finances ou Receveur Général des Finances**

**RF : Recette des Finances ou Receveur des Finances**

**RP : Recette Perception ou Receveur Percepteur**

**SCL** : Service des Collectivités Locales

**SCP** : Service de la Comptabilité Publique

**SD** : Service de la Dépense

**SE** : Service de l'Épargne

**SGM** : Service de Gestion des Moyens

**SIGFIP** : Système Intégré de Gestion des Finances Publiques

**SR** : Service de la Recette

**SS** : Service de la Solde

**ST** : Service de la Trésorerie

**SYSCOA** : Système Comptable Ouest Africain

**TBE**: Tableau de Bord de l'Étude

**TSE**: Tableau de Synthèse de l'Étude

**UEMOA**: Union Economique et Monétaire Ouest Africain

## **LISTE DES TABLEAUX**

**Tableau n°1** : Regroupement des problèmes spécifiques par centre d'intérêt.....27

**Tableau n°2** : Tableau de Bord de l'Etude.....41

**Tableau n°3** : Taux de réalisation de l'enquête.....50

**Tableau n°4** : Présentation des données relatives au problème spécifique n°1.....51

**Tableau n°5** : Présentation des données relatives au problème spécifique n°2 relatif au défaut de présentation de l'état annexé.....52

**Tableau n°6** : Présentation des données relatives au problème spécifique n°3 relatif à l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat.....53

**Tableau n°7** : Tableau de synthèse de l'étude.....64

## **LISTE DES ANNEXES**

<b><u>Annexe n°1</u></b> : Rapprochement entre la balance générale de sortie au 31 décembre 2009 avec la balance générale d'entrée au 1 <sup>er</sup> janvier 2010.....	71
<b><u>Annexe n°2</u></b> : Compte de résultat patrimonial de l'Etat, gestion 2010.....	72
<b><u>Annexe n°3</u></b> : Bilan de l'Etat au 31 décembre 2010.....	73
<b><u>Annexe n°4</u></b> : Questionnaire d'enquête.....	74

## **LISTE DES FIGURES**

**Figure n°1** : Représentation graphique des causes expliquant le problème de non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial.....51

**Figure n°2** : Représentation graphique des causes expliquant le problème de défaut de présentation de l'état annexé.....52

**Figure n°3** : Représentation graphique des causes expliquant le problème de l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat.....53

## **GLOSSAIRE**

**Comptable centralisateur de niveau 1 :** Il s'agit du Directeur de la Centralisation des Comptes de l'Etat.

**Comptable centralisateur de niveau 2 :** Il s'agit du Receveur Général des Finances.

**Comptable centralisateur de niveau 3 :** Il s'agit du Receveur des Finances au niveau de chaque département.

**Comptables non centralisateurs :** Il s'agit des Receveurs Percepteurs au niveau des communes.

**Comptables deniers :** Les comptables deniers sont des comptables à qui il est confié le maniement des fonds publics. Leurs opérations affectent les disponibilités du trésor public.

**Comptables d'ordres :** Les comptables d'ordres sont ceux dont les opérations n'affectent pas les deniers publics.

**Comptable matières :** Le comptable des matières est celui à qui, est confiée la gestion des matières.

**Comptable principal :** Le comptable principal est celui qui rend directement compte de sa gestion au juge des comptes.

**Comptable secondaire :** Le comptable secondaire est celui qui effectue les opérations pour le compte du comptable principal. Ses opérations sont centralisées dans la comptabilité du comptable principal.

**Compte administratif :** Le compte administratif produit par la Direction Générale du Budget, est la Synthèse des dépenses exécutées par les ordonnateurs délégués. Ce compte est certifié par le Directeur Général du Budget.

**Comptes patrimoniaux :** Les comptes patrimoniaux comprennent la Balance Générale des Comptes de l'Etat, le Compte de résultat, le Bilan et l'état annexé.

**Loi de finances initiale :** Encore appelée loi de finances de l'année, elle prévoit et autorise, pour chaque année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat.

**Lois de finances rectificatives :** Les lois de finances rectificatives modifient, en cours d'année, les dispositions de la loi de finances de l'année.

**Loi de règlement :** La loi de règlement constate les résultats financiers de chaque année civile et rend compte de l'exécution du budget ainsi que de l'utilisation des crédits.

## **RESUME**

La comptabilité générale de l'Etat a été pendant longtemps une comptabilité de caisse. Elle se contente de retracer l'exécution des dépenses publiques, au moment où elles sont payées et l'exécution des recettes au moment où elles sont encaissées. L'Etat ne tenait pas une comptabilité patrimoniale. Ses prévisions ignorent les notions d'amortissements et de provisions. Lorsque des investissements sont effectués, leurs charges récurrentes ne sont pas toujours envisagées. L'adoption de la directive n°05/98/CM/UEMOA portant plan comptable de l'Etat, a donné l'occasion aux instances communautaires d'établir une échéance et de fixer au 31 décembre 2001, la date de mise en conformité des pratiques nationales en matière comptable. De plus, l'article 85 de la directive communautaire n°06/97/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique prescrit, au nombre des documents à tenir par les Etats, la tenue d'une comptabilité patrimoniale et des coûts, en ce qu'elles doivent permettre : « la connaissance de la situation du patrimoine de l'Etat, le calcul du coût de revient, du coût de rendement des services, la détermination des résultats annuels... ». C'est ainsi que le Bénin établit son premier bilan comptable au titre de la gestion budgétaire de 2001. Cependant, le document produit respecte-t-il les exigences d'une comptabilité patrimoniale ?

Le thème de nos travaux de recherche intitulé « **Problématique de l'établissement sincère et fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat au Bénin** », s'appuie sur l'analyse des états financiers de l'Etat présentés pour le compte de la gestion 2010.

Il ressort de nos recherches que l'évaluation du patrimoine de l'Etat au Bénin souffre d'énormes difficultés que nous avons identifiées lors de l'état des lieux. Au nombre des problèmes identifiés, nous avons retenu trois (03), libellés comme suit : la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial, le défaut de présentation de l'Etat annexé, l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat.

Ainsi, pour le problème spécifique n°1 relatif à la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et à la non prise en compte des

amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial, les causes réelles identifiées sont : la non application des règles relatives à la tenue de la comptabilité matière de l'Etat et l'inexistence de travaux d'inventaire en fin d'exercice. Pour remédier à ces problèmes, nous avons suggéré l'élaboration d'un manuel de procédure sur les travaux d'inventaire, le renforcement de la tenue de la comptabilité matière et la mise en place d'un logiciel de gestion et de centralisation des informations comptables relatives à la comptabilité matière des administrations.

En ce qui concerne le problème spécifique n°2 relatif au défaut de présentation de l'état annexé, notre étude nous a amené à conclure que le non respect des principes de transparence et de l'importance significative est la cause réelle du problème. Par conséquent, nous avons proposé la sensibilisation des acteurs intervenant dans l'élaboration des états financiers et l'élaboration d'un plan de renforcement des capacités des acteurs à divers niveaux.

Pour ce qui est du problème spécifique n°3 relatif à l'intégration de valeurs inexacts aux comptes patrimoniaux de l'Etat, l'inefficacité de la méthode d'évaluation des éléments du patrimoine de l'Etat, l'inexistence d'une situation patrimoniale initiale de l'Etat comme le bilan d'ouverture et le non respect des principes de prudence, de coût historique, de l'intangibilité du bilan et de la permanence des méthodes sont des causes réelles identifiées. Pour éradiquer ces causes, nous avons suggéré : l'internalisation de la directive n°09/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant plan comptable de l'Etat au sein de l'UEMOA, le recensement de tous les biens appartenant à l'Etat et aux collectivités locales et la réalisation des travaux d'inventaire en fin d'exercice.

Pour finir, nous pensons que le respect des solutions préconisées permettra de garantir la tenue d'une bonne comptabilité patrimoniale de l'Etat.

## SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE.....	1
<b><u>CHAPITRE PREMIER</u> : CADRE INSTITUTIONNEL DE L'ETUDE, OBSERVATIONS DE STAGE ET CIBLAGE DE LA PROBLEMATIQUE.....</b>	<b>4</b>
<u>Section 1</u> : Cadre institutionnel de l'étude et observations de stage.....	5
<u>Section 2</u> : Ciblage de la problématique.....	26
<b><u>CHAPITRE DEUXIEME</u> : DU CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE AUX CONDITIONS DE MISE EN ŒUVRE DES SOLUTIONS.....</b>	<b>33</b>
<u>Section 1</u> : Cadre théorique et méthodologique de l'étude.....	34
<u>Section 2</u> : Collecte et analyse des données, synthèse du diagnostic de l'étude et conditions de mise en œuvre des solutions.....	48
CONCLUSION GENERALE.....	66
BIBLIOGRAPHIE.....	68
ANNEXES.....	70
TABLE DES MATIERES.....	76

# INTRODUCTION GENERALE

La comptabilité publique est au cœur des mutations des finances publiques dans les pays membres de l'UEMOA. En ce qui concerne la mise en œuvre des réformes sur les finances publiques préconisées par l'UEMOA, les différents textes prévus dans ce cadre n'ont pas fait jusqu'ici l'objet d'internalisation par le Bénin. A ce titre nous pouvons citer :

-la directive n°01/2009/CM/UEMOA portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA ;

-la directive n°07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA ;

-la directive n°08/2009/CM/UEMOA portant nomenclature budgétaire de l'Etat au sein de l'UEMOA ;

-la directive n°09/2009/CM/UEMOA portant plan comptable de l'Etat au sein de l'UEMOA ;

-la directive n°10/2009/CM/UEMOA portant tableau des opérations financières de l'Etat au sein de l'UEMOA.

Le vote de la nouvelle loi organique n°2013-14 du 27 septembre 2013 relative aux lois de finances répond aux exigences de la directive n°06/2009/CM/UEMOA portant lois de finances au sein de l'UEMOA. De manière transversale, l'article 72 de la directive communautaire énonce le principe fondamental selon lequel les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. La comptabilité générale de l'Etat doit à partir de cet instant offrir la transparence de la situation patrimoniale enrichie avec l'identification et la valorisation des immobilisations, la prise en compte des stocks, la comptabilisation des risques potentiels et la vision des charges futures. La chambre des comptes de la Cour Suprême, organe de certification des comptes de l'Etat a toujours mentionné dans ces rapports, le non respect des principes de sincérité et de fidélité dans la présentation de la situation patrimoniale de l'Etat.

Face aux difficultés et à la complexité de l'évaluation financière du patrimoine de l'Etat, il apparaît légitime de réfléchir sur le mécanisme de production des comptes patrimoniaux de l'Etat afin de contribuer au renforcement de la tenue d'une comptabilité patrimoniale de l'Etat qui va garantir la sincérité et la clarté de la gestion publique.

C'est pour répondre à ces diverses préoccupations que nous avons choisi de porter notre étude sur le thème : « Problématique de l'établissement sincère et fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat au Bénin ».

Le développement de notre travail se fera en deux grandes parties. Dans un premier chapitre, nous aurons à présenter les structures qui nous ont accueillis pour notre stage pratique, à restituer les observations que nous y avons faites, puis à cibler la problématique sur laquelle porte la présente étude. Un second chapitre nous permettra de fixer nos objectifs de recherche, de formuler les hypothèses puis d'analyser les données et de les vérifier afin de proposer des solutions aux problèmes identifiés.

**CHAPITRE PREMIER:**  
**CADRE INSTITUTIONNEL DE**  
**L'ETUDE, OBSERVATIONS DE**  
**STAGE ET CIBLAGE DE LA**  
**PROBLEMATIQUE**

Dans ce chapitre, nous présenterons d'une part la structure d'accueil de stage, les observations de stage et d'autre part, la problématique de l'étude.

## **Section 1 : Cadre institutionnel de l'étude et observations de stage**

Dans cette partie, nous nous sommes intéressés d'une part, à la présentation du Ministère de l'Economie et des Finances (MEF) et d'autre part, à la présentation de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP) qui constituent respectivement le cadre institutionnel et le cadre physique de notre étude. Nous présenterons également dans cette partie nos observations de stage sur le processus de production des comptes annuels de l'Etat.

### **Paragraphe 1 : Présentation de la structure d'accueil de stage: le Ministère de l'Economie et des Finances (MEF) et la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP)**

Il sera présenté dans ce paragraphe les attributions et l'organisation du Ministère de l'Economie et des Finances (MEF), ainsi que celles de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique.

#### **I- Présentation du Ministère de l'Economie et des Finances**

##### **A- Missions et Attributions du MEF**

Le Ministère de l'Economie et des Finances a pour mission de proposer et de mettre en œuvre la politique économique, financière et monétaire de l'Etat. A ce titre, il est chargé essentiellement d'élaborer et de suivre la mise en œuvre de la politique économique et financière du gouvernement.

##### **B- Organisation du MEF**

La structure du MEF comprend :

- le Ministre ;
- les services et personnes directement rattachés au Ministre à savoir :
  - la Cellule de Communication ;

- les Chargés de Mission ;
- l'Assistant du Ministre ;
- l'Attaché de Cabinet ;
- le Chargé du Protocole du Ministre ;
- le Contrôle Financier (CF) ;
- l'Inspection Générale des Finances (IGF) ;
- la Cellule de Contrôle des Marchés Publics (CCMP) ;
- la Cellule de Suivi des Programmes Economiques et Financiers (CSPEF) ;
- la Cellule de Surveillance des Structures Financières Décentralisées (CSSFD) ;
- la Cellule d'Appui à l'Ordonnateur National du Fonds Européen de Développement (C/FED) ;
- l'Unité de Gestion de la Réforme du Système de Gestion des Finances Publiques (UGR) ;
- le Cabinet du Ministre ;
- le Secrétariat Général du Ministère ;
- les Directions Centrales à savoir :
  - la Direction des Ressources Humaines (DRH) ;
  - la Direction des Ressources Financières et du Matériel (DRFM) ;
  - la Direction de la Programmation et de la Prospective (DPP) ;
  - la Direction de l'Organisation, de l'informatique et de Pré archivage (DOIP) ;
- les Directions Techniques à savoir :
  - la Direction Générale du Budget (DGB) ;
  - la Direction Générale des Impôts et des Domaines (DGID) ;
  - la Direction Générale des Douanes et Droits Indirects (DGDDI) ;
  - la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP) ;
  - la Direction Générale du Matériel et de la Logistique (DGML) ;
  - la Direction Générale des Affaires Economiques (DGAE) ;
  - la Direction Nationale de Contrôle des Marchés Publics (DNCMP) ;
- les Organismes sous tutelle.

Les organismes sous tutelle du MEF comprennent :

- la Caisse Autonome d'Amortissement (CAA) ;
- la Loterie Nationale du Bénin (LNB) ;

- la Direction du Palais des Congrès et du Centre Internationale de Conférences de Cotonou (D/PC-CICC) ;
- la Cellule Nationale de Traitement des Informations Financières (CENTIF) ;
- la Direction Nationale de la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO) ;
- la Mission Résidente de la Banque Ouest-Africaine de Développement (MR/BOAD) ;
- le Fonds Africain de Garantie et de Coopération Economique (FAGACE).

## **II- Présentation de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique**

La Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique sera présentée à travers ses attributions et son organisation.

### **A- Attributions de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique**

Aux termes des dispositions de l'article 1er de l'arrêté n°1188/MF/DC/SGM/DA du 14 décembre 1998 portant attributions, organisation et fonctionnement de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique, la DGTCP a deux missions essentielles :

- Mission Trésor ; à ce titre, elle est chargée :
  - de gérer la trésorerie de l'Etat ;
  - de proposer et mettre en œuvre la politique financière de l'Etat ;
  - de réaliser l'équilibre des ressources et des charges publiques dans l'espace et dans le temps ;
  - d'émettre et de négocier les effets publics ;
  - d'exécuter, en collaboration avec l'Institut d'Emission, la politique monétaire de l'Etat.
- Mission Comptable ; à ce titre, elle est chargée :
  - d'animer ses Services Extérieurs dont la fonction essentielle est l'exécution des opérations budgétaires de l'Etat et des Collectivités Locales ;

- d'initier ou d'étudier tous les dossiers relatifs à la réglementation, à l'organisation et au fonctionnement de tous les services comptables de l'Etat ou des autres collectivités publiques ;
- de centraliser les comptes de tous les comptables publics ;
- d'élaborer le compte général de l'Administration Centrale ;
- d'assurer la reddition du compte de gestion de l'Etat ;
- de mettre en état d'examen les comptes de gestion des comptables du Trésor et d'en assurer la transmission à la Chambre des Comptes de la Cour Suprême.

