

REPUBLIQUE DU CAMEROUN

Paix - Travail - Patrie

COUR SUPREME

CHAMBRE DES COMPTES



REPUBLIC OF CAMEROON

Peace - Work - Fatherland

SUPREME COURT

AUDIT BENCH

COMPTE GENERAL DE L'ETAT

COMPTE GENERAL DE L'ETAT

EXERCICE 2012

RAPPORT DE CERTIFICATION

N° 004/2013/CDC/CSC du 18 décembre 2013.

SOMMAIRE

Délibéré.....	3
Introduction.....	5
Méthodologie de vérification	6
I. EN LA FORME.....	8
I.1. Sur la compétence de la Chambre des Comptes à certifier le compte général de l'Etat de l'exercice 2012	8
I.2. Sur les délais de transmission du compte général de l'Etat de l'exercice 2012	9
I.3. Sur le contenu du compte général de l'Etat de l'exercice 2012.....	11
II. AU FOND.....	12
II.1. Du report des soldes de la balance générale des comptes à l'exercice 2012	12
II.2. Du report des soldes de la balance générale aux états financiers de l'exercice 2012.....	14
(1) Les reports au bilan	15
(2) Les reports au compte de résultat	16
(3) Du non respect des principes comptables	17
a) <i>Le Principe de la justification</i>	17
b) <i>Le principe de l'exhaustivité</i>	17
c) <i>Le Principe de la partie double</i>	18
(4) Des capitaux propres	19
(5) Du traitement des immobilisations dans le bilan de l'exercice 2012	20
(6) Du compte de régularisation	20
(7) De l'incertitude sur l'équilibre bilanciel	21
(8) Des titres de participations.....	21
(9) Des comptes de Trésorerie-Actif et Trésorerie-Passif	22
(10) Du bilan et du tableau des flux de trésorerie.....	22
Conclusion sur la certification du compte général de l'Etat de l'exercice 2012.....	23

Délibéré

Les travaux relatifs au présent rapport de certification sur le compte général de l'Etat de l'exercice 2012 ont été effectués par le Comité de préparation de l'avis sur le projet de loi de règlement de l'exercice 2012 ainsi que sur l'avis et le rapport de certification sur le compte général de l'Etat, présidé par Monsieur MBENOUN Théodore Augustin, Président de la première Section et comprenant :

- Madame FOFUNG Justine NABUM épouse WACKA, Présidente de Section ;

- Messieurs KAMENI Pierre,

FOUDA AMOMBO, rapporteur,

THEUMOUBE Philippe,

MIKONE Martin Bienvenu,

NDJOM NACK Elie Désiré,

ALIMA Jean Claude,

YEBGA MATIP,

EZO'O BIZEME, Conseillers Maîtres, et

EBENE Daniel, Avocat Général.

Conformément aux dispositions de l'ordonnance n° 26/CDC/CSC du 19 octobre 2010 de Monsieur le Président de la Chambre des Comptes portant détermination des matières dont connaissent les différentes formations de la Chambre des Comptes, celle-ci délibérant en Chambre du Conseil convoquée le 18 décembre 2013 à 15 heures suivant ordonnance n° 2013/24/CAB/PCDC/CSC 088 du 18 décembre 2013 de Monsieur le Président de la Chambre a adopté le présent rapport établi en application des articles 60 de la loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat, 125 et 126 du décret n° 2013/160 du 15 mai 2013 portant Règlement général de la comptabilité Publique.

Etaient présents

- M. ATEBA OMBALA Marc, Président de la Chambre des Comptes,

- M. MBENOUN Théodore Augustin,

- Mmes FOFUNG Justine NABUM épouse WACKA et SIMO TCHUINTE Lucienne épouse SIMO BOBDA, Présidents de Section,

- MM. MANGA MOUKOURI Isaac, HAKAPOKA Narcisse, KAMENI Pierre, FOU DA AMOMBO, NGAN Evaristus AZEH, THEUMOUBE Philippe, DJOKO André, MIKONE Martin Bienvenu, NDJOM NACK Elie Désiré, ALIMA Jean Claude, YEBGA MATIP, OUMAROU ABDOU, Conseillers Maîtres,

étaient également présents et ont participé aux débats sans prendre part aux délibérations Messieurs TENGEN Pius WERENGOH et EBENE Daniel, Avocats Généraux, représentant Monsieur le Procureur Général près la Cour Suprême,

Maître PAGUEM Michel, Greffier en chef de la Chambre des Comptes, greffier tenant la plume.

Introduction

Aux termes de l'article 60 de la loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat, « *les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* ».

Au rang de ces comptes figure le compte général de l'Etat qui, selon l'article 63 de la loi susvisée, décrit les opérations de la comptabilité générale de l'Etat.

Les articles 125 et 126 du décret n°2013/160 du 15 mai 2013 portant règlement général de la comptabilité publique disposent que le Ministre chargé des Finances produit à la juridiction des comptes le compte général de l'Etat, à l'appui du projet de loi de règlement qui lui est communiqué annuellement. La juridiction donne un avis sur le projet de loi de règlement et produit un rapport de certification sur le compte général de l'Etat.

« La certification est une opinion écrite et motivée que formule, sous sa propre responsabilité, un organisme indépendant sur les comptes d'une entité. Elle consiste à collecter les éléments nécessaires à l'obtention d'une assurance raisonnable sur la conformité des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, à un ensemble de règles et de principes. » ¹

Il s'ensuit que la Chambre des Comptes a pour mission de s'assurer que le compte soumis à la certification est conforme aux dispositions légales et réglementaires et que les états financiers sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de la situation financière de l'Etat.

La certification délivrée par la Chambre vise à éclairer le Parlement chargé de contrôler l'exécution des lois de finances. Elle s'adresse aussi au Gouvernement et plus largement, à tous les utilisateurs des états financiers.

