

La réforme des comptes du secteur public en Belgique

(1^{ère} partie – Introduction)

R. Ghysels, P. Phan et C. Tsatsis

Cet article est le premier d'une série de quatre articles de recherche consacrés à la réforme de la reddition des comptes et de l'organisation comptable du secteur public en Belgique et à sa transition d'une comptabilité camérale vers un système intégré de comptabilité patrimoniale et de comptabilité budgétaire à la lumière des IPSAS. **Ce premier article aborde les motivations de la transition et le cadre de conceptuel (conceptual framework) pour la future comptabilité intégrée patrimoniale et budgétaire du secteur public.** Cette réforme votée par le parlement belge en 2003 tarde à entrer en vigueur ; celle-ci est enfin prévue pour le 1^{er} janvier 2012. Elle risque d'être à nouveau reportée. Ladite réforme, telle que voulue par les deux lois du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes et par la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat, est historique.

Cette recherche se veut critique. A cet effet, elle compare la *ratio legis* des trois lois précitées :

1. avec une référence internationale, la *Study 14*¹ de l'*International Federation of Accountants* (3^{ème} édition, janvier 2011) ; cette *Study 14* se veut un guide pour toutes les entités de tous les secteurs publics, à travers le monde, devant concrétiser le passage de la comptabilité de caisse à la comptabilité d'exercice ; elle traite de tous les aspects conceptuels, techniques, organisationnels, humains, financiers, voire même culturels, auxquels ces entités sont confrontées pour mettre en œuvre un système de comptabilité d'exercice et
2. avec une référence nationale, le rapport de la Cour des comptes de Belgique² (5 janvier 2011) relatif à la préparation des organismes administratifs publics (OAP), des services administratifs à comptabilité autonome (SACA) et des entreprises d'Etat (EE) aux obligations comptables de la loi sur la comptabilité du 22 mai 2003 ; l'objet du rapport de la Cour est d'apprécier comment les services publics se préparent à la nouvelle législation et de sensibiliser toutes les parties concernées à l'intérêt de prendre, en temps voulu, les mesures organisationnelles, procédurales et juridiques qui s'imposent pour pouvoir garantir une application correcte des nouvelles règles.

Ce premier article est suivi de trois autres :

1. le deuxième article porte notamment sur des questions d'évaluation comptable (*principles, recognition, valuation, etc.*) et de périmètre comptable (*consolidation, etc.*),
2. le troisième article analyse plus en détail les composantes des rubriques d'actif, de passif et de résultats et enfin
3. le quatrième et dernier article examine les *specific topics*, tels que les questions de *cash* (chapter 9), *intangible assets* (chapter 10), *impairment of assets* (chapter 12), *liabilities arising from social policy obligations* (chapter 15) et *presentation of budget information in financial statements* (chapter 21).

CEB Working Paper N° 12/011
2012

¹ Cf. <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSASB-study-14-3e.pdf>.

² Cf. <https://www.ccrek.be/FR/Publications/Fiche.html?id=8e7d7b65-fd8c-4aca-bd58-e756034e1236>.

La réforme des comptes du secteur public en Belgique

Les avatars¹ de la comptabilité de caisse en comptabilité patrimoniale
(1^{ère} partie - Introduction)

(Analyse critique comparée : Study 14 de l'IFAC, 3^{ème} édition, janvier 2011 et
Rapport de la Cour des comptes de Belgique, 5 janvier 2011)

Par

Raymond Ghysels, Pascale Phan et Christos Tsatsis²

Contenu

1. Introduction	2
2. Avantages de la comptabilité patrimoniale	3
2.1. Remarques formulées par l'IPSAS Board	3
2.2. Remarques formulées par la Cour des comptes de Belgique	4
3. Gestion du changement de référentiel comptable	6
3.1. Les embuches du changement	6
3.2. Les étapes de la transition	7
3.3. Les nécessités des vérifications en période de transition	9
3.4. Plans d'implémentation	12
3.5. Pour que la métamorphose réussisse	13
3.5.1. Un mandat clair	14
3.5.2. L'engagement des politiques	14
3.5.3. L'engagement des hauts fonctionnaires	14
3.5.4. Des ressources humaines et financières adéquates	15
3.5.5. Une structure effective de gestion de projet	15
3.5.6. Une capacité technologique et des systèmes d'information adéquats	16
3.5.7. La manière de légiférer	17
3.6. Du bon usage des ressources	17
3.7. Accrual budgeting	18
3.8. Chart of accounts	19
4. Concepts de comptabilisation, de comptabilité duale et principe de simultanité	21
4.1. Centralisation	21
4.2. Comptabilité intégrée	22
4.3. Principe de simultanité des écritures	24