## **B- Organisation de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique**

La DGTCP dispose d'un réseau des postes comptables du Trésor qui constitue les services extérieurs du Trésor, de deux services centraux et de quatre directions techniques. En ce qui concerne les services centraux, on distingue l'Inspection Générale des Services (**IGS**) et la Direction du Centre de Formation Professionnelle du Trésor (**DCFPT**). Pour les directions techniques, nous avons la Direction de la Gestion des Ressources (**DGR**), la Direction de la Centralisation des Comptes de l'Etat (**DCCE**), la Direction des Affaires Monétaires et Financières (**DAMF**), et la Direction des Etudes et de la Réglementation Comptable (**DERC**).

Dans le cadre de notre étude, nous allons nous contenter de présenter les services extérieurs du Trésor et la Direction de la Centralisation des Comptes de l'Etat (DCCE) indispensables à la tenue d'une comptabilité de l'Etat.

### **❖ Les services extérieurs du Trésor**

Les services extérieurs du Trésor sont constitués par l'ensemble des unités comptables du Trésor réparties à trois niveaux : les Recettes-Perceptions (**RP**), les Recettes des Finances (**RF**) et la Recette Générale des Finances (**RGF**).

Aux termes des dispositions des articles 56, 57 et 58 de l'arrêté n°1188/MF/DC/SGM/DA du 14 décembre 1998, « les Recettes – Perceptions sont des unités comptables de base. Le supérieur hiérarchique direct du

Receveur – Percepteur est le Receveur des Finances implanté dans le même arrondissement financier.

Les Receveurs – Percepteurs sont des comptables secondaires de l'Etat, ils réalisent des opérations se rapportant au Budget Général de l'Etat pour le compte du comptable principal, le Receveur Général des Finances. Le Receveur – Percepteur est le comptable principal de la ou des collectivités locales dont il a en charge la gestion financière et comptable. A ce titre, il rend compte de sa gestion au juge des comptes. Il est le conseiller financier de l'ordonnateur du budget des collectivités locales qu'il gère ».

Les Recettes des Finances sont les postes comptables des Départements. Le Receveur des Finances est chargé de centraliser selon les termes de l'article 54 du même arrêté pour le compte du Receveur Général des Finances, les opérations comptables de l'Etat constatées dans les Recettes– Perceptions de son arrondissement financier. Il centralise également les fonds provenant de l'ensemble des autres réseaux comptables situés dans son arrondissement financier.

La RGF comprend huit services à savoir : le Service de la Recette (SR), le Service de la Trésorerie (ST), le Service de la Dépense (SD), le Service de l'Épargne (SE), le Service des Collectivités Locales (SCL), le Service de la Solde (SS), le Service de la Comptabilité Publique (SCP) et le Service de Gestion des Moyens (SGM) qui n'est plus fonctionnel.

#### ❖ **La Direction de la Centralisation des Comptes de l'Etat (DCCE)**

Selon l'article 23 de l'arrêté n°1188/MF/DC/SGM/DA du 14 décembre 1998 portant attributions, organisation et fonctionnement de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique, la Direction de la Centralisation des comptes de l'Etat élabore le Compte Général de l'Administration des Finances. A cette fin, elle centralise l'ensemble des comptes de tous les comptables publics. Elle est chargée en outre :

- de procéder à l'analyse comptable des résultats ;
- de confectionner les agrégats des Finances Publiques ;
- de centraliser l'ensemble des informations comptables et toutes situations statistiques de l'Etat et des autres organismes publics ;
- de mettre en état d'examen le compte de gestion de l'Etat et celui des collectivités territoriales ;

- de la transmission de tous les comptes annuels de l'Etat aux différentes structures étatiques pour vérification de la conformité et vote.

## **Paragraphe 2 : Etat des lieux**

Nos observations de stage porteront sur les principales activités de la Direction de la Centralisation des Comptes de l'Etat et plus précisément le processus de reddition des comptes annuels de l'Etat à savoir :

- la centralisation de l'ensemble des informations comptables et toutes situations statistiques de l'Etat ;
- l'élaboration et la mise en état d'examen du compte de gestion de l'Etat ;
- l'élaboration du Compte Général de l'Administration des Finances (CGAF) ;
- l'élaboration du Projet de Loi de Règlement et la transmission de tous les comptes annuels de l'Etat aux différentes structures étatiques pour vérification de la conformité et vote.

### **I- Etat des lieux sur l'organisation comptable de l'Etat et la technique de la centralisation des opérations comptables**

La tenue de la comptabilité de l'Etat était fortement concentrée entre les mains d'un seul comptable bien que le réseau des comptables du trésor soit déconcentré. Avec la réforme ayant consacré le transfert de la fonction de recouvrement du trésor à la Direction Générale des Impôts, on retient désormais trois réseaux comptables qui participent à l'exécution des opérations financières de l'Etat. Il s'agit du :

- réseau des comptables directs du trésor qui relèvent de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique ;
- réseau des Receveurs des Administrations Financières, au nombre de deux. A la tête de chacun de ces réseaux est placé un Receveur National. Il s'agit de :
  - la Direction Générale des Impôts et des Domaines dont le comptable public est le Receveur National des Impôts ;

- la Direction Générale des Douanes et des Droits Indirects ayant pour comptable public, le Receveur National des Douanes.

Les opérations effectuées par les Receveurs des Administrations Financières sont intégrées dans la comptabilité du réseau comptable du Trésor ; soit au niveau des RP, soit au niveau des RF ou directement au niveau du RGF par le système de transfert.

Dans le cadre de notre étude, nos constats porteront essentiellement sur l'organisation du réseau comptable du Trésor notamment celle des Recettes Perceptions, des Recettes des Finances, de la Recette Générale des Finances et de la Direction de la Centralisation des Comptes de l'Etat.

### **A- Constats sur l'organisation comptable des Recettes Perceptions et des Recettes des Finances**

A l'étape actuelle de l'organisation comptable de l'Etat, les Recettes Perceptions et les Recettes des Finances ont la même organisation comptable. Dans l'organisation actuelle, les Receveurs Percepteurs (RP) sont appelés des comptables non centralisateurs alors que les Receveurs des Finances (RF) sont des comptables centralisateurs de niveau 3.

Les opérations effectuées par les RP sont centralisées par les RF. En effet, chaque RF centralise les opérations effectuées par les RP relevant de son arrondissement financier. Il convient de retenir que les RP et RF utilisent les mêmes registres et documents comptables pour enregistrer les opérations qu'ils effectuent.

Il est tenu dans les RF et RP les livres de premières écritures et les livres comptables ci-après :

- les quittanciers P1A ;
- les livres journaux de caisse et du compte courant postal ;
- le calepin de caisse ;
- les livres de développement ou grands livres auxiliaires ;
- le livre centralisateur ou grand-livre récapitulatif informatisé.

Les quittanciers P1A sont des journaux à souches ou livres de premières écritures comportant une souche et une quittance destinée à la partie versante.

Au livre journal de caisse sont enregistrées, au moment même où elles sont effectuées toutes les opérations d'encaissement et de décaissement. Ce livre journal présente la situation de disponibilité du poste comptable et est arrêté quotidiennement.

Le calepin de caisse est un livre de développement ou grand livre auxiliaire. Il décrit jour par jour la situation de caisse, et en particulier la consistance de l'encaisse.

Quant aux grands livres auxiliaires, ils présentent le développement des opérations particulières telles que la situation des disponibilités, les opérations imputées à des comptes d'imputation provisoires, les comptes de tiers et les comptes budgétaires. Les livres de développement sont tenus journallement. Ils font l'objet d'arrêté quotidien, mensuel et annuel.

Le livre centralisateur ou grand livre récapitulatif retrace au jour le jour, pour chaque compte de la nomenclature des comptes du trésor, le total des opérations enregistrées chaque jour et depuis le début de l'année, y compris la balance d'entrée, au moyen des reports successifs des totaux journaliers ressortis sur les journaux divisionnaires. Il fait apparaître après l'arrêté d'écritures quotidien, la position de chaque compte de la comptabilité générale. On peut retenir à ce niveau que **la tenue des livres de premières écritures et des différents livres comptables assure la traçabilité des opérations financières de l'Etat.**

A la fin de la décade, le RP adresse les primata du livre journal au Receveur des Finances appuyés de l'extrait du grand livre centralisateur en vue de la centralisation de ces opérations. L'ensemble des pièces à savoir : les primata des feuillets du livre journal, les pièces justificatives, l'extrait du livre centralisateur (en deux exemplaires) est transmis par le RP au RF pour contrôle et centralisation des données comptables à agréer par le service de la comptabilité de la Recette Générale des Finances (RGF).

Au niveau du RF, à la réception de la comptabilité des RP de son arrondissement financier, le RF procède d'abord aux opérations de contrôles puis ensuite à l'établissement des fiches d'écritures et de la balance décadaire.

A l'issue des contrôles, il agrège les opérations de ses subordonnés à ses propres opérations en passant au livre journal d'ordre dans les logiciels informatiques (WMONEY et ASTER) les opérations des postes comptables relevant de son arrondissement financier par compte d'imputation. Il édicte ensuite le relevé des comptes mouvementés et regroupe les pièces de tous les comptables non centralisateurs en plus des siennes par compte d'imputation. Avant la prise en charge de la dépense, le comptable public procède à la vérification de la validité et de la présence matérielle des pièces justificatives ci-après : l'attestation ou le certificat de service fait, le contrat de marché ou le bon de commande ainsi que le bon de livraison, les factures du fournisseur,

les ordres d'entrées, le facturier...etc. Ces vérifications portent aussi sur les pièces administratives à savoir : l'attestation fiscale, le Relevé d'Identité Bancaire (RIB), l'attestation de non faillite...etc. On note à ce niveau que **la vérification des pièces justificatives** constitue une force dans la tenue de la comptabilité de l'Etat en ce sens qu'elle **favorise la transparence et le contrôle de l'exécution du budget général de l'Etat.**

Cet ensemble est envoyé au RGF. L'envoi du relevé est suivi de celui de la comptabilité de tous les comptables du réseau du trésor relevant de son arrondissement financier.

### **B- L'organisation comptable chez le Receveur Général des Finances (RGF)**

Le RGF, en plus de ses propres opérations, procède au contrôle et à la centralisation des opérations des comptables secondaires (RP et RF). Il est le comptable centralisateur de niveau 2.

Le service de la comptabilité de la Recette Générale des Finances est la cheville ouvrière de la centralisation des écritures résultant de l'exécution des opérations effectuées, tant par les services centraux que, par les postes comptables subordonnés.

La centralisation des opérations se réalise différemment, selon qu'il s'agisse des opérations des services centraux de la Recette Générale des Finances que des postes comptables (RP et RF).

#### **▪ La centralisation des opérations des services centraux de la Recette Générale des Finances**

Chaque service central de la RGF arrête quotidiennement les écritures qu'il a passées dans les livres et registres. A la suite de cet arrêté, il est établi des fiches d'écritures. Celles-ci sont adressées au service de la comptabilité publique de la RGF.

A la réception des fiches d'écritures, le service de la comptabilité publique effectue un contrôle de cohérence entre les fiches d'écritures et les spécifications puis, procède au contrôle général des écritures passées dans la comptabilité de l'Etat. Il transmet ensuite les fiches d'écritures de recettes et de dépenses aux services responsables des comptabilités auxiliaires des comptes concernés. En cas d'erreur décelée par le service de la comptabilité publique, ce dernier procède à l'établissement d'une fiche d'écriture rectificative pour redresser l'erreur. Une copie de la fiche d'écriture

rectificative établie en double exemplaire est envoyée au service gestionnaire expéditeur.

▪ **La centralisation des opérations des postes comptables**

Les postes comptables adressent à la fin de chaque décade leur comptabilité au RGF pour centralisation.

A la réception de la comptabilité des postes comptables, le service de la comptabilité publique procède aux opérations de vérifications et à l'établissement des fiches d'écritures. Après enregistrement des écritures, les fiches d'écritures de recettes et de dépenses appuyées des pièces justificatives sont adressées aux services centraux de la RGF responsables des comptabilités auxiliaires des comptes concernés et de l'imputation définitive des opérations effectuées au niveau des postes comptables. A ce niveau, on peut dire que **la déconcentration de la comptabilité de l'Etat favorise la célérité de l'exécution des opérations budgétaires et financières de l'Etat.**

**C- L'organisation comptable chez le Directeur de la Centralisation des Comptes de l'Etat (DCCE)**

La centralisation finale de toutes les opérations est assurée par le DCCE. Le DCCE, comptable d'ordre et comptable centralisateur de niveau 1 reçoit les données comptables du RGF, du Fonds Routier, de la CAA et des organismes publics pour centralisation.

A la réception, le DCCE passe les écritures ci-après :

A la réception des écritures, le DCCE passe les écritures suivantes :

<table style="margin: auto; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">90</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">1 500</td></tr> <tr><td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 20px;"></td></tr> </table>	90	1 500		<table style="margin: auto; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">91</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">1 000</td></tr> <tr><td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 20px;"></td></tr> </table>	91	1 000		<table style="margin: auto; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">95</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">650</td></tr> <tr><td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 20px;"></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">350</td></tr> </table>	95	650		350				
90																
1 500																
91																
1 000																
95																
650																
350																
<table style="margin: auto; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">96</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">325</td></tr> <tr><td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 20px;"></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">315</td></tr> </table>	96	325		315	<table style="margin: auto; border-collapse: collapse;"> <tr><td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">396</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">1 000</td></tr> <tr><td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 20px;"></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">350</td></tr> <tr><td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 20px;"></td></tr> <tr><td style="text-align: center;">315</td></tr> <tr><td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 20px;"></td></tr> <tr><td style="text-align: right;">1 500</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">650</td></tr> <tr><td style="text-align: right;">325</td></tr> </table>	396	1 000		350		315		1 500	650	325	
96																
325																
315																
396																
1 000																
350																
315																
1 500																
650																
325																

A l'issue de ces écritures les comptes de la classe 9 retrouvent leur position dans la comptabilité du DCCE

L'exemple ci-dessus décrit la centralisation des opérations de recettes et de dépenses au niveau du Directeur de la Centralisation des Comptes de l'Etat. Voici comment le DCCE intègre dans sa comptabilité les opérations du RGF (opérations budgétaires), du Fonds Routier, de la CAA et des organismes publics (budgets annexes et comptes spéciaux du trésor) :

**Débit : 90** Comptes budgétaires de dépenses.....1500

**Crédit : 396** Opérations centralisées à la DCCE.....1500

S/ centralisation des opérations budgétaires de dépenses

**Débit : 396** Opérations centralisées à la DCCE.....1000

**Crédit : 91** Comptes budgétaires de recettes.....1000

S/ centralisation des opérations budgétaires de recettes

**Débit : 95** budgets annexes.....300

**Débit : 96** comptes spéciaux du Trésor (CST)..... 10

**Crédit : 396** Opérations centralisées à la DCCE.....310

S/ centralisation des opérations des budgets annexes et des CST

A l'issue de ces écritures les comptes de la classe 9 (comptes budgétaires) retrouvent leur position dans la comptabilité du DCCE. A partir de cet instant, ce dernier pourra, par paramétrage, effectuer les écritures de réflexion dans la comptabilité patrimoniale.

- **Les écritures de réflexion**

Les opérations de recettes et de dépenses enregistrées dans les comptes de la classe 9 sont réfléchies (transférer) en fin de gestion dans les comptes patrimoniaux (comptes des classes 1, 2, 6 et 7). Il faut noter que les comptes des classes 3, 4 et 5 retrouvent également leur position dans la comptabilité du DCCE mais ne font pas objet de réflexion puis qu'ils sont déjà patrimoniaux.