Ce faisant, la Chambre des Comptes exerce sa mission d'assistance au Parlement et au Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances.

La loi portant régime financier de l'Etat a voulu que l'État se dote d'outils lui permettant d'apprécier sa situation financière et son patrimoine, de connaître ses coûts et de mieux évaluer ses résultats afin d'améliorer le pilotage budgétaire et la performance des politiques publiques. La certification des comptes par un auditeur externe comme la Chambre des Comptes de la Cour Suprême est l'un de ces instruments.

¹ Cour des Comptes (française), Rapport sur la certification des comptes de l'Etat, exercice 2009, la Documentation française, Paris, 2010.

Méthodologie de vérification

La Chambre des Comptes a mené ses vérifications dans le cadre des dispositions de la loi n° 2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême et de la loi n° 2006/016 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement de la Cour Suprême, et en se référant aux normes internationales généralement reconnues en matière d'audit des finances publiques, notamment les normes ISSAI.

Trois principes fondamentaux gouvernent l'organisation et l'activité de la Chambre des Comptes aussi bien dans l'exécution de ses contrôles et enquêtes que dans l'élaboration de ses rapports publics ou avis : l'indépendance, la contradiction et la collégialité.

L'indépendance institutionnelle de la juridiction financière garantit que les contrôles effectués et les conclusions tirées le sont en toute liberté d'appréciation.

La contradiction implique que toutes les constatations et appréciations ressortant d'un contrôle, d'une enquête ou de vérifications, de même que toutes les observations et recommandations formulées ensuite, sont systématiquement soumises aux responsables des administrations ou organismes concernés ; elles ne peuvent être rendues définitives qu'après prise en compte des réponses reçues.

La collégialité intervient pour conclure les principales étapes des procédures de contrôle et de publication.

Il en va ainsi pour l'acte de certification des comptes de l'État.

S'agissant des normes, celles qui auront trouvé ici application partielle ou entière concernent :

- ISSAI 1200 «*Accord sur les termes des missions d'audit*» : cette norme est applicable en ce sens que le décret n° 2013/160 du 15 mai 2013 susvisé prévoit :

« Article 125.- (3) la juridiction des comptes certifie que les états financiers sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de la situation financière de l'Etat. »

« Article 126.- (3) le compte général de l'Etat est produit par le Ministre chargé des finances au juge des comptes, à l'appui du projet de loi de règlement qui lui est communiqué annuellement. »

« (4) Au vu du projet de loi de règlement et des comptes administratifs des ordonnateurs principaux, le juge des comptes donne un avis et un rapport de certification sur le compte général de l'Etat. »

« (5) ... L'avis et le rapport sont transmis au Parlement. »

- ISSAI 1250 « *Conformité aux lois et règlements* » : la Chambre prend en considération tous les textes législatifs et réglementaires régissant la comptabilité de l'Etat, l'établissement du compte général de l'Etat qui en décrit les opérations et la certification dudit compte par le juge des comptes. Enfin les textes donnant compétence à la Chambre des Comptes et les directives de la CEMAC ont été considérés ;
- ISSAI 1300 « Planification et répartition des tâches » ;
- ISSAI 1520 « *Procédures analytiques* » ;
- ISSAI 1510 « *Soldes d'ouverture* » : les soldes d'ouverture sont systématiquement examinés afin de s'assurer du transport exact des soldes des comptes d'un exercice à un autre, aussi bien au niveau de la balance générale qu'à celui des états financiers;
- ISSAI 1710 « *Etats financiers comparatifs* » : la production des données de l'exercice 2011 en report dans le compte général de l'Etat de l'exercice 2012 a permis des analyses comparatives d'un exercice à un autre ;
- ISSAI 1700 « *Rapport* » : un rapport de certification provisoire est produit et soumis à la contradiction du Ministre des Finances. Le rapport final est transmis au Parlement tel que prévu par le décret sus évoqué.

Il convient de relever que dans le cadre de la certification du compte général de l'Etat de l'exercice 2012, la Chambre des Comptes n'a pu mettre en application certaines normes importantes en matière d'audit. Il s'agit notamment :

- ISSAI 1500 « *Eléments probants* » : la vérification sur pièces n'a pu être effectuée en raison des délais réduits de la mission de certification de cette année. La Chambre n'a donc pu collecter d'éléments probants des observations faites sur les états financiers notamment ;
- ISSAI 1505 « *Confirmations extérieures* » : les incertitudes sur le compte « Titres de participations » par exemple n'ont pu être levées en l'absence d'une circularisation ;
- ISSAI 300 : les opérations ont été correctement engagées, liquidées, payées et enregistrées : que les opérations de dépenses payées et enregistrées correspondent à celles qui ont normalement fait l'objet d'une prise en charge conformément au principe de constatation des obligations et que les opérations de recettes enregistrées sont celles qui ont été liquidées.

- ISSAI 1530 « *Sondage et échantillonnage* » : non effectué faute de temps et de travaux préliminaires d'échanges entre le Ministère des Finances et la Chambre des Comptes.

La certification est une mission annuelle qui fait l'objet d'échanges continus avec l'Administration. Cette approche n'a pas été possible dans le cadre de la mission de cette année pour plusieurs raisons :

- contexte du premier exercice concerné par la certification ;
- mise en œuvre de la comptabilité patrimoniale non encore achevée ;
- caractère « *expérimental* » du Compte général de l'Etat ;
- non-respect des délais de production du compte général de l'Etat ; sa production tardive ne permet pas à la juridiction de disposer du temps suffisant pour mener des vérifications sur pièces, établir et transmettre le rapport de certification dans les délais conformes au calendrier parlementaire ;
- absence d'un travail préliminaire de la Chambre en cours d'exécution du budget correspondant au compte général de l'Etat concerné par la certification ;
- limites en ressources matérielles et financières.