¹ Le mot avatar doit être compris dans son sens étymologique figuré de « métamorphoses ou transformations successives ». Cf. du sanskrit, *avatāra*.

² Membres du Centre de comptabilité & contrôle de gestion, Solvay Brussels School of economics & management de l'ULB.

1. Introduction

Le présent article est le premier d'une recherche consacrée à la réforme de la comptabilité du secteur public en Belgique et de sa transition d'une comptabilité camérale à un système intégré de comptabilité patrimoniale et de comptabilité budgétaire à la lumière des IPSAS.

Les pouvoirs locaux ont déjà évolué vers une comptabilité patrimoniale, en plus de leurs comptabilités budgétaires : les communes en 1995, les CPAS en 1997, les provinces en 2003 et les régies à partir de 2005 en fonction de la région de laquelle elles relèvent. A présent, il s'agit de l'Etat fédéral, des communautés et des régions et de l'ensemble des entités qu'ils contrôlent. Outre cet article, les trois autres qui vont suivre s'inscrivent dans le cadre de cette réforme que l'on appellera la réforme *accrual* ; réforme telle que voulue par les lois du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes et du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral.

Jusqu'à présent la doctrine belge est restée pratiquement muette sur cette métamorphose comptable et financière d'envergure. Il nous a paru dès lors intéressant d'examiner cette réforme, d'autant que son référentiel déclaré est celui de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité [...] des entreprises.

Outre ce premier intérêt, il faut souligner que la réforme précitée entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2012³ et que deux textes importants, *vers van de pers*, illustrent tout récemment cette question ; l'un de portée internationale et l'autre de portée nationale. Dans cette perspective, cette recherche vise à analyser la loi de réforme tout en la comparant avec la *Study 14* de l'IFAC⁴ et avec le rapport de la Cour des comptes⁵. La *Study 14* est volumineuse ; elle présente l'intérêt inégalé d'une expérience mondiale des réformes de type *accrual* auxquelles la majorité des Etats se prépare.

Ce premier article se limitera aux motivations de la transition et au *cadre de référence pour la future comptabilité patrimoniale du secteur public*. Les autres articles porteront notamment sur des questions d'évaluation et de périmètre comptables, de composantes d'actif, de passif et de résultats et enfin sur des matières spécifiques. Ici et là, des

³ Cour des comptes, Préparation des organismes administratifs publics (OAP), des services administratifs à comptabilité autonome (SACA) et des entreprises d'Etat (EE) aux obligations comptables de la loi sur la comptabilité du 22 mai 2003. Entrée en vigueur reportée au 01-01-2012 :

1. pour l'Etat : par l'art. 133 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, modifié par l'art. 32 de la loi modificative du 22 décembre 2008,
2. pour la Communauté flamande et la Région flamande et la Communauté française et la Région wallonne par l'art. 1er de l'arrêté royal du 4 mai 2010.

⁴ IFAC, *International Federation of Accountants*, compte 164 membres et associés dans 125 pays et représentant plus de deux millions et demi de professionnels de la comptabilité. Les organisations membres participent au programme de conformité de l'IFAC, démontrant ainsi leur engagement à promouvoir des normes de haute qualité pour les comptables du monde, qu'ils appartiennent aux secteurs public comme privé, marchand comme non marchand. Cf. <http://www.ifac.org>. IFAC, *Study 14*, Jan. 2011, New York, 332 p, ISBN: 978-1-60815-081-6. La seconde édition de la *Study 14* datait de décembre 2003.