En effet, les comptes des classes 1 à 5 retracent les éléments du patrimoine de l'Etat avec la particularité que la classe 3 est rendue disponible par **la non comptabilisation des stocks** et est consacrée aux seules opérations

entre comptes publics de l'Etat et aux écritures relatives à la comptabilisation des droits constatés.

réflexion des recettes sachant que les recettes fiscales sont traités comme des droits au comptant, même comptabilisation pour comptes 95 et 96

99	7	1
1 000	350 300 125	200 25

réflexion des dépenses

99	6	1
1 500	900	200

2
400

Avec **99** : réflexion des opérations d'exécution de la loi de finance et la **classe 1** "comptes de résultats et de dettes", **la classe 2** "comptes des immobilisations", **la classe 6** "comptes de charges", **la classe 7** "comptes de produits".

## **II- Etat des lieux sur l'élaboration et la mise en état d'examen du compte de gestion de l'Etat**

Le compte de gestion de l'Etat que le Receveur Général des Finances produit en tant que comptable principal du budget général de l'Etat, est un document de synthèse qui rassemble les comptes de l'Etat mouvementés au cours de l'exercice budgétaire. Le Compte de Gestion de l'Etat répond aux objectifs suivants :

- justifier l'exécution des budgets et des comptes spéciaux dont le Receveur Général des Finances est responsable ;
- aboutir à la confection du Compte Général de l'Administration des Finances ;
- présenter la Comptabilité Patrimoniale de l'Etat et enfin élaborer le projet de Loi de Règlement.

### **A- Constats sur l'élaboration du compte de gestion de l'Etat**

La préparation du compte de gestion est une tâche qui s'effectue tout le long de l'année. Le comptable principal observe une méthode rigoureuse de préparation permanente du compte de gestion qui consiste, notamment à :

- Effectuer, en cours d'année, suivant des périodicités déterminées, des contrôles internes de cohérence des écritures comptables ;
- Effectuer d'un commun accord avec les services de l'ordonnateur, des rapprochements périodiques (trimestriels) de manière à éviter les ajustements difficiles de fin d'année ;
- Classer au fur et à mesure, les mandats, les titres de recettes, accompagnés de leurs justifications.

#### **• Comptabilisation des opérations à la Recette Générale des Finances (au jour le jour)**

La comptabilisation est tenue en fonction de la procédure d'exécution de la dépense. Globalement on constate les écritures suivantes :

##### *1. Les dépenses ordonnancées*

Prise en charge :

Débit compte 90, 95 / Crédit compte de tiers classe 4

Paiement :

Débit du compte de tiers ayant reçu l'imputation initiale classe 4 /  
Crédit compte classe 5

##### *2. Les dépenses sans ordonnancement préalable*

Paiement :

Débit compte classe 47 ou 362 / Crédit comptes classe 5 ou 361

Régularisation (prise en charge) :

Débit classe 9 / Crédit comptes classe 47 ou 362

Il convient de rappeler que les dépenses après ordonnancement sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle les mandats sont visés par les comptables assignataires. Par contre les dépenses

sans ordonnancement sont prises en charge au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles ont été payées par un comptable public. **L'affluence des titres de paiement au trésor au dernier trimestre de l'année** retarde la clôture des opérations budgétaires.

### 3. Comptabilisation des recettes

Prise en charge s'il y a lieu

Débit classe : 4 / Crédit compte : 398

### 4. Encaissement des recettes

Débit classe 5 / Crédit cl 4

### 5. Imputation budgétaire

Débit comptes 398 / Crédit compte 91, 95, 96

S'agissant des recettes sans titre, les écritures suivantes sont passées :

Débit classe 5/ crédit compte 91

- **En fin de gestion**

En fin de gestion chaque service de la Recette générale des Finances :

- exécute, en comptabilité auxiliaire et générale, les derniers enregistrements de sa propre comptabilité ;
- intègre toutes les opérations des comptables non centralisateurs après contrôle, selon la même procédure que précédemment décrite. Force est de constater que la date de clôture des opérations budgétaires fixée au 31 décembre de l'année suivant le système de la gestion, connaît régulièrement une période complémentaire. **On note le non respect des dates de clôture des opérations budgétaires** dans la comptabilisation des opérations en fin de gestion.

On distingue le compte de gestion sur chiffre du compte de gestion sur pièces.

Le compte de gestion sur chiffre présente les résultats de l'exécution des opérations financières de l'Etat entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre de l'exercice. S'agissant du compte de gestion sur pièces, il rassemble l'ensemble des documents qui permettent au Receveur Général des Finances de justifier les opérations financières de l'Etat qu'il a effectuées. Les pièces

produites à la clôture de la gestion sont les pièces générales qui sont les suivantes :

- Le compte administratif
- La loi de finances initiale ou rectificative
- La balance générale des comptes
- Les développements des dépenses et des recettes
- Les documents annexes.

### **B- Constat sur la mise en état d'examen du compte de gestion de l'Etat**

Le compte de gestion une fois élaboré par le Receveur Général des Finances est déposé au juge des comptes pour le contrôle juridictionnel des comptes. Avant ce dépôt, le compte doit être mis en état d'examen par le Directeur de la centralisation des comptes de l'Etat. La mise en état d'examen du compte de gestion a pour objectif de préparer le jugement des comptes par la Chambre des comptes. Elle constitue un premier niveau de vérification des opérations. La mise en état d'examen est assurée à la DCCE par un effectif de quatre (04) à cinq (05) agents et consiste à s'assurer :

- que les documents prévus par la réglementation sont produits ;
- que ces documents sont réguliers en la forme ;
- que les résultats comptables correspondent aux états de développement et aux pièces produites.

Il importe de souligner que le compte de gestion de l'Etat peut contenir plus de cinquante cartons de pièces justificatives confectionnées en liasses. L'effectif des agents mis à la disposition de la DCCE pour assurer la mise en état d'examen du compte de gestion de l'Etat ne favorise pas l'efficacité et l'efficience des vérifications. On note **l'insuffisance du personnel chargé de la mise en état d'examen du compte de gestion de l'Etat.**

### **III- Etat des lieux sur la confection du Compte Général de l'Administration des Finances (CGAF)**

Le Compte Général de l'Administration des Finances (CGAF) encore appelé Compte Général de l'Administration Centrale (CGAC) est le deuxième compte annuel de l'Etat après le Compte de Gestion rendu par le Receveur Général des Finances (RGF), comptable principal unique du budget général

de l'Etat. Il Constitue la synthèse annuelle des opérations budgétaires et financières effectuées par les comptables de l'Etat.

Aux termes de l'article 89 du décret n°2001-039 du 15 février 2001 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique, « les comptes de l'Etat sont dressés chaque année par le Ministre chargé des Finances... ». Selon l'article 23 de l'arrêté n°1188/MF/DC/SGM/DA du 14 décembre 1998 portant attributions, organisation et fonctionnement de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique, « ...la DCCE élabore le Compte Général de l'Administration des Finances ». Conformément à ces dispositions, le CGAF est élaboré par la DCCE et soumis à la signature du Ministre chargé des Finances puis transmis à la chambre des comptes de la cour suprême, appuyer du projet de loi de Règlement pour vérification.

Le Compte Général de l'Administration des Finances comprend :

- le Rapport de présentation du CGAF ;
- la Balance Générale des Comptes ;
- le Développement des Recettes budgétaires ;
- le Développement des Dépenses budgétaires ;
- le Développement des opérations constatées aux comptes spéciaux du trésor ;
- les documents annexes à savoir :
  - le tableau de besoin de financement ;
  - le compte de résultat ;
  - le bilan patrimonial.

Pour des raisons de précision et de concision, nous allons nous contenter de restituer le contenu des comptes patrimoniaux de l'Etat à savoir :

- la Balance Générale des Comptes ;
- le Compte de résultat ;
- le Bilan patrimonial.

### **A- Constats sur l'élaboration de la Balance Générale des Comptes de l'Etat**

La Balance Générale des Comptes (BGC) est l'élément principal du CGAF. Elle comporte, pour chaque compte, les quatre rubriques ci-après :

- la balance d'entrée au 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui est la Balance de sortie de l'année précédente ;
- les opérations de l'année (en débit et en crédit) ;

- les opérations de fin d'année et d'inventaire ou de fin de gestion (en débit et en crédit) ;
- la balance de sortie au 31 décembre de l'année qui est la somme algébrique des trois premières rubriques.

L'examen de la balance générale des comptes produite au titre de l'exercice 2010 appelle les observations ci-après (voir annexe n°1) :

- tous les comptes des classes 1 et 2 présentent des soldes nuls à la clôture de l'année précédente ;
- les opérations de l'année ne transparaissent pas dans la balance et les mouvements des comptes des classes 1-2-6-7 ne sont pas retracés ;
- les montants des comptes dans la balance ne sont pas conformes à ceux inscrits au bilan.

En fait, la balance générale des comptes devrait renseigner sur les soldes de ces comptes à l'ouverture, les mouvements et les soldes à la clôture. Ce qui n'est pas le cas, si bien qu'il est impossible d'expliquer les montants des différents postes du bilan. De plus, aucun document n'est produit en annexe pour présenter les informations utiles à la compréhension du bilan. **A ce niveau, on note un défaut de présentation des informations sur l'évaluation des postes du bilan (l'état annexé).**

Les observations suivantes ont été également faites :

- les soldes des comptes à la clôture de l'année 2009 ne sont pas conformes aux soldes affichés au début de l'année 2010. Ceci dénote du **non respect du principe de l'intangibilité du bilan.**
- la balance d'entrée de l'exercice 2010 n'est pas équilibrée. Alors que le total des comptes débiteurs est de 2 556 454 millions, celui des comptes créditeurs est de 2 595 017 millions.

### **B- Constats sur le Compte de résultat**

Le rapport de présentation du CGAF mentionne trois types de résultats à savoir :

- le résultat d'exécution de la loi de finances ;
- le résultat de type patrimonial ;
- le découvert du trésor.

Encore appelé résultat d'exécution budgétaire, le résultat d'exécution de la loi de finances est la différence algébrique entre l'ensemble des recettes définitivement imputées au BGE (comptes 91 ;95 et 96) et le total définitif

des dépenses ordonnancées et acceptées (compte 90) se rapportant à une même gestion budgétaire.

Le découvert du trésor est le résultat de l'année au sens de l'article 49 de la directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de Finances au sein de l'UEMOA. Aux termes de cet article, « ...la loi de règlement d'un exercice constate le montant définitif des encaissements de recettes et des ordonnancements de dépenses... ».

Le résultat de type patrimonial est celui qui nous intéresse dans le cadre de cette rubrique. En effet, le résultat de type patrimonial procède de l'application du principe de la comptabilisation des droits constatés. Il est calculé en termes d'enrichissement ou d'appauvrissement de la personne publique. Les recettes y sont incluses pour le montant des droits pris en charge dans l'année, indépendamment des recouvrements effectifs et des recouvrements de l'année n'ayant pas donné lieu à émission de titres. Les dépenses, quant à elles, sont celles ordonnancées et visées « VU BON A PAYER » par le Receveur Général des Finances et les dépenses sans ordonnancement réglées. En fin d'année, les opérations budgétaires (classe9) sont reclassées dans la comptabilité patrimoniale aux classes 1 ; 2 ; 6 et 7 par le système de la réflexion. Le résultat de type patrimonial est déterminé par la DCCE de la manière suivante :

- regroupement des produits et des charges par nature : ce regroupement est effectué à partir de la balance générale des comptes du RGF ;
- la différence entre les produits (classe7) et les charges (classe6).

L'annexe n°2 renseigne sur la détermination du résultat patrimonial de l'Etat pour la gestion 2010.

L'examen du compte de résultat fait ressortir que la détermination du résultat patrimonial n'a pas tenu compte de certaines charges comme les amortissements, et les variations de stocks. Il convient de préciser aussi qu'il a été inscrit à titre indicatif au compte de résultat, une dotation aux provisions s'élevant à **1 323 923 463 francs CFA**. Ce montant représente environ **2, 4%** des valeurs inscrites aux postes du bilan : Prêts/Participations, Prêts et Avances, Avances aux régies, Redevables qui doivent en principe faire objet de provision en raison des risques auxquels ils sont liés. La question se pose de savoir, si le taux de provision de **2, 4%** couvre effectivement les risques liés à ces opérations ? A ce niveau, on constate **la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial**.

### **C- Constats sur le Bilan patrimonial de l'Etat**

La situation patrimoniale de l'Etat est présentée dans le bilan. Ce dernier est un tableau qui comprend deux (2) parties à savoir, l'Actif et le Passif. L'Actif du bilan présente l'ensemble des biens de l'Etat aux comptes des classes 2 ; 3 ; 4 et 5. Le Passif du bilan présente l'ensemble des dettes et engagements de l'Etat aux comptes des classes 1 ; 3 et 4.

L'annexe n°3 renseigne sur la présentation du bilan de l'Etat au 31 décembre 2010.

Il ressort de ce tableau que l'actif du bilan est subdivisé en deux grandes masses à savoir l'actif immobilisé et l'actif circulant.

L'actif immobilisé comprend les comptes de la classe 2 c'est-à-dire toutes les immobilisations incorporelles, corporelles et financières de l'Etat. Les principaux postes de l'actif circulant sont les avances aux régies et transferts de dépenses, les comptes transitoires ou d'attente, les débiteurs divers et les comptes de trésorerie sans distinguer la trésorerie de l'actif circulant. A ce niveau on constate que l'actif du bilan est présenté en montants bruts sans tenir compte des amortissements, des provisions ainsi que des valeurs nettes comptables des immobilisations. Les montants de ces postes du bilan devraient tenir compte d'une part, de la valeur nette comptable des biens, des nouvelles acquisitions et d'autres part, de la constatation de la sortie des biens réformés afin de présenter une image fidèle du patrimoine de l'Etat. On note **l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat.**

Au passif du bilan, en dehors de la situation nette, les autres postes du bilan sont regroupés en deux grandes masses à savoir : les dettes financières de l'Etat et les autres dettes. La situation nette est constituée du report à nouveau, du résultat de l'année et des dons projets et legs. Quant aux dettes financières, elles sont essentiellement constituées des emprunts projets multilatéraux, des tirages sur emprunts extérieurs et intérieurs. Sont comptabilisées dans la rubrique « Autres dettes » les opérations concernant divers créditeurs de l'Etat. Elles sont essentiellement composées de transferts de recettes, de dépenses en instance de règlement, des débiteurs et créditeurs divers, des comptes transitoires ou d'attentes créditeurs. Selon l'article 24 de la directive n°09/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant plan comptable de l'Etat au sein de l'UEMOA, le bilan patrimonial de l'Etat est présenté à l'actif en quatre grandes masses à savoir : l'actif immobilisé, l'actif circulant hors trésorerie, la trésorerie et les comptes de régularisation d'actif. Au passif

il est présenté en cinq grandes masses à savoir : les dettes financières, les dettes non financières (hors trésorerie) ; les provisions pour risques et charges, la trésorerie et les comptes de régularisation de passif. Au regard de ce qui précède nous pouvons noter **le défaut de conformité dans la présentation formelle du bilan patrimonial.**

#### **IV- Etat des lieux sur l'élaboration du Projet de Loi de Règlement (PLR) et son vote**

Produit par l'exécutif, examiné par la chambre des comptes de la Cour Suprême et voté par le législatif, le Projet de Loi de Règlement (PLR) consacre la fin de l'exécution de la Loi de Finances de l'année.

La production du PLR est une obligation d'ordre législatif. Cette obligation tire son fondement de l'article 99 de la Loi n°90-32 du 11 décembre 1990 portant Constitution de la République du Bénin, des articles 48 et 49 de la Loi Organique n°86-021 du 26 septembre 1986 relative aux Lois de Finances et des articles 49 ; 50 et 51 de la Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 relative aux Lois de Finances.

Conformément aux dispositions de l'article 51 de la Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 relative aux Lois de Finances : « La loi de règlement est accompagnée du rapport de la Cour des comptes sur l'exécution de la loi de finances et de la déclaration générale de conformité entre les comptes des ordonnateurs et ceux des comptables publics... ».