La certification du compte général de l'Etat de l'exercice 2012 par la Chambre des Comptes, prise dans ce contexte méthodologique, appelle à la fois des observations sur la forme et sur le fond.

I. EN LA FORME

I.1. Sur la compétence de la Chambre des Comptes à certifier le compte général de l'Etat de l'exercice 2012

Aux termes de l'article 126 du décret n° 2013/160 du 15 mai 2013 susvisé,

« (4) au vu du projet de loi de règlement et des comptes administratifs des ordonnateurs principaux, le juge des comptes donne un avis et un rapport de certification sur le compte général de l'Etat ».

« (5) ... l'avis et le rapport sont transmis au parlement ».

L'on relève cependant à l'article 128 de ce décret que certaines de ses dispositions dont l'application progressive sera différée jusqu'au terme d'un délai de six (6) ans concernent notamment:

- l'application intégrale des règles et procédures découlant du principe de la constatation des droits et obligations, ainsi que de la comptabilité patrimoniale régissant la comptabilité générale ;
- le rapport de la juridiction des comptes sur la certification des comptes.

Ces dispositions qui sont conformes à l'article 111 de la Directive CEMAC n° 02/11-UEAC-190-CM-22 relative au Règlement général de la comptabilité publique, laissent supposer que la certification ne peut s'exercer sur le compte général de l'Etat de l'exercice 2012.

L'article 63 du régime financier de l'Etat dispose : « *La comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations conformément au plan comptable général... Elle est décrite dans le compte général de l'Etat* ». Conformément à l'article 78 du même texte, ces dispositions sont applicables à partir de l'exercice 2012.

Ainsi, si le compte général de l'Etat pour l'exercice 2012 est exigible, sa certification, ainsi que celle des prochains comptes produits jusqu'à l'échéance de six (6) ans à compter de l'exercice 2013, doit tenir compte du niveau d'appropriation et d'application « *des règles et procédures découlant du principe de la constatation des droits et obligations ainsi que de la comptabilité patrimoniale régissant la comptabilité générale* ».

Sous cette réserve, la Chambre des Comptes peut dès à présent exercer sa mission de certification du compte général de l'Etat de l'exercice 2012. Cette certification se fait ici dans le cadre d'une démarche constructive d'accompagnement de la mise en œuvre progressive de la réforme comptable et des Finances publiques.

I.2. Sur les délais de transmission du compte général de l'Etat de l'exercice 2012

Par correspondance n° 000375/L/MINFI/SG/DGTCFM/DCP/SDRBEC du 11 octobre 2013, le Ministre des Finances a transmis au Président de la Chambre des Comptes pour avis, le projet de loi de règlement de l'exercice 2012. Ce projet était accompagné du compte général de l'Etat conformément aux dispositions de l'article 126 (3) du décret du 15 mai 2013 aux termes desquelles : « *le compte général de l'Etat est produit par le Ministre chargé des finances au juge des comptes, à l'appui du projet de loi de règlement qui lui est communiqué annuellement* ».

Il résulte de ces dispositions que les délais de transmission du compte général de l'Etat à la juridiction des comptes sont liés à ceux de la production du projet de loi de règlement.

D'après l'article 21 du régime financier de l'Etat, « le dépôt du projet de loi de règlement et de ses annexes doit intervenir au plus tard le 30 septembre de l'année suivant celle de l'exercice auquel il se rapporte ».

Par ailleurs, « les comptes de l'Etat ... sont produits à la Chambre des Comptes au plus tard trois (3) mois après la fin de la période complémentaire de l'exercice... »², « dont la date limite est fixée au 28 février de l'année suivante »³.

Il en découle que le projet de loi de règlement et le compte général de l'Etat qui l'accompagne doivent être transmis à la Chambre des Comptes respectivement pour avis et certification entre le 1^{er} juin et le 30 septembre de l'exercice suivant celui au titre duquel ils sont élaborés.

Certes, pour l'exercice budgétaire sous revue, la période complémentaire a été prorogée au 29 mars 2013 conformément à l'ordonnance n° 2012/002 du 30 novembre 2012. Mais il n'en demeure pas moins que les dispositions sus-indiquées n'ont pas été respectées, la juridiction ayant été saisie par courrier du 11 octobre 2013 enregistré le même jour sous le numéro 713.

Observation n°1

Bien que l'objet de la lettre de transmission du projet de loi de règlement de l'exercice 2012 du Ministre des Finances ne soit pas explicite, cette lettre vaut en même temps saisine de la juridiction en ce qui concerne la certification du compte général de l'Etat de l'exercice 2012. Cette saisine s'est faite au-delà des délais prévus.

Le Ministère des Finances prend acte de cette observation et fait observer que ce retard est expliqué par au moins deux raisons :

- *la prorogation de la période complémentaire, donc de l'exercice 2012 d'un mois ; ceci par l'ordonnance n° 2012/002 du 30 novembre 2012. Cette situation a eu comme conséquence inéluctable, l'allongement des délais de production du compte général de l'Etat.*
- *les travaux de redressement et d'intégration des comptabilités de certains postes comptables notamment ceux à l'étranger en vue de garantir la production des comptes plus fiables et plus exhaustifs.*

La Chambre des Comptes prend en considération les raisons invoquées et souhaite qu'à l'avenir, le compte général de l'Etat soit transmis dans les délais.

² Article 26 du décret n° 2013/160 du 15 mai 2013 susvisé.

³ Article 62 (3) de la loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat.

I.3. Sur le contenu du compte général de l'Etat de l'exercice 2012

Le décret n° 2013/160 du 15 mai 2013 susvisé dispose en son article 125 que : « *le compte général de l'Etat comprend la balance générale des comptes de l'Etat et les états financiers, notamment le bilan, le compte de résultats, le tableau des flux de trésorerie et l'état annexé* ».