⁵ Les références sont reproduites dans la suite de l'article.

développements belges seront donc comparés et analysés avec les normes internationales promues par l'IPSAS Board, dénommé ci-après l'IPSASB⁶, et déjà adoptées par une septantaine de pays et les institutions internationales majeures et par l'INTOSAI⁷

Au-delà du simple principe de la partie double⁸, l'avantage de la comptabilité patrimoniale sur la comptabilité budgétaire est de mieux éclairer les mandataires politiques, les gestionnaires publics et les citoyens sur la manière de gérer les deniers publics. Sous toutes les latitudes, le budget n'a jamais été un outil de gestion, mais surtout un **outil d'autorité sur les dépenses** (procédure annuelle qui limite les crédits à des activités réparties en programme) ; ce qui est évidemment un peu court pour assurer la bonne gouvernance dans l'utilisation « économique, efficace, efficiente et éthique »⁹ des milliards d'euros prélevés d'autorité sur les revenus des contribuables¹⁰. On partagera donc l'avis de Suzanne Desille¹¹ quand elle écrit à bon droit que « ... la comptabilité budgétaire ... est un acte politique de prévision et d'autorisations de dépenser, dans l'intérêt général, en vue de satisfaire des besoins ou de redistribuer des revenus », mais pas plus ...

2. Avantages de la comptabilité patrimoniale

2.1. Remarques formulées par l'IPSAS Board

L'IPSAS Board énonce, très succinctement, une dizaine d'avantages significatifs¹² en vue de fixer les responsabilités et de faciliter les décisions d'investissement et de gestion, si les états financiers sont préparés sur une base patrimoniale. Ces avantages sont illustrés par des notes de bas de page, spécifiques à des références légales, décrétales, ordonnantielles, réglementaires ou doctrinales belges :

1. mieux rendre compte, tant sur le court terme que sur le long terme,
 - a. des emplois¹³ (utilisation, affectation ou destination des ressources) et

⁶ L'IPSASB se concentre sur les questions comptables et financières des administrations locales, régionales et nationales. Le Conseil public et promeut des propositions servant de référence et en facilitant l'échange d'informations entre les comptables privés et publics. Cf. <http://www.ifac.org/PublicSector>.

⁷ INTOSAI, Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques.

⁸ Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, art. 12, al. 1^{er}.

⁹ Cour des comptes, Rapport annuel 2008, pp. 6 à 10 et 18. Règle des 4 E ; pour ce qui est du 4^{ème} E, la Cour des comptes a adopté, le 18 mars 2009, un Code d'éthique où les principales valeurs mentionnées sont celles d'indépendance, d'excellence, d'intégrité, d'impartialité, de confidentialité, de loyauté et de respect.

¹⁰ Cf. Formation de la Banque mondiale (Tunis, 26 et 27 juin 2006) ; cf. aussi Le budget de l'Union européenne en un coup d'œil, p. 8, 2010, Luxembourg ; cf. aussi Finances publiques, Benoit Bayenet, année académique 2005-2006, Chapitre 2A, p. 5. Cf. aussi Bidart & Moreau, La comptabilité des communes, p. 147, § 213, Ed. Berger-Levrault, Paris, 2010.

¹¹ Suzanne DESILLE, Première auditrice à la Cour des comptes, Chargée de mission auprès des Gouvernements wallon et de la Communauté française, L'apport d'une comptabilité générale dans le système de comptabilité des administrations : avantages et difficultés, Bulletin de documentation, Service Public Fédéral Finances, 69ème année, n°1, 1er trimestre 2009, p. 127 à 142, Bruxelles. Cf. abstract: « *We readily conclude that, while the two types of accounting are complementary, the advantages of the system conceived in that manner are numerous: holistic vision, readability, timeliness and transparency. But why is it so difficult to put that system into practice in the public services? There are two main reasons for that: resistance to change inside the public services and the fact that the software packages that are available on the market are not designed to meet the needs of public accounting.* ».

¹² IFAC Study 14, op. cit., § 1.17 à 1.27.