Au Bénin, la production du Rapport sur l'Exécution de la Loi de Finances (RELF) et du document portant Déclaration Générale de Conformité relèvent des attributions de la chambre des comptes de la Cour Suprême. En effet, il ressort des dispositions des articles 36, 37 et 38 de l'Ordonnance n°21/PR du 26 avril 1996 portant composition, organisation, fonctionnement et attributions de la Cour Suprême, que « la chambre des comptes de la Cour Suprême exerce un pouvoir juridictionnel sur les comptables de deniers publics et un pouvoir de contrôle administratif sur les collectivités publiques. Elle délivre la déclaration générale de conformité des comptes du comptable principal et de l'ordonnateur, en ce qui concerne l'Etat, ainsi que tous autres certificats de concordance pour les autres comptabilités ». Ainsi, la chambre des comptes de la Cour Suprême produit le Rapport sur l'Exécution de la Loi de Finances (RELF) et le document portant Déclaration Générale de Conformité avant que le projet de Loi de Règlement ne soit transmis à

l'Assemblée Nationale. Force est de constater que le RELF n'est pas publié à temps pour permettre l'examen et le vote de la loi de règlement par l'Assemblée Nationale. **On note le retard dans l'élaboration et dans la publication des RELF.**

Dans la pratique, la chambre des comptes de la Cour Suprême produit d'abord un rapport provisoire sur l'exécution de la Loi de Finances qu'elle adresse au Ministre chargé des Finances en raison du principe de la contradiction : *audi alteram partem* (entendre l'autre partie). Suite à l'audit du rapport provisoire, le Ministre chargé des Finances élabore un mémoire en réplique aux observations de la chambre des comptes dans un délai légal de deux (02) mois, au regard de l'article 121 de l'Ordonnance n°21/PR du 26 avril 1996. Très souvent, ces observations interpellent aussi bien les régies financières (Trésor, impôts et Douanes) que les autres structures impliquées dans l'exécution du budget général de l'Etat (DGB, CAA, Fonds Routier,...). Ce n'est qu'après la réception du mémoire en réplique aux observations et analyse des justifications du Ministre chargé des Finances que la chambre des comptes produit enfin le rapport définitif sur l'exécution de la Loi de Finances et la Déclaration Générale de Conformité.

Par la suite, la plénière des chambres de la Cour Suprême, après avoir examiné le PLR se prononce sur sa régularité juridique en délivrant un avis motivé. Le PLR est ensuite présenté au conseil des Ministres, appuyé du CGAF, de l'avis motivé, du rapport définitif sur l'exécution de la Loi de Finances et de la déclaration générale de conformité. Après approbation du conseil des Ministres, le PLR est déposé au plus tard à l'Assemblée Nationale le 31 décembre de l'année qui suit l'année d'exécution du budget (article 44 de la directive n°05/97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 relative aux lois de Finances). On constate à ce jour que le PLR relatif à la gestion 2011 n'est pas encore transmis à l'Assemblée Nationale pour examen et vote. **On note le dépôt tardif du PLR à l'Assemblée Nationale.**

La discussion parlementaire sur le PLR définitif du budget général de l'Etat peut aboutir à un vote positif ou à un vote négatif. Le vote positif règle le budget général de l'Etat tandis que le vote négatif oblige le gouvernement à proposer par voie d'amendement, des collectifs ou à prendre des engagements pour l'avenir.

## **Section II : Ciblage de la problématique**

Dans cette section, nous ferons d'abord l'inventaire des forces et faiblesses, ensuite le regroupement des problèmes par problématique et enfin nous déterminerons la vision globale de résolution des problèmes spécifiques.

### **Paragraphe I : Inventaire des atouts et problèmes, et regroupement des problèmes par centre d'intérêt**

#### **I- Inventaire des atouts et des problèmes**

##### **A- Inventaire des atouts**

- 1- la tenue des livres de premières écritures et des différents livres comptables assure la traçabilité des opérations financières de l'Etat ;
- 2- la vérification des pièces justificatives favorise la transparence et le contrôle de l'exécution du budget ;
- 3- la déconcentration de la comptabilité de l'Etat favorise la célérité de l'exécution des opérations budgétaires et financières de l'Etat.

##### **B- Inventaire des problèmes**

- 1- la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat ;
- 2- l'affluence des titres de paiement au trésor au dernier trimestre de l'année ;
- 3- le non respect des dates de clôture des opérations budgétaires ;
- 4- l'insuffisance du personnel chargé de la mise en état d'examen du compte de gestion de l'Etat ;
- 5- la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial ;
- 6- le défaut de conformité dans la présentation formelle du bilan patrimonial ;
- 7- le non respect du principe de l'intangibilité du bilan ;
- 8- l'intégration de valeurs inexacts aux comptes patrimoniaux de l'Etat ;
- 9- le défaut de présentation des informations sur l'évaluation des postes du bilan (l'état annexé) ;
- 10- le retard dans l'élaboration et dans la publication des RELF ;
- 11- le dépôt tardif du PLR à l'Assemblée Nationale.

## II- Regroupement des problèmes par centre d'intérêt

Il s'agira pour nous ici, de regrouper les problèmes identifiés par centres d'intérêts afin de pouvoir dégager les problématiques possibles. Ensuite, nous choisirons au nombre de ces problématiques celle qui fera l'objet de notre étude et procéder enfin à la formulation du sujet.

Tableau n°1 : Récapitulatif des problèmes identifiés

N°	Centre d'intérêt	Problèmes Spécifiques	Problèmes généraux	Libellés de la problématique
1	Elaboration et mise en état d'examen du Compte de Gestion de l'Etat	<ul style="list-style-type: none"> <li>- l'affluence des titres de paiement au trésor au dernier trimestre de l'année ;</li> <li>- le non respect des dates de clôture des opérations budgétaires ;</li> <li>- l'insuffisance du personnel chargé de la mise en état d'examen du Compte de Gestion de l'Etat.</li> </ul>	Difficultés dans l'élaboration et dans la mise en état d'examen du compte de gestion de l'Etat	Problématique de l'élaboration et de la mise en état d'examen du compte de gestion de l'Etat
2	Présentation des Etats Financiers de l'Etat	<ul style="list-style-type: none"> <li>- la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat ;</li> <li>- la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial ;</li> <li>- le défaut de présentation des informations sur l'évaluation des postes du bilan (l'état annexé) ;</li> <li>- le défaut de conformité dans la présentation formelle du bilan patrimonial ;</li> <li>- l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat ;</li> <li>- le non respect du principe de l'intangibilité du bilan.</li> </ul>	Etablissement non sincère et non fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat	Problématique de l'établissement sincère et fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat
3	Contrôle juridictionnel par la chambre des comptes	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Retard dans l'élaboration et dans la publication des RELF ;</li> <li>- dépôt tardif du PLR à l'Assemblée Nationale.</li> </ul>	Retard dans l'apurement des comptes annuels de l'Etat	Problématique de l'apurement des comptes annuels de l'Etat

**Source** : Synthèse des éléments de l'état des lieux réalisé

## **Paragraphe 2 : Choix de la problématique, spécification de la problématique et détermination des séquences de résolution de la problématique spécifiée**

### **I- Choix de la problématique**

Lorsque nous revisitons les différents problèmes identifiés au cours de notre restitution, nous constatons que tous les centres d'intérêts débouchent sur des problématiques auxquelles la DCCE et les autres structures intervenant dans la reddition des comptes de l'Etat sont tenues d'apporter des solutions afin de mieux accomplir leurs missions. Il s'agit notamment de :

- Problématique de l'élaboration et de la mise en état d'examen du compte de gestion de l'Etat ;
- Problématique de l'établissement sincère et fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat ;
- Problématique de l'apurement des comptes annuels de l'Etat.

Ainsi, nous aurons à choisir une problématique qui pourra nous amener d'une part, à mettre en application nos connaissances acquises en matière de comptabilité de l'Etat et d'autre part, à contribuer à la gestion optimale des activités de la DCCE.

En effet, la problématique N°1 relative à l'élaboration et à la mise en état d'examen du compte de gestion de l'Etat nous paraît moins intéressante car au cours de notre stage, nous avons constaté que des dispositions sont en train d'être prises dans le cadre de nos constats.

Quant à la problématique N°3 relative à l'apurement des comptes annuels de l'Etat, elle relève des activités de la chambre des comptes de la Cour Suprême. Or notre ambition est d'aider la DCCE à mettre en place une véritable comptabilité patrimoniale de l'Etat conformément aux dispositions de la directive n°09/2009/CM/UEMOA portant Plan Comptable de l'Etat (PCE) au sein de l'UEMOA afin d'assurer l'efficacité du processus de reddition des comptes de l'Etat.

Eu égard à tout ce qui précède, nous retenons la problématique N°2 relative à l'établissement sincère et fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat. En effet, sa résolution permettra à la DCCE de cibler les actions prioritaires à mener à travers des programmes bien définis.

Rappelons que cette problématique se libelle à travers le problème général de « l'établissement non sincère et non fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat » avec les problèmes spécifiques suivants :

- la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat ;
- la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial ;
- le défaut de présentation des informations sur l'évaluation des postes du bilan (l'état annexé) ;
- le non respect du principe de l'intangibilité du bilan ;
- le défaut de conformité dans la présentation formelle du bilan ;
- l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat.

C'est dans le souci d'apporter notre contribution à la résolution de ces problèmes spécifiques que nous avons décidé d'axer notre réflexion sur le thème : « **Problématique de l'établissement sincère et fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat au Bénin** ».

## **II- spécification de la problématique et détermination des séquences de résolution de la problématique spécifiée**

Dans cette rubrique, il s'agira pour nous de caractériser la problématique choisie en indiquant avec précision les problèmes spécifiques et de mettre un accent sur la vision globale de résolution de cette problématique.

### **A- Spécification de la problématique**

Selon l'article 71 de la directive n°06/2009/CM/UEMOA portant Lois de Finances au sein de l'UEMOA, l'Etat tient une comptabilité budgétaire et une comptabilité générale. La comptabilité budgétaire retrace pour l'exercice concerné, les opérations d'exécution du budget de l'Etat en recettes et en dépenses, conformément à la nomenclature de présentation et de vote du budget. Quant à la comptabilité générale de l'Etat, elle décrit le patrimoine de l'Etat et son évolution.

La comptabilité générale de l'Etat a été pendant longtemps une comptabilité de caisse. Elle se contente de retracer l'exécution des dépenses publiques, au moment où elles sont payées et l'exécution des recettes au moment où elles sont encaissées. L'Etat ne tenait pas une comptabilité patrimoniale. Ses prévisions ignorent les notions d'amortissements et de provisions. Lorsque des investissements sont effectués, leurs charges récurrentes ne sont pas toujours envisagées. L'adoption de la directive n°05/98/CM/UEMOA portant plan comptable de l'Etat, a donné l'occasion aux instances communautaires d'établir une échéance et de fixer au 31 décembre 2001, la date de mise en conformité des pratiques nationales en matière comptable. De plus, l'article 85 de la directive communautaire n°06/97/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique prescrit, au nombre des documents à tenir par les Etats, la tenue d'une comptabilité patrimoniale et des coûts, en ce qu'elles doivent permettre : « la connaissance de la situation du patrimoine de l'Etat, le calcul du coût de revient, du coût de rendement des services, la détermination des résultats annuels... ». C'est ainsi que le Bénin établit son premier bilan comptable au titre de la gestion budgétaire de 2001. Cependant, le document produit respecte-t-il les exigences d'une comptabilité patrimoniale ?

Face à tous ces problèmes, nous avons jugé utile de contribuer au renforcement de la tenue d'une comptabilité patrimoniale de l'Etat qui va garantir la sincérité et la clarté de la gestion publique. C'est ce qui justifie notre choix de porter notre réflexion sur la **Problématique de l'établissement sincère et fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat**. Cette problématique se libelle à travers le problème général de « l'établissement non sincère et non fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat » avec les problèmes spécifiques suivants :

- la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat ;
- la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial ;
- le défaut de présentation des informations sur l'évaluation des postes du bilan (l'état annexé) ;
- le non respect du principe de l'intangibilité du bilan ;
- le défaut de conformité dans la présentation formelle du bilan patrimonial ;

- l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat.

Le problème spécifique relatif au défaut de conformité dans la présentation formelle du bilan est un problème de forme et non de fond dans le processus de la mise en œuvre de la comptabilité patrimoniale de l'Etat. La résolution de ce problème n'exige aucune analyse profonde des pratiques comptables de l'Etat mais passe par l'adoption d'une présentation normalisée conforme aux exigences de la directive communautaire portant Plan Comptable de l'Etat (PCE). Par conséquent, ce problème ne fera plus partie de la problématique choisie.

Le problème spécifique relatif au non respect du principe de l'intangibilité du bilan semble trouver dans les prochains jours sa solution avec les recommandations faites par la chambre des comptes de la Cour Suprême, organe de certification des comptes de l'Etat.

Ainsi, il nous reviendra d'axer notre étude sur les trois problèmes spécifiques que sont :

- la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial ;
- le défaut de présentation des informations sur l'évaluation des postes du bilan (l'état annexé) ;
- l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat.

### **B- Détermination des séquences de résolution de la problématique spécifiée**

La résolution de cette problématique nécessitera une démarche méthodologique constituée de douze étapes à savoir :

- 1- Fixation des objectifs de recherche ;
- 2- Identification des causes probables des différents problèmes ;
- 3- Formulation des hypothèses de recherche ;
- 4- Construction d'un tableau de bord de l'étude ;
- 5- Revue de la littérature ;
- 6- Choix de la méthodologie de l'étude ;

- 7- Analyses des données ;
- 8- Vérification des hypothèses ;
- 9- Etablissement du diagnostic ;
- 10-Approches de solutions ;
- 11-Conditions de mise en œuvre des solutions ;
- 12-Construction du Tableau de Synthèse de l'Etude (TSE).

Les séquences ainsi identifiées, nous allons procéder à la fixation des objectifs de l'étude, à la formulation des hypothèses puis à l'analyse des données afin de proposer des solutions aux problèmes identifiés.

**CHAPITRE DEUXIEME :**  
**DU CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE AUX**  
**CONDITIONS DE MISE EN ŒUVRE DES**  
**SOLUTIONS**

Il s'agira pour nous dans ce chapitre de présenter le cadre théorique et méthodologique de l'étude, la collecte et l'analyse des données, les approches de solution ainsi que leurs conditions de mise en œuvre.

## **Section 1 : Cadre théorique et méthodologique de l'étude**

Il nous revient dans cette section de :

- fixer les objectifs à atteindre compte tenu des problèmes spécifiques à résoudre ;
- poser les hypothèses de travail ;
- élaborer le Tableau de Bord de l'Etude ;
- finir par la méthodologie de l'étude.

### **Paragraphe 1 : Cadre théorique de l'étude**

Dans ce paragraphe nous présenterons les objectifs, les hypothèses de travail et le tableau de bord de l'étude.

#### **I- Objectifs de l'étude**

Rappelons que le problème auquel nous voulons trouver solutions est celui de l'établissement non sincère et non fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat qui se manifeste à travers les problèmes spécifiques ci-après :

- la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial ;
- le défaut de présentation des informations sur l'évaluation des postes du bilan (l'état annexé) ;
- l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat.

Les objectifs à formuler sont de deux ordres à savoir : l'objectif Général de recherche et les objectifs spécifiques de recherche. Ces objectifs seront libellés sous forme de déclaration d'intention de réalisation de l'étude.

### **A- Objectif Général de recherche**

Définir une stratégie pour l'élaboration sincère et fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat.

### **C- Objectifs spécifiques de recherche**

- ❖ étudier les conditions de comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial ;
- ❖ déterminer les dispositions techniques favorables à la production de l'état annexé ;
- ❖ identifier les méthodes objectives d'évaluation des éléments du compte patrimonial de l'Etat.

## **II- Hypothèses de l'étude**

### **A- Causes et Hypothèses liées au problème spécifique N°1**

Le problème de non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial peut être dû à une multitude de causes. Nous en avons identifiées trois que nous avons classées par ordre croissant d'importance :

- l'absence de règles relatives aux amortissements et aux provisions ;
- la non application des règles relatives à la tenue de la comptabilité matière de l'Etat ;
- l'inexistence de travaux d'inventaire en fin d'exercice.