L'article 126 (2) du même texte complète ainsi ces dispositions :

« *Le compte général de l'Etat comprend :*

- *la balance des comptes ;*
- *le bilan ;*
- *les comptes de résultats ;*
- *l'état de synthèse de l'exécution budgétaire pour les recettes ;*
- *l'état de synthèse de l'exécution budgétaire pour les dépenses ;*
- *l'état des comptes des correspondants ;*
- *le tableau des flux de trésorerie ».*

L'examen de la composition des documents accompagnant le projet de loi de règlement de l'exercice 2012 transmis par le Ministre des Finances le 11 octobre 2013 porte notamment sur :

- la balance générale des comptes de l'exercice 2012 ;
- les annexes au projet de loi de règlement de l'exercice 2012 dont *l'Annexe -V, Compte général de l'Etat au 31 décembre 2012*. Celui-ci, après un bref rappel des dispositions légales, présente successivement le bilan, le compte des résultats, le tableau des flux de trésorerie. Ces états financiers sont suivis de notes explicatives tenant lieu d'état annexé ;
- les états de synthèse de l'exécution budgétaire en recettes et en dépenses apparaissent dans les notes explicatives du compte de résultats et font également l'objet des articles 1 à 5 du projet de loi de règlement.

Observation n°2

Le compte général de l'Etat de l'exercice 2012 tel que produit à la juridiction pour certification par le Ministre des Finances, en appui au projet de loi de règlement, est conforme aux dispositions réglementaires qui le régissent.

Le Ministère des Finances en prend acte.

II. AU FOND

Aux termes de l'article 125 (3) du décret du 15 mai 2013 susvisé, « la juridiction des comptes certifie que les états financiers sont réguliers, sincères, et donnent une image fidèle de la situation financière de l'Etat ». Pour ce faire, la Chambre des Comptes vérifie que les principes qui président à l'élaboration desdits états sont respectés.

II.1. Du report des soldes de la balance générale des comptes à l'exercice 2012

L'examen de la balance générale des comptes de l'exercice 2012 révèle que les soldes d'entrée ne correspondent pas toujours aux soldes de clôture de l'exercice 2011. Il en est ainsi notamment des soldes des comptes d'immobilisations et des comptes de la classe 3.

- (1) Dans les comptes d'immobilisations, il a été constaté de manière générale le non report des soldes de clôture de l'exercice 2011 à la balance de 2012. Le tableau ci-après illustre cette situation :

Comptes	Immobilisations corporelles	Balance clôture 2011	Balance d'entrée 2012
		Balance d'entrée débit	Balance d'entrée débit
20	Immobilisations incorporelles	40 060 251 846	0
21	Terrains de construction	854 454 000	0
22	Bâtiments, Matériel & Mobilier	300 782 698 209	0
23	Contrepartie dépenses réelles	44 357 415 353	0
26	Titres de participation	14 649 102 134	0
27	Dépenses d'investissement non réparties	40 000 000	0
28	Transferts en capital	104 293 612 483	0
	Total	505 037 534 025	0

Observation n°3

Le non report à la balance d'entrée des soldes de clôture des comptes d'immobilisations de la balance générale de l'exercice 2011 a conduit à la minoration de la valeur des dites immobilisations au 31 décembre 2012 d'un montant égal à 505 037 534 025 FCFA.

Pour le Ministère des Finances, le référentiel comptable actuel (celui de la comptabilité de caisse) n'a pas prévu le suivi des immobilisations dans le temps à travers notamment, la comptabilité des amortissements et celle des provisions qui seule permet de reporter d'année en année, la valeur comptable nette des dites immobilisations.

En l'absence d'un tel référentiel comptable, le report tel qu'exigé par la chambre n'aurait aucune pertinence comptable. Il est par conséquent souhaitable d'attendre l'intégration du référentiel comptable sur la comptabilité patrimoniale actuellement en cours de finalisation dans le droit comptable positif pour exiger du Ministère des Finances le report des immobilisations.

La Chambre des Comptes convient du caractère progressif de la mise en œuvre de la comptabilité patrimoniale tel que prévu par les Directives CEMAC, la loi sur le régime financier et le décret sur la comptabilité générale de l'Etat. Il est toutefois souhaitable qu'un suivi soit assuré dans ce processus.

- (2) Les comptes de la classe 3 indiquent à la balance de clôture de l'exercice 2011 un solde débiteur de 109 587 874 680 FCFA. Le solde cumulé des mêmes comptes affiche à la balance d'entrée au crédit un montant de 21 116 325 166 F CFA, résultant de la différence entre les montants des colonnes Balance d'Entrée Débit de 4 552 978 248 559 F CFA et Balance d'Entrée crédit de 4 574 094 573 725 F CFA.

Cette incohérence trouve sa justification dans le non-respect du transport fidèle des soldes de 2011 à 2012 notamment pour les comptes tels que libellés au tableau suivant:

Comptes et libellés	Balance 2011		Balance 2012		Observations
	Solde Débit	Solde Crédit	Balance d'entrée débit	Crédit	
35 Report à nouveau (Dispositions Transitoires) 390000	882 685 762 422		4 455 644 288 988		Report infidèle
Différence sur balance d'entrée		907 535 374 247		3 941 286 564 681	Report infidèle
39001 Stock	659 775 538 222		0		Non report

de la dette 39020				
Annulations écritures non justifiées 39030/39031		66 060 406 417	0	Non report
Reprise balance d'entrée	85 815 893 870		75 701 203 491	Report infidèle

L'examen des différentes colonnes de la balance de l'exercice 2012 montre de manière générale que les colonnes Cumul Débit et Cumul Crédit ne renseignent que les seuls montants figurant aux colonnes Mouvement Débit et Mouvement Crédit, sans considération des montants des colonnes Balance d'Entrée Débit et Balance d'Entrée Crédit. Il s'agit là du non respect de la logique arithmétique d'établissement de la balance générale des comptes, qui repose sur la détermination des mouvements cumulés par la somme des balances d'entrée et des mouvements de la période.