¹³ Cf. notamment l'article 16 de l'arrêté royal du 7 avril 1954 portant règlement général sur le budget et la comptabilité des organismes d'intérêt public (O.I.P.) visés par la loi du 16 mars 1954, selon coordination d'octobre 2002, qui dispose que « *L'enregistrement est fait selon les règles usuelles de la comptabilité en partie double. Il fait l'objet d'inscriptions au minimum:*

1. dans un livre-journal reprenant les opérations dans l'ordre chronologique ;
2. dans un système de comptes spécifiant :

- b. des ressources (en capital par moyens propres ou apports, en subventionnements¹⁴ reçus et en revenus du travail par prestations tarifées¹⁵);
2. permettre de déterminer précisément le patrimoine et son évolution dans le long terme,
 - a. tant en termes de mutations patrimoniales (modification de la structure du patrimoine sans modification de la valeur nette de celui-ci),
 - b. que de variations patrimoniales¹⁶ (modification de la valeur brute ou nette du patrimoine et de sa structure impliquant un enrichissement ou un appauvrissement de celui-ci);
3. mieux évaluer la position de trésorerie et les performances financières, de même que les cash-flows¹⁷, notamment au niveau des multiples ratios de bilan et de résultats, grâce à des analyses financières plus complètes et plus illustratives;
4. aider à de meilleures décisions en termes de ressources et aux différents choix d'opportunité en termes d'emplois et mieux valoriser sur le long terme
 - a. les coûts d'entretien, de réparation et d'extension d'investissements ou
 - b. les coûts d'exploitation ou financiers d'engagements pris;
5. permettre de rendre compte par des tableaux de financement¹⁸ de l'origine et de la destination des fonds;
6. permettre de mesurer l'équilibre entre le fond de roulement, le besoin en fond de roulement et la position de trésorerie (et non pas simplement la trésorerie)¹⁹,
7. favoriser une meilleure perception de la pérennité du financement à long terme des investissements et des charges ou des dépenses d'exploitation consécutives à ces investissements;
8. de fixer l'inventaire des droits et engagements hors bilan;
9. favoriser et enrichir la démonstration de la bonne gestion des ressources et
10. faciliter la mesure de l'évaluation des coûts de revient.

2.2. Remarques formulées par la Cour des comptes de Belgique

Déjà, dans son 160^{ème} cahier²⁰, la Cour des comptes synthétisait très clairement l'essentiel de la réforme *accrual* belge en six remarques :

1. « alors que le compte général de l'État se compose aujourd'hui

- a. d'une part, d'après leur nature, les **ressources** mises en oeuvre et,
- b. d'autre part, l'**usage** qui est fait de ces ressources ainsi que les **modifications de patrimoine** qui en résultent ».

¹⁴ Il suffit à cet égard de se rappeler la directive européenne 2006/111/CE de la commission du 16 novembre 2006 relative à la transparence des relations financières entre les États membres et les entreprises publiques ainsi qu'à la transparence financière dans certaines entreprises, JOUE, 17.11.2006, p. L318/37 et ss, restée longtemps ignorée par la Belgique qui a de ce fait risqué une assignation par la Commission devant la Cour de Justice européenne.

¹⁵ Il suffit aussi de se rappeler la directive européenne 2003/98/CE du parlement européen et du conseil du 17 novembre 2003 concernant la réutilisation des informations du secteur public, également restée longtemps ignorée par la Belgique.

¹⁶ Cf. également l'arrêté royal du 7 avril 1954 précité, art. 26, al. 1^{er}, 2^o. Malheureusement, cette disposition n'est applicable qu'aux O.I.P.

¹⁷ Voir ci-après la notion réglementaire du *free cash-flow*.

¹⁸ Pour établir une approche de caisse des tableaux de financement, on se réfère à l'avis n° 2010/6 de la Commission des normes comptables du 19 mai 2010, de même que H. Ooghe et C. Van Wymeersch, *Handboek financiële analyse van de onderneming - Deel II*, Intersentia, 2008, p.77-79, cités en références. Voir aussi Faska Khrouz, *Comptabilité et gestion, Comptabilité générale, analyse financière et consolidation des comptes*, Solvay Brussels School of Economics & Management, pp. 378 à 420, Bruxelles, 2010.