L'absence de règles relatives aux amortissements et aux provisions pourrait justifier la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial. En effet, l'amortissement est la constatation comptable de l'amoindrissement de la valeur des immobilisations qui se déprécient de façon certaine et irréversible avec le temps, l'usage ou en raison du changement des techniques, de l'évolution des marchés ou de toutes autres causes. Lorsque

l'amointrissement de la valeur d'un élément d'actif est seulement probable en raison d'événements dont les effets sont jugés réversibles, il est constaté une provision pour dépréciation. Le calcul des amortissements et des provisions doit respecter un certain nombre de règles applicables à chaque catégorie d'immobilisations ou d'élément d'actif en fonction de leur usage ou utilité. Ainsi, l'absence de règles relatives aux amortissements et aux provisions pourrait justifier la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial. Néanmoins, elle n'est pas la meilleure cause, car il ressort de nos observations de stage, qu'il a été calculé une dotation aux provisions au titre de la gestion 2010, même si la méthode de calcul de cette dotation reste inconnue. Cette cause est donc réfutée.

En ce qui concerne la non application des règles relatives à la tenue de la comptabilité matière, elle pourrait être la cause du problème. En effet, la comptabilité matière est l'ensemble des règles et techniques selon lesquelles sont enregistrées, suivies et contrôlés les mouvements en quantité et en valeur des différentes matières (solides, liquides ou gazeux) acquis ou produit par une institution ou une organisation. C'est aussi une comptabilité d'inventaire permanent des biens immobiliers et mobiliers appartenant à l'Etat, à une collectivité territoriale ou à un établissement public. Il existe des instructions de la Présidence de la République pour la tenue de la comptabilité matière dans les administrations publiques et les collectivités locales notamment le **décret n°2009-194 du 13 mai 2009** portant mise en œuvre de la comptabilité des matières dans les administrations publiques et les collectivités locales. La non application de ces règles pourrait ainsi influencer négativement la tenue d'un inventaire permanent des biens mobiliers, immobiliers et des matières. Pour nous, elle n'est pas la meilleure cause car au cours de notre stage, nous avons constaté que des efforts sont entrain d'être faits pour parvenir à la tenue d'une comptabilité matière fiable.

En revanche, l'inexistence de travaux d'inventaire en fin d'exercice représente selon nous, la cause qui semble expliquée le mieux, le problème de non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial. En effet, l'inventaire est l'ensemble des opérations faites par une structure ou une organisation en fin de période

ou d'exercice en vue d'obtenir les valeurs réelles des éléments de son patrimoine qui se déprécient dans le temps. On distingue l'inventaire extra comptable qui est l'inventaire physique des biens et l'inventaire comptable qui est la constatation comptable à travers l'amortissement, les provisions, et les autres régularisations. Nous pouvons alors formuler notre hypothèse comme suit : **l'inexistence de travaux d'inventaire en fin d'exercice explique le problème de non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial.**

### **B- Causes et Hypothèses liées au problème spécifique N°2**

Le défaut de présentation des informations sur l'évaluation des postes du bilan (l'état annexé) pourrait s'expliquer par trois causes que nous avons classées par ordre croissant d'importance :

- le manque d'expertise technique dans l'élaboration des états financiers ;
- la non comptabilisation des engagements hors bilan ;
- le non respect des principes de transparence et de l'importance significative.

Le manque d'expertise technique dans l'élaboration des états financiers pourrait expliquer le défaut de présentation de l'état annexé dans la mesure où l'élaboration des états financiers nécessite une excellente connaissance des techniques comptables et une bonne capacité d'analyse financière du bilan. Cependant, nous pensons que cette cause n'explique pas le mieux le problème du défaut de présentation de l'état annexé.

Lorsque nous considérons la non comptabilisation des engagements hors bilan comme cause du problème, on se rend compte qu'elle pourrait expliquer également le défaut de présentation de l'état annexé. En effet, les engagements hors bilan de l'Etat concernent les engagements pris dans le cadre d'accords bien définis, qui se caractérisent par l'existence de documents contractuels ou juridiques liant l'Etat à un tiers. Ils concernent également les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat faisant l'objet de litiges avérés et les engagements résultant des obligations reconnues par l'Etat, pour lesquels les conditions de comptabilisation des provisions pour risques ne sont pas vérifiées. Ces informations qui ne peuvent figurer au bilan doivent être mentionnées dans l'état annexé conformément à l'article 27

de la directive communautaire portant plan comptable de l'Etat citée plus haut : « l'état annexé... comprend l'explicitation et le chiffrage des engagements hors bilan ». Ainsi, la non comptabilisation des engagements hors bilan pourrait justifier le défaut de présentation de l'état annexé. Cette cause n'est pas la meilleure car l'état annexé ne contient pas uniquement des informations relatives aux engagements hors bilan mais l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'utilisation des états financiers.

En revanche, nous pensons que c'est le non respect des principes de transparence et de l'importance significative qui explique le défaut de présentation des informations sur l'évaluation des postes du bilan (l'état annexé) observé dans la présentation des états financiers de l'Etat. En effet, le principe de transparence et de l'importance significative sont deux des neuf principes comptables énoncés par le SYSCOA qui régissent la tenue d'une comptabilité. La mise en œuvre du principe de transparence permet à l'entreprise ou à l'Etat de donner une présentation claire, et loyale de l'information comptable. Quant au principe de l'importance significative, il exige que tout élément, susceptible d'influencer le jugement que les destinataires des états financiers peuvent porté sur le patrimoine, la situation financière et le résultat leur soit communiqué. L'article 10 de la directive n°09/2009/CM/UEMOA portant plan comptable de l'Etat au sein de l'UEMOA énonce également ces principes : « la comptabilité générale de l'Etat respecte le principe de transparence. Elle fournit une description adéquate, régulière, sincère, claire, précise et complète des évènements, opérations et situations se rapportant à l'exercice ». Ainsi, nous pouvons formuler notre hypothèse comme suit : **le non respect des principes de transparence et de l'importance significative justifie le défaut de présentation de l'état annexé.**

### **C- Causes et Hypothèses liées au problème spécifique N°3**

L'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat peut être due à une multitude de causes. Nous en avons identifiées trois que nous avons classées par ordre croissant d'importance :

- l'inefficacité de la méthode d'évaluation des éléments du patrimoine de l'Etat;
- l'inexistence d'une situation patrimoniale initiale de l'Etat comme le bilan d'ouverture ;

- le non respect des principes de prudence, de coût historique, de l'intangibilité du bilan et de la permanence des méthodes.

L'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat pourrait s'expliquer par l'inefficacité de la méthode d'évaluation des éléments du patrimoine de l'Etat. En effet, les chiffres retenus dans le bilan patrimonial sont ceux tirés de la compilation de la plate-forme informatique du SIGFIP. Celui-ci se définit comme un applicatif informatique, un logiciel conçu pour la gestion des recettes et des dépenses du budget de l'Etat. De ce fait, seuls les décaissements donnant lieu à une contrepartie physique comme la consommation d'un crédit contre acquisition d'un bien peuvent être récapitulés sur la plate-forme du SIGFIP comme élément du patrimoine de l'Etat. A l'examen, on se convainc que la logique qui sous-tend l'élaboration du bilan de l'Etat est une logique de transposition des données de la comptabilité budgétaire de sorte que la comptabilité budgétaire ne se distingue de la comptabilité patrimoniale que par sa présentation formelle. Aucune donnée extrabudgétaire n'est enregistrée pour refléter l'exhaustivité de la situation patrimoniale et financière de l'Etat. Pour nous, cette cause n'est pas la meilleure car, des efforts sont entrain d'être faits par la Direction Générale du Budget pour recenser et évaluer le patrimoine de l'Etat. Le processus a pris corps dans sa première étape à travers la mise en place d'un logiciel dénommé SIGMa (Système Intégré de Gestion de Matériel).

Cependant, l'inexistence d'une situation patrimoniale initiale de l'Etat comme le bilan d'ouverture pourrait être à la base de l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat. En réalité, tant que l'Etat n'aura pas réussi à présenter un bilan d'ouverture exhaustif, il serait difficile de présenter au 31 décembre un bilan qui reflète une véritable situation patrimoniale de l'Etat. En effet, c'est à partir du bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> Janvier que tous les comptes sont évalués en fin d'exercice dans la balance générale des comptes. Néanmoins, cette cause n'est pas la meilleure car, en dépit du problème de l'in-exhaustivité du bilan, on constate des difficultés d'évaluation des différents postes figurant au bilan.

En ce qui concerne le non respect des principes de prudence, de coût historique, de l'intangibilité du bilan et de la permanence des méthodes, elle semble expliquer le mieux le problème. En effet, la prudence est l'appréciation raisonnable des événements et opérations afin d'éviter de transférer sur l'avenir des risques actuels d'incertitudes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'exercice. Quant au principe du coût historique,

il exige que les biens soient comptabilisés à leur valeur d'entrée c'est-à-dire à leur coût d'acquisition dans le patrimoine de l'Etat. Le principe de l'intangibilité du bilan veut que le bilan d'ouverture d'un exercice corresponde au bilan de clôture de l'exercice précédent. Pour finir, la permanence des méthodes signifie que les méthodes utilisées pour retracer les événements, opérations et situations ne changent pas d'un exercice à un autre. Ainsi, nous pouvons formuler notre hypothèse comme suit : **le non respect des principes de prudence, de coût historique, de l'intangibilité du bilan et de la permanence des méthodes est à la base de l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat.**

### **III- Tableau de Bord de l'Etude (TBE)**

Le TBE est un outil récapitulatif des grands intérêts de la recherche effectuée. Il sert de repère d'évolution future de l'étude en termes de la méthodologie à adopter, de la revue de littérature, des diagnostics puis des solutions à proposer. Ce tableau est constitué de la problématique choisie, des problèmes spécifiques retenus, les causes supposées être à la base des problèmes et des hypothèses de l'étude.

**Tableau n°2 : Tableau de bord de l'étude**

Niveau d'analyse	Problématique*	Objectifs	Causes supposées	Hypothèses	
Général	Etablissement non sincère et non fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat	Définir une stratégie pour l'élaboration sincère et fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat	.....	.....	
S P E C I F I Q U E	1	la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial	étudier les conditions de comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial	l'inexistence de travaux d'inventaire en fin d'exercice	l'inexistence de travaux d'inventaire en fin d'exercice explique le problème de non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial
	2	le défaut de présentation des informations sur l'évaluation des postes du bilan (l'état annexé)	déterminer les dispositions techniques favorables à la production de l'état annexé	le non respect des principes de transparence et de l'importance significative	le non respect des principes de transparence et de l'importance significative justifie le défaut de présentation de l'état annexé
	3	l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat	identifier les méthodes objectives d'évaluation des éléments du compte patrimonial de l'Etat	le non respect des principes de prudence, de coût historique, de l'intangibilité du bilan et de la permanence des méthodes	le non respect des principes de prudence, de coût historique, de l'intangibilité du bilan et de la permanence des méthodes est à la base de l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat

\*Problématique de l'établissement sincère et fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat au Bénin

**Source** : Résultats de nos investigations

## **Paragraphe 2 : Cadre Méthodologique de l'Etude**

### **I- Revue de la littérature**

La revue de la littérature est un exercice qui permet, dans le cadre de toute recherche, de s'assurer au préalable de l'état des connaissances acquises, à partir de la documentation mobilisée sur les problèmes identifiés. Rappelons que notre problématique se libelle à travers le problème général de « l'établissement non sincère et non fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat » avec les problèmes spécifiques suivants :

- la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial ;
- le défaut de présentation des informations sur l'évaluation des postes du bilan (l'état annexé) ;
- l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat.

### **A- Contributions antérieures liées au problème de non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial**

Pour résoudre ce problème, nous nous sommes fixé comme objectif d'étudier les conditions de comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial.

Face à ce problème, plusieurs mesures ont été prises. En effet, le **décret n°2009-194 du 13 mai 2009** portant mise en œuvre de la comptabilité des matières dans les administrations publiques et les collectivités locales fait obligation en son article 1<sup>er</sup> à toutes les structures et institutions publiques ainsi qu'aux collectivités locales de tenir une comptabilité des matières. La comptabilité des matières est une comptabilité d'inventaire permanent des biens

immobiliers et mobiliers ainsi que des matières solides, liquides ou gazeux appartenant à l'Etat, à une collectivité locale ou à un établissement public.

En outre, l'article 29 de la directive communautaire de 2009 portant Plan Comptable de l'Etat dispose : « la tenue de la comptabilité générale de l'Etat est soumise aux règles et pratiques des amortissements et provisions. Les amortissements et provisions sont des opérations comptables et non budgétaires... ». Aux termes de l'article 34 de la même directive, toutes les opérations de prêts, d'avances, de garanties ou d'avals doivent faire l'objet de provisions en fonction de leurs risques. Pour finir, l'article 02 de la directive communautaire dispose : « la comptabilité générale de l'Etat... retrace toutes les opérations ayant un impact sur la situation patrimoniale de l'Etat, dont notamment la variation des stocks,... ».

### **B- Contributions antérieures liées au problème de défaut de présentation de l'état annexé**

En ce qui concerne la résolution du problème de défaut de présentation de l'état annexé, nous nous sommes proposé de déterminer les dispositions techniques favorables à la production de l'état annexé.

En France, la norme comptable de l'Etat n°1 indique : « 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, ... ». En effet, l'Etat français a adopté treize (13) normes comptables par arrêté du 21 mai 2004 relatives à la présentation des états financiers. La norme n°1 prescrit la forme et la structure des états financiers. Les normes 2, 3, et 4 fixent les éléments du compte de résultat et enfin, les normes 5 à 13 fixent les éléments du bilan et du hors bilan.

*Lionel VAREILLE* dans son article “*Quelle forme pour les états financiers des Etats ?*” trouve que : « l'annexe peut être vue comme un état financier devant prendre plus d'importance qu'elle n'en a aujourd'hui, car d'une part, elle apporte des éléments d'explications des chiffres qui figurent dans les autres états financiers, et d'autre part, elle complète le bilan et le compte de résultat avec des informations ne pouvant figurer dans ces tableaux ».

La directive communautaire de 2009 portant Plan Comptable de l'Etat dispose en son article 23 : « les états financiers comprennent le bilan, le compte

de résultat, le tableau de flux de trésorerie, le tableau des opérations financières du Trésor et l'état annexé... ». Plus loin en son article 27, elle mentionne que l'état annexé contient l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'utilisation des états financiers de l'Etat.

### **C- Contributions antérieures liées au problème de l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat**

Pour résoudre ce problème, nous avons envisagé identifier les méthodes objectives d'évaluation des éléments du compte patrimonial de l'Etat.

« Pour une entité comme l'Etat, la question de savoir quels actifs et passifs comptabiliser et pour quelles valeurs, est naturellement fondamentale » (*Jean-Paul MILOT* dans son article *Comment comprendre les comptes de l'Etat et à quoi peuvent-ils servir ?* Revue française de Finances Publiques n°93 Février 2006, page 13). Jean-Paul MILOT dans la résolution de cette problématique donne une priorité au bilan et prône le respect des normes internationales dans l'élaboration du bilan de l'Etat. Pour lui, les dispositions les plus importantes de ces normes traitent de ce qui doit, ou ne doit pas, figurer au bilan et pour quelles valeurs. En effet, *The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) of the International Federation of Accountants (IFAC)* c'est-à-dire le Conseil chargé de la normalisation comptable internationale dans le secteur public, organisme dépendant de la Fédération Internationale des Comptables, a publié le 17 octobre 2005 les traductions en français et en espagnol des 21 normes internationales de comptabilité publique ou International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).

La directive communautaire de 2009 portant Plan Comptable de l'Etat a prévu aussi quelques règles pour l'évaluation du patrimoine de l'Etat. Conformément aux dispositions de l'article 36, les actifs sont valorisés sur la base du coût historique, conformément au SYSCOA. La dette est valorisée à la valeur nominale de ses différents éléments constitutifs. L'article 37 de cette même directive précise que : « l'actif et le passif de l'Etat sont évalués en fin d'exercice à leurs valeurs actuelles... ».

## **II- Méthodologie adoptée**

La méthodologie que nous voulons utiliser est articulée autour de deux dimensions : une étude empirique et une approche théorique.

### **A- Méthode empirique choisie**

Elle permet de montrer la technique d'enquête à utiliser en vue de vérifier les hypothèses. Ainsi, nous allons respectivement :

- identifier le cadre de l'enquête et procéder au choix de l'échantillon ;
- spécifier les données à mobiliser ;
- fixer la technique d'enquête ;
- retenir les outils de présentation des données.