Observation n°4

La logique arithmétique d'établissement de la balance générale des comptes n'est pas respectée bien que cela ne semble pas affecter le résultat de clôture, c'est-à-dire le solde à nouveau.

Pour le Ministère des Finances, la logique de construction de la balance des comptes camerounaise n'intègre pas dans les cumuls débit et cumul crédit, les opérations des balances d'entrée. Lesdites balances d'entrée sont uniquement prises en compte au niveau du calcul du solde de la ligne de compte. Alors que les mouvements débit et crédit puis cumul débit et crédit sont uniquement consacrés aux opérations de l'année en cours, les balances d'entrée, quant à elles sont relatives aux opérations des exercices antérieurs.

Il s'agit là d'un choix pour lequel nous avons opté et qui est d'ailleurs rencontré dans plusieurs pays soumis au régime de la comptabilité publique.

La Chambre des Comptes prend acte de ce choix qui n'altère pas la détermination des soldes.

II.2. Du report des soldes de la balance générale des états financiers de l'exercice 2012

Aux termes de l'article 112 (3) du décret n° 2013/160 du 15 mai 2013 susvisé, « les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat s'inspirent des principes comptables internationalement reconnus. Elles doivent permettre la production du compte général de l'Etat qui comprend la balance générale des comptes et les états financiers... ».

La balance générale des comptes est un état récapitulatif exhaustif et obligatoire, établi à partir de l'ensemble de tous les comptes et faisant apparaître pour chacun d'entre eux, les montants totaux des débits et des crédits et le solde qui peut être débiteur, créditeur ou nul. Elle permet également à la fin de l'exercice, à partir des soldes de tous les comptes, d'établir le compte de résultat et le bilan et de vérifier par exemple que le total des soldes débiteurs des postes du bilan moins le total des soldes créditeurs est égal au résultat, qui est aussi égal à la différence entre soldes créditeurs et soldes débiteurs des comptes de produits et de charges.

(1) Les reports au bilan

L'examen du compte général de l'Etat pour l'exercice 2012 révèle des incohérences dans le report de certains soldes de la balance au bilan. Cette omission est plus accentuée pour le bilan de l'exercice 2011 ainsi que le montre le tableau des incohérences du report des soldes de la balance au bilan, exercice 2011 ci-dessous :

Compte	Libellé	Solde balance 2011	Montant du bilan 2011
20	Immobilisations incorporelles	40 060 251 846	270 922 911 786
21	Terrains	854 454 000	23 716 513 175
22	Autres Immobilisations corporelles	300 782 698 209	1 848 304 372 693
23	Immobilisations sur fonds de contrepartie	44 357 415 353	210 459 584 509
26	Titres de participations	14 649 102 134	111 395 722 892
27	Immobilisations non réparties	40 000 000	42 842 455 983
28	Transfert en capital	104 293 612 483	459 631 122 813

Observation n°5

Le non respect des relations qui existent entre les soldes de la balance générale des comptes et ceux du bilan a conduit à des enregistrements incorrects aux comptes d'immobilisations du bilan au 31 décembre 2011.

Le Ministère des Finances prend acte de cette observation faite par la Chambre des Comptes. Cette situation est néanmoins expliquée par le fait que la balance ne

retrace que les opérations de l'année sans reprise en balance d'entrée au niveau des comptes de la classe 2.

Quant au bilan, il y a été intégré dans un souci de patrimonialisation, et ceci de façon extra comptable toutes les immobilisations acquises depuis 2003. Il convient dans cette dynamique de signaler que ces immobilisations ne sont pas inscrites au bilan à leur valeur comptable nette. Elles vont alors faire l'objet d'un retraitement dès l'entrée en vigueur future du nouveau référentiel comptable de l'Etat.

La Chambre des Comptes souscrit au « souci de patrimonialisation » du Ministère des Finances. Ce souci aurait dû également conduire, comme en 2011, à l'intégration au bilan de l'exercice 2012 et de manière extra comptable, des immobilisations acquises de 2003 à 2011.

(2). Les reports au compte de résultat

Le solde des charges de l'Etat telles que comptabilisées à la balance générale de l'exercice 2012 s'élèvent à 1 777 784 695 771 FCFA et celui des produits à 2 503 959 361 137 FCFA. Ceci dégage un excédent de 726 174 665 366 FCFA tel que figurant au compte de résultat et reporté au passif du bilan à la rubrique « *résultat de l'exercice* ».

En 2011 les soldes cumulés des produits et des charges diffèrent de ceux qui sont enregistrés au compte de résultat. A la balance générale, le solde des charges est de 1 690 644 609 448 FCFA et au compte de résultat il est de 1 690 260 244 260 FCFA.

Pour les produits, ces soldes sont respectivement de 2 326 386 457 409 FCFA et 2 324 481 656 402 FCFA.

Cette situation induit un résultat d'exercice tel que calculé dans le compte du résultat inférieur de 1 520 415 819 FCFA à celui déterminé par les soldes de la balance générale des comptes.

Observation n° 6

La Chambre des Comptes relève des écarts de comptabilisation des produits et des charges dans les comptes à la balance générale des comptes avec ceux des mêmes comptes au compte de résultats ayant réduit le résultat d'exercice de 1 502 415 819 FCFA.

Le Ministère des Finances prend acte de cette observation pertinente formulée par la Chambre. Une application informatique sous un tableur Excel a été mise sur pied dès cet exercice pour garantir une production automatisée des états financiers annuels. Elle va permettre de ramener à une proportion nulle, les écarts tels que relevés par la Chambre.

La Chambre des Comptes prend acte des engagements du Ministère des Finances de prendre des mesures pour la suppression des écarts.