¹⁹ Faska Khrouz, id., p. 345.

²⁰ Cour des comptes, 160^{ème} Rapport, session 2003-2004, § 3.1. Les mots les plus significatifs de ces deux extraits ont été mis en gras.

- a. du compte d'exécution du budget,
 - b. du compte des variations du patrimoine et
 - c. du compte de la trésorerie,
- il se compose, dans la nouvelle loi,
- d. des comptes annuels et,
 - e. pour autant qu'une disposition légale ne dispense pas un service de l'établissement d'un budget, du compte d'exécution du budget et
 - f. d'une annexe à ce compte ;
2. les comptes annuels se composent eux-mêmes
 - a. du bilan,
 - b. du compte de résultats,
 - c. du compte synthétique des opérations budgétaires, conformément à la classification économique, et
 - d. de l'annexe, qui fournit les informations nécessaires pour pouvoir analyser le bilan et le compte de résultats ;
 3. en outre, chaque service de l'administration générale devra aussi établir un rapport annuel ; celui-ci doit faire le lien entre
 - a. les données comptables et
 - b. les activités du service ou de l'institution ;
 4. sur le plan du budget et de la comptabilité budgétaire, la loi prévoit, en ce qui concerne les dépenses, deux types de crédits :
 - a. d'une part, les crédits d'engagement à concurrence desquels des montants peuvent être engagés du chef d'obligations nées ou contractées pendant l'année budgétaire et,
 - b. d'autre part, les crédits de liquidation à concurrence desquels des montants peuvent être liquidés pendant l'année budgétaire du chef de droits constatés²¹ en exécution d'obligations préalablement fixées ;
 5. il n'est plus opéré de distinction entre crédits dissociés et crédits non dissociés et
 6. les crédits d'engagement et de liquidation disponibles à la fin de l'année budgétaire sont annulés ».

A ces six remarques, il faut ajouter que le rapport au Roi précédant la publication de l'arrêté royal du 10 novembre 2009 fixant le plan comptable applicable à l'Etat fédéral, aux Communautés, aux Régions et à la Commission communautaire commune mentionne expressément que :

« ... la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, ainsi que ses arrêtés d'exécution²², constituent également, selon le vœu du législateur de 1991, un cadre de référence important pour la future comptabilité patrimoniale du secteur public. En conséquence, pour ce qui concerne les comptes de bilan, le présent arrêté s'inspire largement

²¹ Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, art. 8 ; « Un droit est constaté quand les conditions suivantes sont remplies :

1° son montant est déterminé de manière exacte;

2° l'identité du débiteur ou du créancier est déterminable;

3° l'obligation de payer existe;

4° une pièce justificative est en possession du service concerné ».

Il appartient au Roi de déterminer les modalités de la constatation des droits dans un arrêté royal spécifique.

²² Spécialement l'arrêté royal du 30 janvier 2001 d'exécution au Code des sociétés.

des dispositions applicables aux entreprises; la spécificité du secteur public a toutefois rendu nécessaires des adaptations significatives aux comptes de résultats tels que définis par la loi et les arrêtés susdits ».

Le référentiel comptable applicable est donc clairement celui de la IV^{ème} directive européenne²³. Cette directive coordonne les dispositions nationales des États membres concernant la structure et le contenu des comptes annuels et du rapport de gestion, les modes d'évaluation ainsi que la publicité de ces documents pour l'ensemble des sociétés de capitaux. Les principes de cette directive ont été transposés en droit belge par les arrêtés royaux du 8 octobre 1976 et du 30 janvier 2001. Yvan Stempniewsky rappelle judicieusement que « *Ce déplacement du droit des comptes annuels et des comptes consolidés, dont la base légale résidait jusqu'à [l'entrée en vigueur du Code des sociétés] dans la loi comptable du 17 juillet 1975, vers le droit de sociétés trouve son origine dans différentes constatations : origine du droit des comptes annuels statutaires et consolidés dans des directives "droit des sociétés" (4ème et 7ème directives), situation dans les pays voisins, forme juridique sociétaire de la plupart des entités utilisatrices des dispositions relevant du droit des comptes annuels, souci de simplification...* »²⁴.