#### **1- Identification de la population mère et choix de l'échantillon**

Dans le but de vérifier les hypothèses formulées, les données d'enquête seront collectées auprès des structures impliquées dans l'élaboration et la certification des comptes annuels de l'Etat et de certaines personnes ressources. Il s'agit notamment de la DGTCP, de la Direction Générale du Budget (DGB), de la chambre des comptes de la Cour Suprême et de certains praticiens de la comptabilité de l'Etat considérés comme personnes ressources. Ainsi donc, notre population mère est composée des agents de la DGTCP, de la DGB, de la chambre des comptes de la Cour Suprême et des personnes ressources.

Cependant, ne pouvant pas interroger la population dans sa totalité, nous avons décidé de réaliser la collecte des données par un sondage. Ainsi, l'échantillon représentatif de la population mère sera composé des responsables de ces structures et de quelques agents intervenants dans lesdites structures. Par souci de fiabilité des réponses et au regard des contraintes de délai et de disponibilité des enquêtés, nous avons prévu un effectif total de 55 réparti comme suit :

- 25 agents pour la DGTCP ;

- 12 agents pour la DGB ;
- 10 agents pour la chambre des comptes de la Cour Suprême ;
- 08 personnes ressources.

## **2- Outils de présentation des données**

### **a- Centre d'intérêt du questionnaire**

Au cours de nos enquêtes, les questions posées nous permettront de recenser les informations pour mieux :

- nous imprégner des raisons qui expliquent la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial ;
- déterminer les causes qui pourraient justifier le défaut de présentation de l'état annexé ;
- identifier les causes qui sont à la base de l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat.

### **b- Techniques de dépouillement**

Les données recueillies par questionnaire auprès de la population seront traitées manuellement puis classées par catégorie.

### **c- Outils statistiques de présentation des données**

Les résultats de nos enquêtes seront présentés par la méthode de tri à plat compte tenu de leurs caractères qualitatifs puis illustrés par des figures.

## **B- Approches théoriques retenues**

La dimension théorique vise à déterminer les outils de vérification des hypothèses afin de pouvoir déterminer les causes réelles se trouvant à la base de ces problèmes.

## **1- Choix théorique lié au problème spécifique n°1 relatif à la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial**

### **a- Présentation de la théorie retenue**

L'approche théorique retenue pour analyser ce problème est celle de l'article 1<sup>er</sup> du décret n°2009-194 du 13 mai 2009 portant mise en œuvre de la comptabilité des matières dans les administrations publiques et les collectivités locales : « *il est fait obligation à toutes les structures et institutions publiques ainsi qu'aux collectivités locales de tenir une comptabilité des matières...* ».

### **b- Seuil de décision**

Si nous supposons que le poids total des items est égal à 100% et considérons le nombre de causes capables d'expliquer ce problème qui est trois, le poids moyen serait égal à 33,33%. Ainsi, nous retiendrons comme seuil de décision, toute cause ayant un poids supérieur ou égal à 33,33%.

## **2- Choix théorique lié au problème spécifique n°2 relatif au défaut de présentation de l'état annexé**

### **a- Présentation de la théorie retenue**

L'approche théorique d'analyse de ce problème est celle de la norme comptable de l'Etat Français n°1: « 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, ...* ».

### **b- Seuil de décision**

Au nombre des trois causes susceptibles d'être à la base de ce problème, nous pensons retenir comme cause réelle du défaut de présentation de l'état annexé, toute cause ayant un poids supérieur ou égal à 33,33%.

### **3- Choix théorique lié au problème spécifique n°3 relatif à l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat**

#### **a- Présentation de la théorie retenue**

L'approche théorique retenue pour analyser ce problème est celle de l'article 37 la directive n°09/2009/CM/UEMOA portant plan comptable de l'Etat au sein de l'UEMOA : « *l'actif et le passif de l'Etat sont évalués en fin d'exercice à leurs valeurs actuelles...* ».

#### **b- Seuil de décision**

Vu l'importance de ce problème, nous pensons le résoudre en nous basant sur la logique selon laquelle toute cause ayant un pourcentage différent de 0% est réelle.

## **Section 2 : Collecte et analyse des données, approches de solutions et conditions de mise en œuvre**

### **Paragraphe 1 : Collecte et analyse des données**

Dans ce paragraphe, nous présenterons les enquêtes et l'analyse des résultats afin de vérifier les hypothèses antérieurement émises.

#### **I- Collecte et restitution des résultats**

##### **A- Collecte des données**

##### **1- Présentation de l'enquête**

Les enquêtes ont été réalisées sur la base d'un questionnaire et d'un guide d'entretien pour les personnes à qui on n'a pas pu adresser le questionnaire.

## **2- Réalisation de l'enquête**

L'obtention des données complètes dans une recherche exige l'utilisation d'outils aussi fiables que possibles pour la collecte des informations dont on a besoin. C'est ce qui nous a amenés à adresser notre questionnaire à la population ciblée afin de recueillir leurs avis sur nos différentes préoccupations.

## **3- Difficultés rencontrées**

Au nombre des difficultés rencontrées, nous avons :

- l'accès peu facile aux statistiques et aux archives ;
- le manque de collaboration de certaines personnes lors de la collecte des données ;
- l'accès difficile à certains documents ;
- l'indisponibilité de certains responsables devant nous fournir des réponses ;
- la réticence des agents à nous fournir des informations en raison, disent-ils, de l'obligation de réserve et de discrétion professionnelle.

Malgré ces difficultés, nous avons réalisé tant bien que mal nos recherches.

## **B- Présentation et analyse des résultats de l'enquête**

Il convient ici de présenter les résultats de nos investigations puis aboutir à une analyse des données. Cette présentation se fera en une série de tableaux récapitulatifs et des figures.

**Tableau n°3** : Taux de réalisation de l'enquête

<b>Structures enquêtés</b>	<b>Nombre d'enquêtés Prévu</b>	<b>Nombre réalisé</b>	<b>Taux de réalisation</b>
DGTCP	25	25	100%
DGB	12	10	83%
Chambre des Comptes de la C S	10	09	90%
Personnes ressources	8	08	100%
Total	55	52	95%

**Source** : Résultats de nos enquêtes (Novembre 2013)

Cinquante deux (52) sujets ont été questionnés sur les cinquante cinq (55) prévus au départ soit un taux de réalisation de 95%. Nous allons alors passer à la synthèse des résultats de nos enquêtes par problème spécifique.

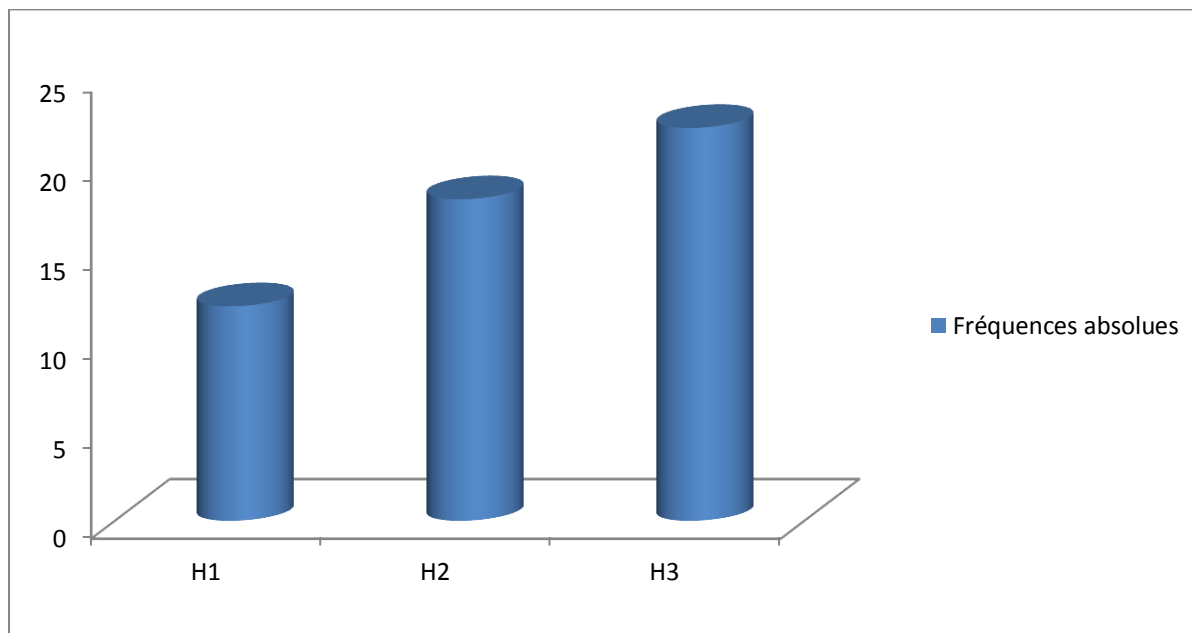
### **1- Présentation des données relatives au problème spécifique n°1**

Pour le problème spécifique n°1, relatif à la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial, une seule question fondamentale dans notre questionnaire, a été posée pour conduire l'enquête à la vérification de notre hypothèse spécifique n°1 formulée. Les résultats découlant de cette question sont consignés dans le tableau suivant :

**Tableau n°4** : Présentation des données d'enquête, relatives au problème de non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial

Modalités	Fréquences absolues	Fréquences relatives(%)
L'absence de règles relatives aux amortissements et aux provisions (H1)	12	23
La non application des règles relatives à la tenue de la comptabilité matière de l'Etat (H2)	18	35
L'inexistence de travaux d'inventaire en fin d'exercice (H3)	22	42
Total	52	100

**Source** : Résultats de nos enquêtes (Novembre 2013)



**Figure n°1** : Représentation graphique des causes expliquant le problème de non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial

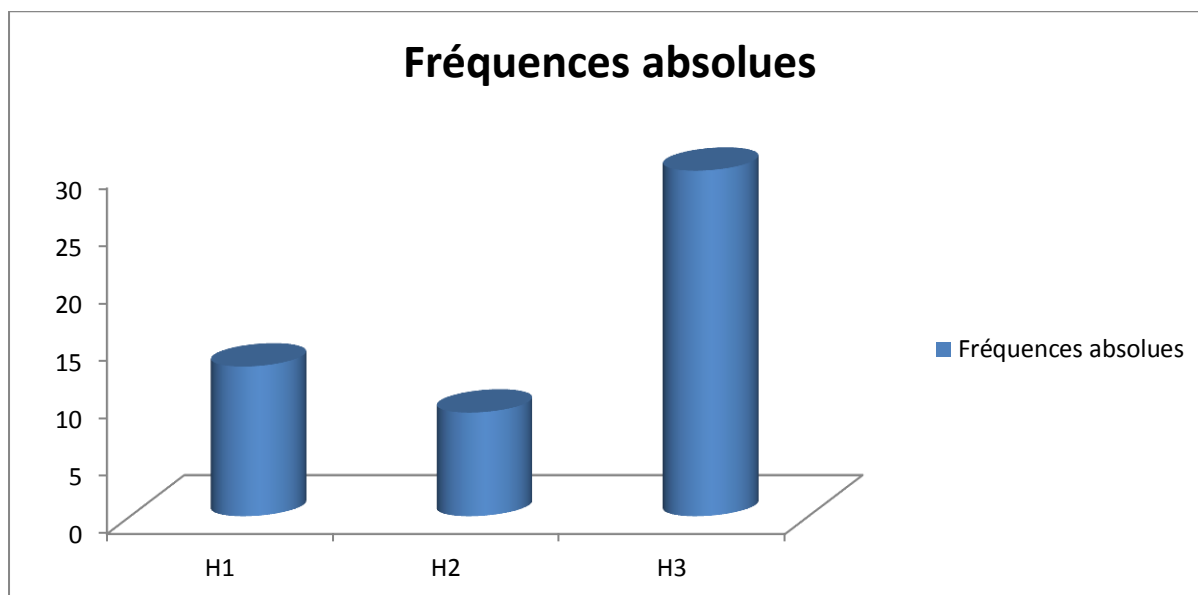
## 2- Présentation des données relatives au problème spécifique n°2

Pour la vérification de l'hypothèse liée au problème de défaut de présentation des informations sur l'évaluation des postes du bilan (l'état annexé), une seule question fondamentale dans notre questionnaire, a été également posée. Les résultats découlant de cette question sont consignés dans le tableau suivant :

**Tableau n°5** : Présentation des données d'enquête, relatives au problème de défaut de présentation de l'état annexé

Modalités	Fréquences absolues	Fréquences relatives(%)
Le manque d'expertise technique dans l'élaboration des états financiers (H1)	13	25
La non comptabilisation des engagements hors bilan (H2)	09	17
Le non respect des principes de transparence et de l'importance significative (H3)	30	58
Total	52	100

**Source** : Résultats de nos enquêtes (Novembre 2013)



**Figure n°2** : Représentation graphique des causes expliquant le problème de défaut de présentation de l'état annexé

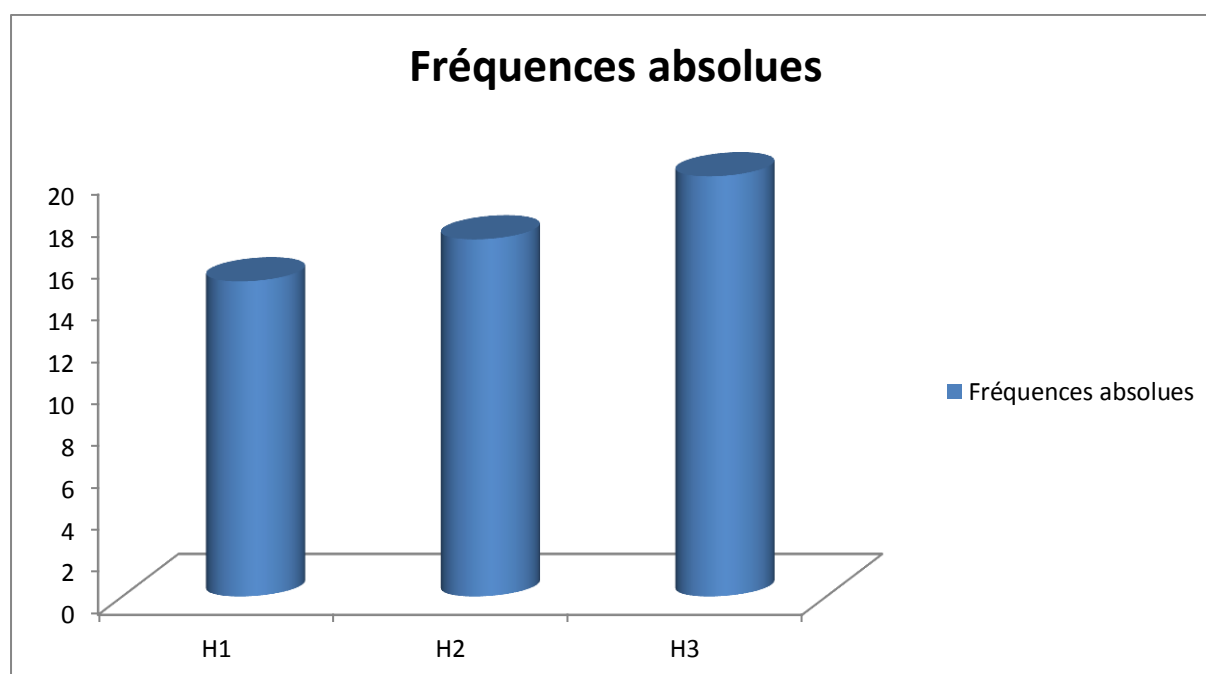
### 3- Présentation des données relatives au problème spécifique n°3

La question n°3 posée dans le questionnaire, aux individus de la population identifiée, concourt à déterminer les vraies raisons de l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat. Les résultats découlant de cette question sont consignés dans le tableau suivant :

**Tableau n°6** : Présentation des données d'enquête, relatives au problème de l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat

Modalités	Fréquences absolues	Fréquences relatives (%)
L'inefficacité de la méthode d'évaluation des éléments du patrimoine de l'Etat (H1)	15	29
L'inexistence d'une situation patrimoniale initiale de l'Etat comme le bilan d'ouverture (H2)	17	33
Le non respect des principes de prudence, de coût historique, de l'intangibilité du bilan et de la permanence des méthodes (H3)	20	38
Total	52	100

**Source** : Résultats de nos enquêtes (Novembre 2013)



**Figure n°3** : Représentation graphique des causes expliquant le problème de l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat

## **II- Vérification des hypothèses**

Nous allons dans cette partie, procéder successivement à la vérification des hypothèses formulées en tenant compte du seuil de décision fixé et à la réalisation de la synthèse du diagnostic relatif à chaque problème en résolution.