(3). Du non respect des principes comptables

Trois principes comptables n'ont pas été respectés :

- le principe de la justification
- le principe de l'exhaustivité
- le principe de la partie double

a) Le Principe de la justification

Observation n° 7

La Chambre des Comptes relève la présence du compte 39020 intitulé « Annulation des opérations non justifiées » à la balance de sortie de l'exercice 2011 avec un solde créditeur de 66 060 406 417 FCFA qui disparaît avec son solde en balance d'entrée de l'exercice 2012. L'intitulé de ce compte dénonce le caractère non probant de la comptabilité qui le renferme.

Pour le Ministère des Finances, bien que non apparent dans la colonne balance d'entrée en 2012, le montant de FCFA 66 060 406 417 est bel et bien intégré dans le total des comptes 39 qui apparaît dans la balance transmise. Par ailleurs, le Ministère des Finances s'étant lancé dans une opération de justification de tous les comptes de la comptabilité générale, préalable indispensable au basculement à la comptabilité patrimoniale envisagée au 1er janvier 2014, le compte 39020 a été créé pour garantir la cohérence, au terme des travaux d'inventaire physique, entre les soldes de la comptabilité générale et les pièces effectivement trouvées dans les postes comptables.

L'existence et l'utilisation du compte 39020 trouvent toute leur pertinence dans le fait qu'au 1^{er} janvier 2014, seuls les comptes justifiés devront faire l'objet d'un basculement dans le système de la comptabilité patrimoniale.

Si la Chambre des Comptes souscrit au souci du Ministère des Finances de ne faire basculer dans le système de la comptabilité patrimoniale que les comptes justifiés à compter du 1er janvier 2014, elle s'interroge cependant sur la pertinence des « opérations non justifiées » en comptabilité publique.

b) Le principe de l'exhaustivité

Observation n° 8

Toutes les données relatives au tirage sur les emprunts multilatéraux directs à l'extérieur (compte 150) pour un montant de 94 801 414 847 FCFA et au tirage sur les emprunts

bilatéraux directs à l'extérieur (compte 151) pour un montant de 132 355 586 701 FCFA ne figurent pas sur la balance générale des comptes.

Il en est de même du solde excédentaire des comptes d'affectation spéciale soit 66 636 124 231 FCFA qui devrait être intégré dans le résultat du budget général conformément à l'article 32 (3) du régime financier de l'Etat.

Pour le Ministère des Finances, les données relatives aux tirages sur emprunts sont des données hors balance qui échappent au périmètre du compte unique du Trésor. Elles sont suivies par la CAA et intégrées de façon extra comptable.

Concernant le solde excédentaire des comptes d'affectation spéciale de FCA 66 636 124 631, il fait l'objet d'une intégration, non pas dans la comptabilité générale qui aboutit à la production du Compte Général de l'Etat annuel, mais plutôt dans la comptabilité budgétaire et intégré dans le calcul du solde de la Loi de règlement. Cette exigence sera prise en compte dans la mise en application future du nouveau référentiel comptable de l'Etat en cours de finalisation.

Pour la Chambre des Comptes, aucune opération d'encaissement ou de décaissement de l'Etat ne saurait échapper au périmètre du compte unique du trésor conformément aux dispositions de l'article 68 de la loi 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat.

S'agissant du solde excédentaire des comptes d'affectation spéciale, les explications du Ministère des Finances emportent l'adhésion de la Chambre des Comptes.

c) Le Principe de la partie double

Observation n° 9

Le compte 39 000 intitulé « Différence sur balance d'entrée » qui est aussi mouvementé pendant la période, est l'expression du non-respect de la partie double qui a concerné 907 535 374 247 FCFA en 2011 et 394 128 564 681 FCFA en 2012.

Pour le Ministère des Finances, l'existence du compte 39000 est justifiée par le non report en fin d'année de tous les soldes de sortie. Il s'agit notamment des soldes des comptes de la classe 2, certains soldes des comptes de la classe 5 et de la non détermination du résultat comptable à travers une différence entre les comptes de charges (classe 6) et les comptes de produits (Classe 7).

Le non report du solde de ces comptes crée donc un déséquilibre à la balance d'entrée de l'exercice N+1 qui est logiquement rattrapé par le compte 39000. Il s'agit là d'une situation qui est imputable au système de la comptabilité de caisse actuelle. Le système

de la comptabilité patrimoniale dont l'implémentation est envisagée dans les prochaines années permettra de remédier à cette situation.

Pour la Chambre des Comptes, ces explications du Ministère des Finances s'inscrivent dans la logique de la mise en œuvre progressive de la comptabilité patrimoniale.

(4) Des capitaux propres

L'article 26 de la Directive CEMAC n° 03/11-UEAC-195-LM-22 du 19 décembre 2011 relative au Plan comptable de l'Etat dispose que : «*le tableau de situation nette ou bilan présente l'actif et le passif de l'Etat. Il fait apparaître de façon distincte, ... au passif : les dettes financières, les dettes non financières (hors trésorerie), les provisions pour risques et charge, la trésorerie passive et les comptes de régularisation-passif* ». Le tome I du *Guide didactique* dudit Plan rappelle à cet effet que le format du tableau de situation nette ou bilan est une spécificité tenant compte du fait que l'Etat ne dispose pas de capitaux propres.

A l'examen des éléments du passif du Bilan de l'Etat au 31 décembre 2012, il y est fait état des capitaux propres d'un montant de 1 342 739 864 816 FCFA en 2012, et 946 824 303 665 FCFA en 2011, répartis entre les réserves et le résultat de l'exercice.

Le résultat de l'exercice est le report du solde des produits sur les charges tel que comptabilisés au compte de résultats. En 2012, ce report est fidèle et porte sur le solde de 726 174 665 366 FCFA. En revanche en 2011, l'excédent des produits sur les charges comptabilisés à la balance générale est de 635 741 847 961 FCFA alors qu'au bilan, il y est reporté un montant de 616 565 199 450 FCFA.