Si la Study 14 fait de nombreuses références aux normes IPSAS, on en trouve nulle trace dans les textes belges, documents parlementaires, rapports, exposés des motifs, lois, arrêtés, etc. Nul doute que l'influence de ces normes ira grandissante dans les années à venir au même titre que les normes IAS/IFRS ont, elles aussi, connu une telle évolution. Wait and see ...

3. Gestion du changement de référentiel comptable

3.1. Les embuches du changement

L'IPSAS Board est d'avis que ce processus de transition ne peut pas se produire en vase clos, coupée de l'environnement dans lequel les entités publiques évoluent²⁵. Elle ne peut en soi se limiter à un pur changement de comptabilisation et doit comprendre aussi des réformes à plus grande échelle dans le cadre de la modernisation de la gestion des affaires publiques et de l'adoption de règles de *good governance*.

La transition doit être portée sur base d'une approche *top down-bottom up* et recevoir l'implication et le soutien inconditionnels de toutes les autorités dirigeantes (politiques comme administratives), sans quoi la transition ne sera pas un succès. Au besoin, une formation obligatoire devrait être planifiée pour les mandataires politiques peu accoutumés à la comptabilité, au contrôle interne et au contrôle de gestion²⁶.

²³ Quatrième directive [78/660/CEE](#) du Conseil du 25 juillet 1978 fondée sur l'article 54, paragraphe 3, sous g), du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés.

²⁴ Le Code des sociétés et son arrêté d'exécution, in *Accountancy & Tax*, 2001-1.

²⁵ Study 14, § 2.1 à 2.4.

²⁶ Il faut souligner ici l'excellente initiative prise par le président de la Chambre de représentants, Herman De Croo, en matière de formation des nouveaux parlementaires en publiant le « *Précis des règles budgétaires à usage parlementaire* », novembre 2003. Cette publication a été complétée par « *Les moyens d'action du membre de la chambre en questions* », octobre 2010.

Au niveau de l'implémentation d'une comptabilité patrimoniale, il importe que les dispositions légales, réglementaires, décrétales, ordonnantielles et normatives soient fortes et complètes avant même leur entrée en vigueur et que la Cour des comptes puisse pleinement jouer son rôle. A cet égard, dans son remarquable, pénétrant, mais sévère, rapport relatif à la préparation des organismes administratifs publics (OAP)²⁷, des services administratifs à comptabilité autonome (SACA)²⁸ et des entreprises d'État (EE)²⁹ aux obligations comptables de la loi sur la comptabilité du 22 mai 2003, la Cour a mis en évidence les embûches de cette réforme de type *accrual*, que comportent les préparatifs encourus.

Certaines entités craignent ne pas être prêtes à temps. Elles « citent, notamment, un manque d'informations au sujet de la portée de la nouvelle loi, l'absence des arrêtés d'exécution et d'informations sur les états financiers, ainsi qu'un manque de moyens et de savoir-faire ». « Beaucoup d'entités comptent sur une aide externe de la part de leur SPF de tutelle ou d'un consultant externe »³⁰.

Tout ceci est encore gérable, mais les questions non résolues qui règnent au niveau du coût, de la compatibilité, de la convivialité, de la disponibilité et de la fonctionnalité des logiciels intégrés de comptabilité générale, de comptabilité budgétaire et de comptabilité analytique ajoutent à l'impréparation et à l'incertitude³¹.

3.2. Les étapes de la transition

L'IPSAS Board affirme que l'expérience enseigne qu'une grande diversité de transition sera **inévitablement** constatée entre les différentes entités concernées par la réforme *accrual*³². Une large palette d'approches et de combinaisons entre elles est possible. Ceci sera fonction d'une multitude de facteurs historiques, institutionnels, économiques, etc.