### **A- Degré de vérification de l'hypothèse liée à la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et à la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial**

Pour identifier les causes réelles de ce problème, il a été retenu comme seuil de décision, toute cause ayant un poids supérieur ou égal au poids moyen, en d'autres termes 33,33%. Il ressort de l'analyse des données les résultats ci-après :

- 23% des enquêtés pensent que le problème est dû à l'absence de règles relatives aux amortissements et aux provisions ;
- 35% des enquêtés trouvent que cette situation est due à la non application des règles relatives à la tenue de la comptabilité matière de l'Etat ;
- 42% des individus estiment que cet état de chose est dû à l'inexistence de travaux d'inventaire en fin d'exercice.

Au regard de ce qui précède, nous pouvons conclure que l'hypothèse selon laquelle **l'inexistence de travaux d'inventaire en fin d'exercice explique le problème de non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial est partiellement vérifiée.**

### **B- Degré de vérification de l'hypothèse liée au défaut de présentation de l'état annexé**

Le seuil de décision fixé précédemment à ce niveau est toute cause ayant un poids supérieur ou égal au poids moyen, en d'autres termes 33,33%. L'analyse des données révèle les observations ci-après :

- 25% des individus pensent que le défaut de présentation de l'état annexé est dû au manque d'expertise technique dans l'élaboration des états financiers ;
- 17% des enquêtés estiment que ce problème est dû à la non comptabilisation des engagements hors bilan ;
- 58% des enquêtés trouvent que c'est le non respect des principes de transparence et de l'importance significative qui explique le défaut de présentation de l'état annexé.

L'hypothèse selon laquelle **le non respect des principes de transparence et de l'importance significative justifie le défaut de présentation de l'état annexé est vérifiée.**

### **C- Degré de vérification de l'hypothèse liée au problème de l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat**

Pour identifier les causes réelles de ce problème, il a été retenu comme seuil de décision, toute velléités de causes c'est-à-dire que tout avis sera pris en compte. Il ressort de l'analyse des données les résultats ci-après :

- 29% des enquêtés pensent que le problème est dû à l'inefficacité de la méthode d'évaluation des éléments du patrimoine de l'Etat;
- 33% des enquêtés trouvent que cette situation est due à l'inexistence d'une situation patrimoniale initiale de l'Etat comme le bilan d'ouverture ;
- 38% des individus estiment que c'est le non respect des principes de prudence, de coût historique, de l'intangibilité du bilan et de la permanence des méthodes qui explique le problème de l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat.

Au regard de ce qui précède, nous pouvons conclure que l'hypothèse selon laquelle **le non respect des principes de prudence, de coût historique, de l'intangibilité du bilan et de la permanence des méthodes est à la base de l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat est partiellement vérifiée.**

## **Paragraphe 2 : Synthèse du diagnostic de l'étude, propositions de solutions et conditions de mise en œuvre**

### **I- Synthèse du diagnostic de l'étude**

La vérification des hypothèses nous a permis d'identifier les causes réelles se trouvant à la base de nos différents problèmes spécifiques. Nous pouvons alors formuler les éléments de diagnostic comme suit :

#### **A- Élément de diagnostic lié au problème spécifique n°1**

A partir de la confirmation partielle de l'hypothèse n°1, nous retenons comme élément de diagnostic que **la non application des règles relatives à la tenue de la comptabilité matière de l'Etat et l'inexistence de travaux d'inventaire en fin d'exercice sont des causes réelles de la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial.**

#### **B- Élément de diagnostic lié au problème spécifique n°2**

La confirmation de l'hypothèse n°2 permet de retenir que **le non respect des principes de transparence et de l'importance significative est la cause réelle du défaut de présentation de l'état annexé.**

#### **C- Élément de diagnostic lié au problème spécifique n°3**

La confirmation partielle de l'hypothèse n°3, nous permet de retenir comme élément de diagnostic que **l'inefficacité de la méthode d'évaluation des éléments du patrimoine de l'Etat, l'inexistence d'une situation patrimoniale initiale de l'Etat comme le bilan d'ouverture et le non respect des principes de prudence, de coût historique, de l'intangibilité du bilan et de la permanence des méthodes sont des causes réelles de l'intégration de valeurs inexacts aux comptes patrimoniaux de l'Etat.**

## **II- Propositions de solutions et conditions de mise en œuvre**

Apporter des solutions à un problème, c'est proposer les conditions d'éradication des causes se trouvant à la base de ce problème tout en tenant compte des objectifs préalablement fixés. C'est dans cette logique que des solutions seront proposées ainsi que les conditions de leur mise en œuvre.

### **A- Approches de solutions**

#### **1- Approches de solutions au problème de non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial**

Il ressort de l'établissement du diagnostic de l'étude, que ce problème, non seulement est due à l'inexistence de travaux d'inventaire en fin d'exercice mais aussi à la non application des règles relatives à la tenue de la comptabilité matière de l'Etat. Pour trouver de solution à ce problème, nous allons proposer les conditions d'éradication des causes identifiées.

##### **❖ L'élaboration d'un manuel de procédure sur les travaux d'inventaire**

En effet, pour remédier efficacement à ce problème, il conviendrait d'élaborer un manuel de procédure sur les travaux d'inventaire. L'élaboration du manuel de procédure consiste à cibler les actions prioritaires à mener au niveau de chaque administration puis au niveau de l'administration centrale des finances conjointement avec les services du comptable principal de l'Etat en vue de la réalisation des travaux d'inventaire en fin d'exercice.

##### **❖ Le renforcement de la tenue de la comptabilité matière**

Au niveau de chaque administration publique, il est indispensable de disposer d'une véritable comptabilité matière. La mise en place de ce dispositif de comptabilité induit nécessairement l'utilisation de supports appropriés en vue de permettre le suivi et le contrôle de toutes les opérations effectuées.

L'Inspection Générale d'Etat (IGE) à proposer une série de documents en vue de faciliter la tenue de la comptabilité des matières au niveau des administrations publiques. Les documents nécessaires à la tenue de la comptabilité des matières sont :

- le bon de commande ou le marché ;
- la facture et le bordereau de livraison ou le PV de réception ;
- le facturier ;
- le livre journal des entrées et de sorties des matières ;
- le grand livre ou compte de gestion de mouvements des matières ;
- le registre d'inventaire du matériel encours de consommation ;
- le livre journal des ingrédients et pneumatiques ;
- les ordres d'entrés ;
- les ordres de sorties ;
- la fiche individuelle d'entretien de l'immobilisation ;
- le sommier des bâtiments ;
- le sommier des terrains ;
- la fiche d'inventaire individuelle contradictoire des matières du premier groupe (matériels, mobiliers, installations et agencements et autres immobilisations) ;
- le Procès Verbal (PV) de recensement des matières ;
- le relevé récapitulatif des matières du premier groupe ;
- les fiches de stocks par nature ;
- le PV de vente ou de destruction.

La tenue rigoureuse de ces documents permettra en fin d'exercice de procéder au niveau de chaque administration à l'inventaire physique et à l'inventaire comptable de tous les biens publics.

**❖ La mise en place d'un logiciel de gestion et de centralisation des informations comptables relatives à la comptabilité matière de toutes les administrations**

La mise en place d'un tel logiciel, permettra dès sa mise en exploitation, une bonne connaissance du parc automobile de l'Etat, la tenue du répertoire des immeubles de l'Etat au Bénin et à l'étranger, le suivi de l'usage et de l'affectation des bâtiments, la situation des stocks de matières et fournitures de l'Etat, ... etc.

## **2- Approches de solutions au problème de défaut de présentation de l'Etat annexé**

Rappelons que la cause de ce problème est le non respect des principes de transparence et de l'importance significative dans l'élaboration des états financiers de l'Etat. La mise en œuvre du principe de transparence permet à l'Etat de donner une présentation claire, et loyale de l'information comptable. Quant au principe de l'importance significative, il exige que tout élément, susceptible d'influencer le jugement que les destinataires des états financiers peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat leur soit communiqué. Pour éradiquer cette cause, nous suggérons :

### **❖ La sensibilisation des acteurs intervenant dans l'élaboration des états financiers**

Cette sensibilisation aura pour objectifs de faire appréhender à ces divers acteurs, l'importance et le contenu de l'état annexé dans les états financiers de l'Etat.

En effet, l'état annexé fait partie intégrante des états financiers, au même titre que le bilan, le compte de résultat et le tableau des flux de trésorerie. Il doit présenter :

-les règles et méthodes d'évaluation comptables ainsi que les changements de méthodes d'évaluation et de présentation des comptes ;

- les informations détaillant les montants qui apparaissent dans le compte de résultat, le bilan et le tableau des flux de trésorerie. Ces précisions concernent :

- les variations des éléments de l'actif et du passif pendant l'exercice considéré ;
- le détail des immobilisations corporelles, incorporelles et financières, des charges de personnel, ...etc ;
- les informations relatives aux effectifs de l'Etat ;

-les informations qui ne figurent pas dans les autres documents de synthèse mais qui doivent néanmoins être portées en annexe tels que les engagements hors bilan, les dépréciations de créances recouvrées par l'Etat pour

le compte de tiers pour lesquels l'Etat ne supporte pas le risque de non-paiement.

Aux Etats-Unis, l'annexe contient, outre les éléments cités ci-dessus, des projections relatives à l'avenir de certains régimes sociaux, sur plusieurs dizaines d'années. Ces informations, contenues dans une section spéciale de l'annexe « stewardship information » ne sont pas auditées comme le sont les autres parties des états financiers de l'Etat, mais présentent l'intérêt de faciliter le débat public sur ces éléments à fort enjeu financier et politique.

**❖ L'élaboration d'un plan de renforcement des capacités des acteurs intervenant dans l'élaboration des états financiers**

Il s'agit de concevoir des programmes périodiques de formation des acteurs intervenant dans l'élaboration des états financiers, en vue d'améliorer leur capacité technique dans la production des états financiers.

**3-Approches de solutions au problème de l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat**

Il ressort de l'établissement du diagnostic de l'étude, que l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat est due à l'inefficacité de la méthode d'évaluation des éléments du patrimoine de l'Etat, l'inexistence d'une situation patrimoniale initiale de l'Etat comme le bilan d'ouverture et au non respect des principes de prudence, de coût historique, de l'intangibilité du bilan et de la permanence des méthodes. Pour éradiquer ces causes, nous suggérons :

**❖ L'internalisation de la directive n°09/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant plan comptable de l'Etat au sein de l'UEMOA**

Il convient de préciser que l'internalisation de cette directive devrait intervenir dans les Etats membres au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2012 conformément à l'article 45 de la directive. En effet, l'internalisation de la directive de 2009 portant plan comptable permettra de mettre en place un nouveau cadre comptable de l'Etat qui traduit une volonté de rapprochement avec le plan

comptable général SYSCOA. La mise en œuvre de ce nouveau cadre comptable permettra de présenter une image fidèle du patrimoine de l'Etat.

**❖ Le recensement de tous les biens appartenant à l'Etat et aux collectivités locales**

Le recensement de tous les biens appartenant à l'Etat permettra d'établir à la fin de l'opération, un bilan d'ouverture qui reflète l'exhaustivité de la situation patrimoniale de l'Etat.

**❖ La réalisation des travaux d'inventaire en fin d'exercice**

L'inventaire est l'ensemble des opérations faites par une structure ou une organisation en fin de période ou d'exercice en vue d'obtenir les valeurs réelles des éléments de son patrimoine qui se déprécient dans le temps. On distingue l'inventaire extra comptable qui est l'inventaire physique des biens et l'inventaire comptable qui est la constatation comptable à travers l'amortissement, les provisions, et les autres régularisations. Les actifs sont valorisés sur la base du coût historique, conformément au SYSCOA. La dette est valorisée à la valeur nominale de ses différentes composantes.

La valeur de chaque élément d'actif ou de passif en fin d'exercice doit être comparée à sa valeur au bilan en début d'exercice ou à sa valeur d'entrée au bilan, s'il est entré au bilan au cours de l'exercice. Si la valeur de fin d'exercice est inférieure à la valeur d'entrée, une dépréciation doit être constatée sous la forme d'un amortissement ou d'une provision selon qu'elle est jugée définitive ou non. Les autres régularisations portent sur les états de rapprochement des comptes de trésorerie, les charges à payer, les stocks en cours de route à réceptionner, les produits à recevoir, les produits comptabilisés d'avance...etc.

### **3- Conditions de mise en œuvre des solutions proposées**

#### **1- Conditions de mise en œuvre des solutions liées au problème de non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial**

Rappelons que pour résoudre ce problème, nous avons suggérer l'élaboration d'un manuel de procédure sur les travaux d'inventaire, le renforcement de la tenue de la comptabilité des matières et la mise en place d'un logiciel de gestion et de centralisation des informations comptables relatives à la comptabilité matières des administrations.

Pour ce qui concerne l'élaboration d'un manuel de procédure sur les travaux d'inventaire, il conviendrait de confier cette tâche à l'Unité de Gestion des Réformes (UGR) du Ministère de l'Economie et des Finances qui a pour mission l'amélioration du système de gestion des finances publiques.

Le renforcement de la tenue de la comptabilité matière doit se faire à travers la nomination des comptables matières distinct de tout autre gestionnaire c'est-à-dire sans cumul de postes ni de responsabilités, au niveau de chaque ministère et institution de l'Etat. Aussi, il faudrait engager la responsabilité des comptables matières en cas de défaillance.

Au Ministère de l'Economie et des Finances de prendre des dispositions pour mettre en place un logiciel de gestion et de centralisation des informations comptables relatives à la comptabilité matières des administrations.

#### **2- Conditions de mise en œuvre des solutions liées au problème de défaut de présentation de l'Etat annexé**

A ce niveau, nous pouvons suggérer les mesures suivantes :

- instruire l'Unité de Gestion des Réformes (UGR) d'élaborer un guide pour la présentation des états financiers de l'Etat ;
- organiser des séminaires, des ateliers de formation au profit des agents intervenant dans l'élaboration des états financiers ;
- organiser des séances d'information et de sensibilisation pour ces agents.

### **3- Conditions de mise en œuvre des solutions liées au problème de l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat**

Selon le rapport d'exécution des activités du plan d'actions pour l'amélioration du système de gestion des finances publiques à fin juin 2012 élaboré par l'UGR, les projets de textes législatifs et réglementaires relatifs aux réformes sur les finances publiques préconisées par l'UEMOA notamment en ce qui nous concerne **la directive n°09/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant plan comptable de l'Etat au sein de l'UEMOA** ont été élaborés par les comités mis en place et attendent d'être adoptés. Nous suggérons à ce niveau que les pouvoirs publics à savoir l'exécutif et le législatif jouent respectivement leur rôle en ce qui concerne l'internalisation de ces textes.

En ce qui concerne la mise en œuvre des travaux d'inventaire, elle sera précisée par le manuel de procédure sur les travaux d'inventaire dont nous avons recommandé l'élaboration.

Le Ministère de l'Economie et des Finances sera chargé d'organiser à travers ses directions compétentes le recensement de tous les biens appartenant à l'Etat et aux collectivités locales.