Au surplus, le montant des « *capitaux propres* », figurant au bilan est erroné. En effet, le compte Réserves en 2012 doit comprendre les réserves non utilisées de l'exercice 2011 et le résultat du même exercice, soit 946 824 303 665 FCFA. Ceci porte les « *capitaux propres* » en 2012 à la somme de 1 672 998 969 031 FCFA. Il suffit d'y ajouter les réserves de l'exercice 2011, le résultat des exercices antérieurs en attente d'affectation et reporté à nouveau au résultat de l'exercice courant.

Observation n° 10

La Chambre des Comptes relève à l'examen des interrelations entre la balance et les états financiers, beaucoup d'incertitudes quant à la fiabilité des données enregistrées.

Le Ministère des Finances prend acte de cette observation.

(5) Du traitement des Immobilisations dans le bilan de l'exercice 2012

La Chambre des Comptes relève que la conception de base du bilan n'a pas été respectée. En effet, celui-ci présente la situation patrimoniale d'une entité à une date donnée, au 31 décembre 2012 dans le cas d'espèce.

Contrairement au bilan de 2011, celui de 2012 présente plutôt les seuls éléments acquis et entrés dans le patrimoine de l'Etat en 2012. Toutes les acquisitions de la période de 2003 à 2011 qui ressortent dans l'état annexé et notamment dans le tableau des immobilisations méritaient d'être portées au bilan de l'Etat en 2012, conformément à l'approche progressive de maîtrise du patrimoine immobilier de l'Etat choisie par le Ministère des Finances dans le cadre de la mise en œuvre de la comptabilité patrimoniale.

Ce patrimoine est donc, sur la base dudit tableau d'immobilisations, de 147 306 103 756 FCFA.

Observation n° 11

Cette insuffisance de prise en compte de la fraction du parc immobilier déjà sous contrôle du ministère des finances invalide les données du haut du bilan à l'actif.

Le Ministère des Finances prend acte de cette observation.

(6) Du compte de régularisation

Une autre faiblesse du bilan de l'Etat au 31 décembre 2012 est le recours au *Compte de régularisation*. Si le *Compte de régularisation-Actif*, prévu par le Plan comptable de l'Etat est bien renseigné avec une déclinaison des éléments d'actif circulant tels que les *Dépenses à régulariser, les Frais de justice, les Rejets de dépenses, les Remises sur ventes des timbres ...*, l'autre *Compte de régularisation* figurant à l'actif à la suite du bloc de la *Trésorerie-Actif* renseignant un montant de 2 195 629 234 880 FCFA ne dévoile pas son contenu. L'examen des différents soldes de la balance générale des comptes au 31 décembre 2012 ne permet pas de justifier ce montant à l'actif du bilan.

Observation n° 12

L'intégration du deuxième Compte de régularisation dans le bilan de l'Etat au 31 décembre 2012 détériore davantage la qualité de cet état financier.

Le Ministère des Finances prend acte de cette observation.

(7) De l'incertitude sur l'équilibre bilanciel

Observation n°13

L'absence des données exhaustives pour la comptabilisation des immobilisations de l'Etat, le manque d'informations sur les amortissements des immobilisations et les provisions, l'intégration des comptes dont la justification n'est pas établie, donnent une image inexacte de l'actif du bilan au 31 décembre 2012 et met en cause le principe de son équilibre.

Pour le Ministère des Finances, le nouveau référentiel comptable qui organise la comptabilisation des immobilisations et des provisions n'est pas encore applicable. Son application future permettra d'améliorer l'actif du bilan de l'Etat.

La Chambre des Comptes en convient.

(8) Des titres de participations

Conformément aux dispositions de l'article 17 de la Directive CEMAC sur le Plan comptable de l'Etat, « *la comptabilité générale de l'Etat respecte le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture : le bilan détaillé d'ouverture d'un exercice doit correspondre exactement au bilan détaillé de clôture de l'exercice précédent* ».

Au 31 décembre 2012, les titres de participations de l'Etat s'élèvent à 35 910 380 864 FCFA, contre 111 395 722 892 FCFA une année plus tôt. En réalité, cette diminution est factice dans la mesure où, comme la Chambre l'a déjà relevé, les données d'immobilisations antérieures à 2012, et dont celles relatives à ces immobilisations financières n'ont pas été reportées au bilan de 2012, en violation du principe posé par l'article 17 sus évoqué.

Par ailleurs le compte de résultats de l'Etat indique des dividendes des participations de 4 679 915 369 FCFA en 2011 et 8 540 371 349 FCFA en 2012, soit une augmentation de 82 %. Ceci entre en contradiction avec la situation du portefeuille de participations qui lui-même connaît une diminution de plus de 68,4 %.

Observation n°14

La Chambre des Comptes relève une incohérence entre la valeur des participations de l'Etat et le montant des dividendes produit notamment au cours de l'exercice 2012.

Le Ministère des Finances prend acte de cette observation et assure que cette situation sera remédiée avec l'application future du référentiel sur la comptabilité patrimoniale actuellement en cours de finalisation.

Il convient de lui en donner acte.

(9) Des comptes de Trésorerie-Actif et Trésorerie-Passif

L'examen des comptes de trésorerie figurant au bilan a révélé des écarts. En 2011 l'écart entre le solde de ces comptes à la balance générale et celui reporté au bilan de 2011 est respectivement de 28 018 523 FCFA et 38 175 334 FCFA pour les comptes 56 *Disponibilités en banques et 57 Numéraires*. Pour les comptes Trésorerie-Passif, le solde du compte 450 *Services financiers aux administrations publiques* met en relief un écart de 137 924 989 FCFA entre le montant porté à la balance et celui transporté au bilan.

Observation n° 15

Les écarts constatés dans les comptes de disponibilités tels que présentés dans la balance générale des comptes et le bilan, traduisent une maîtrise encore imparfaite des liens de ces deux documents.