Dans ces étapes de transition, le Board épingle deux questions cruciales ;

1. celle de la *gap analysis* et

²⁷ Par « organisme d'administration publique », on entend une entité dotée de la personnalité juridique, à l'exclusion des organismes publics de sécurité sociale de la catégorie D de la loi de 1954 et des institutions de sécurité sociale reprises dans l'arrêté royal du 13 avril 1997 portant des mesures en vue de la responsabilisation des institutions publiques de sécurité sociale. Cette définition ne vise que les catégories A, B, C. et que les organismes fédéraux et que les organismes qui ont une mission à caractère administratif, soit le non marchand. Les activités économiques et industrielles ne tombent donc pas sous le coup de cette notion.

Ce n'est pas limité aux organismes d'intérêt public, on vise aussi des organismes non visés par la loi de 1954.

²⁸ Par « services administratifs à comptabilité autonome », on entend les services dont la gestion et la comptabilité sont séparées par une loi de celles des services d'administration générale, sans que la personnalité juridique ne leur soit accordée.

²⁹ Par « entreprises d'Etat », on tend des entités réglées par une loi particulière. Selon notre meilleure connaissance, il n'existerait qu'une seule entreprise de ce type. Il s'agit de la Monnaie royale de Belgique. Cf. Loi du 4 avril 1995 portant des dispositions fiscales et financières, art. 49 à 63.

³⁰ Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011, p. 39. Cf. aussi l'extrait suivant : « Le fait que tous les arrêtés royaux portant exécution de la loi n'aient pas encore été publiés complique la phase de préparation à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. Le SPF Budget et Contrôle de la gestion annonce que ces arrêtés seront pris à temps, mais plusieurs entités font remarquer que l'absence d'arrêtés les met entre-temps en difficulté, dès lors qu'elles doivent évaluer la juste portée des dispositions de la loi, par exemple pour l'élaboration du budget ou le rapportage relatif à son exécution. Qui plus est, à tout le moins pour les services de l'État à gestion séparée, il convient de vérifier quelles dispositions relatives à leur gestion financière sont contraires à la loi et, partant, n'auront plus d'effet à partir de 2012 », id., pp. 46 et 47.

³¹ Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011 précité, p. 29 à 36.

³² Study 14, op. cit., § 2.18 à 2.50.

2. celle de l'étalement des modalités de transition.

La *gap analysis*³³ résulte de la meilleure compréhension, par l'entité elle-même ou par ses conseils ou experts externes, du fossé qui sépare son système actuel de rapportage financier propre au système voulu par la réforme *accrual*, telle que celle-ci devrait entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2012. Ce diagnostic d'évaluation détaillé devra être mené avec soin. Le problème qui se pose à la majorité des entités est que le nouveau cadre comptable n'a pas encore fait l'objet de tous les arrêtés d'exécution. De ce fait, les adaptations nécessaires dans les logiciels de comptabilités générale, budgétaire et analytique sont handicapées, d'autant que la solution idéale est que ces logiciels soient évidemment **intégrés**. Dès lors, plus les arrêtés tarderont à être publiés et plus ces entités risquent d'être confrontées à des problèmes de calendrier pour la mise en place des nouveaux standards. Quant à l'*étalement des modalités de transition*, l'IPSAS Board recommande de pratiquer une *step-by-step implementation*³⁴. Il constate que ce type de réforme doit commencer par la *recognition*, éventuellement progressive, de tous les actifs et passifs qui répondent à ce critère de reconnaissance, mais aussi à celui de périmètre³⁵. Il observe que souvent l'implémentation d'un *accrual budgeting* se produit un à deux ans avant l'introduction de l'*accrual reporting*, délai rendu nécessaire pour produire des informations valides. Et précisément, s'agissant de périodes de réforme, il attire l'attention sur les trois rythmes suivants :

1. l'étalement court (de une à trois années) se rencontre lorsqu'il existe un fort soutien de l'Exécutif à un nombre limité d'entités ;
2. l'étalement moyen (de quatre à six années) est préféré, lorsque la préparation des mesures d'implémentation nécessite des plans comptables normalisés, des schémas de comptes annuels harmonisés, des règles d'évaluation, des mesures de publicité légale des états financiers des entités publiques ;
3. l'étalement long (plus de six années) est rendu nécessaire, lorsque, en plus des éléments repris sous le point 2 ci-avant, s'ajoutent des nécessités de comptabilités générale, budgétaire et analytique **intégrées**, des batteries de tests en parallèle, une formation appropriée pour les comptables nationaux, régionaux et locaux de même que pour certains mandataires politiques ignorants ; ce dernier rythme risquant d'être contrecaréné par un effet de *reform fatigue !!*, si les responsables manquent du sens élémentaire de la communication sur les avantages de la réforme.