**Problématique de l'établissement sincère et fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat au Bénin**

Niveau d'analyse		Problématique*	Objectifs	Causes réelles	Diagnostics	Approches de solutions
Général		Etablissement non sincère et non fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat	Définir une stratégie pour l'élaboration sincère et fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat	.....		.....
S P E C I F I Q U E	1	la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial	étudier les conditions de comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial	-l'inexistence de travaux d'inventaire en fin d'exercice ; -la non application des règles relatives à la tenue de la comptabilité matière	la non application des règles relatives à la tenue de la comptabilité matière de l'Etat et l'inexistence de travaux d'inventaire en fin d'exercice sont des causes réelles de la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial	-l'élaboration d'un manuel de procédure sur les travaux d'inventaire ; -le renforcement de la tenue de la comptabilité matière ; -la mise en place d'un logiciel de gestion et de centralisation des informations comptables relatives à la comptabilité matière de toutes les administrations
	2	le défaut de présentation des informations sur l'évaluation des postes du bilan (l'état annexé)	déterminer les dispositions techniques favorables à la production de l'état annexé	le non respect des principes de transparence et de l'importance significative	le non respect des principes de transparence et de l'importance significative est la cause réelle du défaut de présentation de l'état annexé	-la sensibilisation des acteurs intervenant dans l'élaboration des états financiers  -l'élaboration d'un plan de renforcement des capacités des acteurs intervenant dans l'élaboration des états financiers
<b>Réalisé et soutenu par N'tchakèba Maurice KEITA</b>						

---

**Problématique de l'établissement sincère et fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat au Bénin**


---

3	l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat	identifier les méthodes objectives d'évaluation des éléments du compte patrimonial de l'Etat	<p>-l'inefficacité de la méthode d'évaluation des éléments du patrimoine de l'Etat ;</p> <p>-l'inexistence d'une situation patrimoniale initiale de l'Etat comme le bilan d'ouverture ;</p> <p>-le non respect des principes de prudence, de coût historique, de l'intangibilité du bilan et de la permanence des méthodes</p>	<p>l'inefficacité de la méthode d'évaluation des éléments du patrimoine de l'Etat , l'inexistence d'une situation patrimoniale initiale de l'Etat comme le bilan d'ouverture et le non respect des principes de prudence, de coût historique, de l'intangibilité du bilan et de la permanence des méthodes sont des causes réelles de l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat</p>	<p>-l'internalisation de la directive n°09/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant plan comptable de l'Etat au sein de l'UEMOA</p> <p>-le recensement de tous les biens appartenant à l'Etat et aux collectivités locales</p> <p>-la réalisation des travaux d'inventaire en fin d'exercice</p>
---	---	--	--	---	---

\*Problématique de l'établissement sincère et fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat au Bénin

### **Tableau n°7 : Tableau de Synthèse de l'Etude**

**Source** : Résultats de nos investigations



**CONCLUSION GENERALE**

La comptabilité générale de l'Etat s'applique à l'administration centrale et à ses établissements publics à caractère administratifs. Selon l'article 88 du décret n°2001-039 du 15 février 2001 portant règlement général sur la comptabilité publique : « la comptabilité de l'Etat et des autres organismes publics comprend une comptabilité administrative, une comptabilité générale et patrimoniale tenue par les comptables publics et, selon les besoins et les caractères propres à l'Etat ou aux autres organismes publics, une comptabilité analytique, une comptabilité des matières, valeurs et titres, tenues par les comptables ». La comptabilité générale de l'Etat a pour objet la connaissance exacte et sincère de son patrimoine et des opérations qu'il effectue, en fonction des droits et obligations qui lui sont reconnus. Cette comptabilité retrace toutes les opérations ayant un impact sur la situation patrimoniale de l'Etat.

En choisissant comme thème : « Problématique de l'établissement des comptes patrimoniaux de l'Etat au Bénin », nous nous sommes proposé face aux difficultés et à la complexité de l'évaluation financière du patrimoine de l'Etat, d'identifier les solutions susceptibles de permettre la tenue d'une véritable comptabilité patrimoniale de l'Etat. En effet, le bilan qui est l'expression chiffrée de la situation patrimoniale de l'Etat ne peut être présenté à titre indicatif. Il doit refléter l'exhaustivité du patrimoine de l'Etat afin de garantir la transparence, la sincérité et la clarté de la gestion publique.

A travers cette étude, nous avons appréhendé quelques problèmes qui rendent difficile l'élaboration des comptes patrimoniaux de l'Etat. Ces problèmes sont : l'inexistence de travaux d'inventaire en fin d'exercice, le défaut de présentation de l'état annexé et l'inefficacité de la méthode de valorisation du patrimoine de l'Etat. Ces problèmes ont pour conséquence le non respect des principes de régularité, de sincérité et de fidélité dans la présentation de la situation patrimoniale de l'Etat. Nous avons essayé d'apporter des solutions à chacun de ces problèmes identifiés afin de contribuer au renforcement de la tenue d'une comptabilité patrimoniale de l'Etat gage de sincérité et de fidélité des comptes publics.



## **BIBLIOGRAPHIE**

### **Ouvrages, Articles et Mémoires**

- Dictionnaire Larousse (2001) ;
- DOSSA Giresse K. A. (2009) : « Contribution à un apurement juridictionnel effectif et régulier des comptes de gestion de l'Etat au Bénin », ENAM, Cycle I, AFT.
- MEDE Nicaise, (2007) : « L'établissement d'une comptabilité patrimoniale de l'Etat au Bénin : avancées et contraintes » Revue française de finances publiques n°98, Juin 2007 ;
- MILOT Jean-Paul, (2006) : « Comment comprendre les comptes de l'Etat et à quoi peuvent-ils servir ? », Revue française de finances publiques n°93, février 2006 ;
- MORIN Nathalie, (2006) : « La nouvelle comptabilité de l'Etat, une dynamique partagée au service de la gestion publique », Revue française de finances publiques n°93, février 2006 ;
- Raymond, G et J. Vincent, (2001) : « Lexique des termes juridiques », 13<sup>ème</sup> édition, Dalloz ;
- SAMBE Oumar et M. Ibra DIALLO, (2001) : « Plan des comptes et états financiers du système comptable OHADA », éditions comptables et juridiques, janvier 2001 ;
- VAREILLE Lionel, (2006) : « Quelle forme pour les états financiers des Etats ? une comparaison internationale », Revue française de finances publiques n°93, février 2006.

### **Textes législatifs et réglementaires**

- Arrêté n° 1188/MF/DC/SGM/DA du 14 décembre 1998 portant attributions, organisation et fonctionnement de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique ;
- Décret n°2001-039 du 15 février 2001 portant règlement général sur la comptabilité publique ;

- Décret n°2012-428 du 06 Novembre 2012 portant attributions, organisation et fonctionnement du Ministère de l'Economie et des Finances ;
- Directive n°01/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA ;
- Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA ;
- Directive n°07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA ;
- Directive n°08/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant nomenclature budgétaire de l'Etat au sein de l'UEMOA ;
- Directive n°09/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant plan comptable de l'Etat au sein de l'UEMOA ;
- Directive n°10/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant tableau des opérations financières de l'Etat au sein de l'UEMOA.
- Loi n°86-021 du 26 septembre 1986 relative aux lois de finances.

### **Documents spéciaux**

- Balance générale des comptes de l'Etat, gestion 2010 ;
- Déclaration générale de conformité, gestion 2010 ;
- Manuel de procédure de reddition des comptes de l'Etat, atelier de restitution du 23 mai 2008 ;
- Rapport de présentation du Compte Général de l'Administration des Finances (CGAF), gestion 2010 ;
- Rapport définitif sur l'exécution de la loi de finances, gestion 2010 ;
- [www.google.fr](http://www.google.fr) et [www.wikipedia.org](http://www.wikipedia.org).

# ANNEXES

Annexe n°1**Rapprochement entre la balance générale de sortie au 31 décembre 2009  
avec la balance générale d'entrée au 1<sup>er</sup> janvier 2010***(En millions de francs)*

Classes	Soldes au 31/12/2009		Soldes au 01/01/2010	
	Débiteurs	Créditeurs	Débiteurs	Créditeurs
1	-	-	767 686	1 234 040
2	-	-	958 599	-
3	18 148	378 752	19 443	242 059
4	636 835	551 898	611 545	565 171
5	191 373	651	190 721	-
9	862 928	778 693	8 460	553 747
Total	1 709 284	1 709 994	2 556 454	2 595 017

Sources : Déclaration Générale de Conformité, gestion 2010

Annexe n°2**Compte de Résultat Patrimonial de l'Etat, Gestion 2010**

<b>N° de compte</b>	<b>CHARGES</b>	<b>MONTANTS (en francs CFA)</b>	<b>N° de compte</b>	<b>PRODUITS</b>	<b>MONTANTS (en francs CFA)</b>
61	Dépenses de personnel	264 941 223 069	71	Recettes fiscales	543 708 475 307
62	Achat de biens et services (y compris les charges except)	90 872 888 171	72	Recettes non fiscales	29 669 356 924
63		33 625 951 846	73	Transferts reçus d'autres budgets (Recettes non fiscales)	19 471 019 330
64	Transferts courants (y compris les subventions d'exploitation)	122 616 205 728	74	Dons programmes	0
65	Intérêts et frais financiers	9 107 578 425	76	Produits exceptionnels	19 864 457 714
66	Charges exceptionnelles (comptes d'Affectation Spéciaux)	57 521 596 046	76	Produits des Comptes d'Affectation Spéciaux	23 964 547 206
66	Autres charges exceptionnelles	16 082 419 202	76	Produits issus des opérations à caractère temporaire	3 237 500 000
69	Dotation aux provisions	1 323 923 463			
	<b>Total des charges</b>	<b>596 091 785 950</b>		<b>Total des produits</b>	<b>639 915 356 481</b>
	Résultat (solde créditeur)	43 823 570 531			
	<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>639 915 356 481</b>		<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>639 915 356 481</b>

**Source :** Rapport de présentation du CGAF, Gestion 2010

## Annexe n°3

**BILAN DE L'ETAT AU 31 DECEMBRE 2010**

(En francs CFA)

N° de compte	ACTIF	Brut 2010	N° de compte	PASSIF	Brut 2010
	<b><u>Actif Immobilisé</u></b>			<b><u>Situation Nette (1)</u></b>	<b>877 547 979 851</b>
21	Immobilisation incorporelles (Progiciels, Brevets, etc...)	425 047 354	112	Report à nouveau	767 686 595 738
22	Sols- Sous-Sols	795 444 282 454	117	Résultats de l'année	43 823 570 531
23	Immeubles	56 302 766 135	117.1	Résultat des opérations du Budget Général	43 823 570 531
24	Meubles	25 476 223 379	12	Dons projets et legs	66 037 813 582
25	Equipements militaires	773 323 127		<b><u>Dettes financières (2)</u></b>	<b>31 369 974 532</b>
26	Prêts/ Participation-Cautionnements	470 041 345	15	Emprunts projets multilatéraux	17 823 984 532
27	Transfert en capital	9 314 983 874	16	Tirages sur emprunts programmes	0
29	Prêts et avances	30 572 641 427	17	Tirages sur autres emprunts-Extérieurs (CAA)	13 545 990 000
	<b><u>Total Actif immobilisé</u></b>	<b>918 779 309 095</b>		<b><u>Total I (1+2)</u></b>	<b>908 917 954 383</b>
	<b><u>Actif Circulant</u></b>			<b><u>Autres Dettes</u></b>	
36	Avances aux Régies	15 324 119 865	36	Services non personnalisés de l'Etat	0
39	Transfert de dépenses	1 324 547 796	39	Transfert de recettes	243 173 621 713
41	Redevables	8 878 178 114	40	Dépenses en instance de règlement	145 540 890 370
42	Déposants	130 000 000	42	Déposants	171 268 846 842
44	Autres correspondants du trésor	112 561 073	43	Correspondants, coll. et Etablissements locaux	7 263 217 111
		26 762 953	44	Autres correspondants du trésor	2 353 275 496
45	Opérations avec l'étranger	37 253 282 198	45	Opérations avec l'étranger	0
46	Débiteurs divers : décaissements à régulariser	641 014 895 243	46	Débiteurs et Crédeurs divers	117 791 017 572
47	Comptes transitoires ou d'attente	1 082 224 459	47	Comptes transitoires ou d'attentes créditeurs	227 217 239 302
48	Comptes de régularisation	190 763 317 881		<b><u>Total II</u></b>	<b>914 608 108 406</b>
51	Banques, Etablissements financiers et assimilés	8 318 054 049	51	Banques, Etablissements financiers et assimilés	97 949 034
53	Caisse	616 759 097	58	Mouvements entre comptes financiers	0
58	Mouvements entre comptes financiers	904 844 702 728			
	<b>Total Actif Circulant</b>				
	<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>1 823 624 011 823</b>		<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>1 823 624 011 823</b>

Source : Rapport de présentation du CGAF, Gestion 2010

**Annexe n°4****QUESTIONNAIRE D'ENQUETE**

Dans le cadre de la réalisation de notre mémoire de fin de formation au cycle II de l'Ecole Nationale d'Administration et de Magistrature (ENAM), Option Administration des Finances, Filière Administration des Finances et du Trésor, nous avons choisi apporter notre contribution à la problématique de l'établissement sincère et fiable des comptes patrimoniaux de l'Etat au Bénin.

C'est pour cette raison que nous soumettons à votre bienveillante attention le questionnaire dont la teneur suit :

**I/ Identité de l'enquêté :**

1-Nom et Prénom :

2-Fonction:

3-Structure d'appartenance :

**II/ Questionnaire :**

1°) Qu'est-ce qui, selon vous est à la base de la non comptabilisation des stocks dans la comptabilité de l'Etat et de la non prise en compte des amortissements, des provisions et des variations de stocks dans la détermination du résultat patrimonial?

L'absence de règles relatives aux amortissements et aux provisions ;

La non application des règles relatives à la tenue de la comptabilité matière de l'Etat ;

L'inexistence de travaux d'inventaire en fin d'exercice.

Autres (à préciser.....)

.....

2°) A votre avis, qu'est-ce qui explique le défaut de présentation des informations sur l'évaluation des postes du bilan (l'état annexé) ?

Le manque d'expertise technique dans l'élaboration des états financiers ;

La non comptabilisation des engagements hors bilan ;

Le non respect des principes de transparence et de l'importance significative.

Autres (à préciser).....

.....

3°) A quoi est due, selon vous, l'intégration de valeurs inexactes aux comptes patrimoniaux de l'Etat ?

L'inefficacité de la méthode d'évaluation des éléments du patrimoine de l'Etat ;

L'inexistence d'une situation patrimoniale initiale de l'Etat comme le bilan d'ouverture ;

Le non respect des principes de prudence, de coût historique, de l'intangibilité du bilan et de la permanence des méthodes.

Autres (à préciser).....

.....

NB : Cocher devant la bonne réponse SVP

**Maurice KEITA**

## TABLE DES MATIERES

Identification du jury.....	i
Déclaration d'engagement du chercheur.....	ii
Dédicaces.....	iii
Remerciements.....	iv
Liste des sigles et abréviations.....	vi
Liste des tableaux.....	viii
Liste des annexes.....	ix
Liste des figures.....	x
Glossaire.....	xi
Résumé.....	xiii
Sommaire.....	xv
<b>INTRODUCTION GENERALE .....</b>	<b>1</b>
<b>CHAPITRE PREMIER : Cadre institutionnel de l'étude, observations de stage et ciblage de la problématique.....</b>	<b>4</b>
<b>SECTION 1 : Cadre institutionnel de l'étude et observations de stage.....</b>	<b>5</b>
<b>Paragraphe 1 : Présentation de la structure d'accueil de stage.....</b>	<b>5</b>
<b>Paragraphe 2 : Etat des lieux ou observations de stage.....</b>	<b>10</b>
<b>SECTION 2 : Ciblage de la problématique.....</b>	<b>26</b>
<b>Paragraphe1 : Inventaire des atouts et problèmes, et regroupement des problèmes par centre d'intérêt.....</b>	<b>26</b>
<b>Paragraphe 2 : Choix de la problématique, spécification de la problématique et détermination des séquences de résolution de la problématique spécifiée.....</b>	<b>28</b>

<b>CHAPITRE DEUXIEME</b> : Du cadre théorique de l'étude aux conditions de mise en œuvre des solutions.....	33
<b>SECTION 1</b> : Cadre théorique et méthodologique de l'étude.....	34
<b>Paragraphe 1</b> : Cadre théorique de l'étude.....	34
<b>Paragraphe 2</b> : Cadre méthodologique de l'étude.....	42
<b>SECTION 2</b> : Collecte et analyse des données, approches de solutions et conditions de mise en œuvre .....	48
<b>Paragraphe 1</b> : Collecte et analyse des données.....	48
<b>Paragraphe 2</b> : Synthèse du diagnostic de l'étude et conditions de mise en œuvre des solutions.....	56
<b>CONCLUSION GENERALE</b> .....	66
<b>BIBLIOGRAPHIE</b> .....	68
<b>Annexes</b> .....	70