Pour le Ministère des Finances, le tableau de trésorerie est confectionné sur la base des comptes de paiement de la classe 4 et non des comptes de prise en charge des classe 1, 2 et 6 tel que relevé par la Chambre des Comptes.

La Chambre des Comptes maintient son observation qui porte sur le report fidèle des soldes de la balance générale des comptes au bilan. Le tableau de flux de trésorerie n'est pas concerné.

(10) Du bilan et du tableau des flux de trésorerie

L'examen du tableau des flux de trésorerie à la lumière de certains éléments du bilan montre que la trésorerie liée aux investissements est négative de 489 764 651 606 FCFA, c'est-à-dire équivalent à la somme dépensée pour des acquisitions d'immobilisations, les cessions ayant été nulles.

Cependant, la balance générale et le bilan de l'exercice 2012 indiquent tous deux que les principaux comptes d'immobilisations, (comptes 20, 21, 22, 23, 26, 28) ont été mouvementés au débit, traduisant une augmentation des immobilisations de 736 044 200 622 FCFA. Le financement additionnel de 246 279 549 016 FCFA reste donc à justifier.

Par ailleurs, l'examen de ce tableau a conduit à constater que l'équilibre du tableau de flux de trésorerie contient une incohérence mise en évidence par l'équation de la Variation de trésorerie (V). Cette équation est traduite par l'égalité suivante : $V = I+II+III+IV=VII-VI$.⁴

⁴

(I)	: Flux de trésorerie nets liés à l'activité ;
(II)	: Flux de trésorerie nets liés aux opérations d'investissements ;
(III)	: Flux de trésorerie nets liés aux opérations de financement ;
(IV)	: Flux nets des opérations non ventilées ;
(V)	: Variation de trésorerie ;
(VI)	: Trésorerie en début de période ;
(VII)	: Trésorerie en fin de période ;

Le premier membre de l'égalité donne un total de 25 973 134 975 FCFA et le deuxième membre un total de 29 441 011 801 FCFA, soit un écart de 3 467 876 826 FCFA.

Observation n°16

La détermination de la variable centrale du tableau des flux de trésorerie, à savoir la Variation de Trésorerie, qui s'élève ici à 25 973 134 975 FCFA ne pouvant être vérifiée, l'interprétation qui en est faite dans les annexes est sujette à caution.

Pour le Ministère des Finances, la variation de la trésorerie est vérifiée au niveau des comptes de trésorerie de la classe 5 en début de période et des mêmes comptes en fin de période. Elle permet bel et bien de parvenir au montant figurant dans le tableau des flux de trésorerie.

La Chambre des Comptes partage l'analyse du Ministère des Finances sur le principe de la détermination de la variation de la trésorerie.

Cependant l'égalité ($V = I+II+III+IV=VII-VI$) posée dans le tableau des flux de trésorerie reste non vérifiée.

Conclusion sur la certification du compte général de l'Etat de l'exercice 2012.

Les délais de certification, tributaires des délais de production du compte général à la juridiction, ne sont pas de nature à lui permettre d'effectuer toutes les diligences d'audit conformément aux normes internationales en la matière.

Sur un autre plan, la comptabilité patrimoniale qui est le référentiel de production du compte général de l'Etat n'est pas encore mise en application dans tous ses aspects significatifs, à l'instar de l'inventaire des éléments du patrimoine et de leur évaluation, de la constitution des amortissements et de provisions de certains éléments d'actifs. De même l'instruction du Ministre des Finances fixant ses modalités telle que prévue par l'article 121 (2) du décret n°2013/160 du 15 mai 2013 portant Règlement Général de la Comptabilité Publique n'est pas encore intervenue.

Pour toutes ces raisons, l'exercice de certification du compte général de l'Etat de l'exercice 2012, élaboré « à titre expérimental » comme le reconnaît le Ministre chargé des Finances, doit être relativisé. Il revêt un caractère essentiellement pédagogique et ne peut avoir d'incidence sur l'avis de la Chambre des Comptes sur le projet de loi de règlement de l'exercice 2012.

Aussi, la Chambre des Comptes considère-t-elle :

- Que la production du compte général de l'État de l'exercice clos au 31 décembre 2012 à la juridiction financière telle que prescrite par l'article 126 du décret

n° 2013/160 du 15 mai 2013 portant Règlement Général sur la comptabilité publique constitue une avancée dans la mise en œuvre de la comptabilité générale ;

- Que cette mise en œuvre s'inscrit dans un processus d'élaboration des états financiers en conformité avec les règles et principes comptables généralement admis de manière à corriger les insuffisances telles que relevées par la Chambre des Comptes et reconnues par le Ministre des Finances ;
- Que cependant et en attendant, la Chambre des Comptes continuera, en application des dispositions de l'article 82 de la Directive CEMAC relative aux lois de finances, à « donner son appréciation sur la conformité du compte général de l'Etat avec les comptes de gestion des comptables publics principaux et les comptes administratifs des ordonnateurs principaux » ;
- Que dans ces conditions, le compte général de l'Etat de l'exercice 2012 tel que produit, ne se prête pas à la certification.

Ainsi adopté les mêmes jour, mois et an que dessus,

ont signé la minute du présent rapport :

Président de la Chambre des Comptes

Monsieur ATEBA OMBALA Marc

Présidents de Section

MBENOUN Théodore Augustin

FOFUNG Justine NABUM
épouse WACKA

SIMO TCHUINTE Lucienne
épouse SIMO BOBDA

Conseillers Maîtres

MM. MANGA MOUKOURI

HAKAPOKA Narcisse

KAMENI Pierre

FOUDA AMOMBO

NGAN Evaristus AZEH

THEUMOUBE Philippe

DJOKO André

MIKONE Martin Bienvenu

NDJOM NACK Elie Désiré

ALIMA Jean Claude

YEBGA MATIP

OUMAROU ABDOU

Le Greffier en chef

PAGUEM Michel