L'IPSAS Board constate aussi que des étalements irréalistes d'implantation des réformes sont souvent la cause d'échecs³⁶. A cet égard, l'expérience belge n'est, à ce jour, pas une réussite. Il est rappelé que les deux lois précitées du 16 et du 22 mai 2003 devaient initialement entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2004 (pour rappel, il est douteux que l'entrée en vigueur reportée au 1^{er} janvier 2012 soit maintenue et, si elle l'est, la réforme risquera d'être chaotique). Dans le même ordre d'idées, l'arrêté royal (mort né) du 2 octobre 2002 relatif au

³³ Study 14, op. cit., § 2.19.

³⁴ Study 14, op. cit., § 2.25 à 2.32.

³⁵ La notion de périmètre comptable, fort en usage dans le secteur public au Canada, se définit comme suit : « le périmètre d'un gouvernement doit englober les organismes qui ont l'obligation de rendre compte de la gestion de leurs opérations et ressources financières soit à un ministre, soit directement à l'assemblée législative ou, dans le cas d'une administration locale, au conseil, et qui appartiennent au gouvernement ou sont sous son contrôle ». On pourrait ajouter indépendamment du statut juridique et de la personnalité juridique. Cf. http://www.icca.ca/transition/autres-normes-comptables/pf_item34824.aspx.

³⁶ Study 14, op. cit., § 2.32.

contrôle interne dans les services publics fédéraux (SPF) a été abrogé par celui du 17 août 2007 de même objet. Les progrès à réaliser en matière de contrôle interne dans les SPF sont malheureusement restés confidentiels, mais il est vrai que le Comité d'audit de l'administration fédérale (CAAF) n'a commencé ses travaux que le 2 avril 2010³⁷.

Dans l'intervalle, la Cour des comptes³⁸ regrette de constater que :

1. après l'introduction, le 1er janvier 2009, au sein des cinq départements pilotes de la loi précitée du 22 mai 2003, cette même loi ainsi que le projet informatique Fedcom qui y est lié, sont entrés en vigueur dans seulement quatre départements le 1er janvier 2010, soit six ans après son entrée en vigueur initiale ;
2. depuis le lancement de Fedcom, un seul arrêté d'exécution a été approuvé et publié³⁹, alors que ce sont une vingtaine d'arrêtés d'exécution qui sont attendus⁴⁰ ;
3. le cadre juridique incomplet amène les départements à créer des solutions non réglementaires, cette situation constitue un risque pour la réussite du projet ;
4. l'application SAP ne prévoit pas encore de contrôle exhaustif de la disponibilité des crédits inscrits aux programmes légaux, de sorte que le risque de dépassement des crédits est réel ;
5. l'introduction de la nouvelle comptabilité ne donne lieu ni à un rapportage financier satisfaisant, ni à la transmission à temps du compte général, ni à un renforcement du contrôle interne ;
6. la Commission de la comptabilité publique a été créée par la loi du 18 janvier 2010, mais à ce jour aucun arrêté d'exécution n'en a désigné les membres⁴¹ ; par ailleurs, cette Commission doit entamer ses travaux, afin de remédier notamment aux lacunes du plan comptable actuel (cette Commission a des compétences similaires à celles de la Commission des normes comptables ;
7. le Comptable fédéral qui joue un rôle crucial au niveau de la gestion du système, de l'appui des départements, de la législation, de la formation et du rapportage, ne semble pas disposer d'une capacité suffisante pour relever tous les défis lancés par la mise en oeuvre du nouveau système et, enfin,
8. il ne paraît pas non plus en mesure d'offrir une réponse appropriée aux attentes des départements qui travaillent déjà avec Fedcom.

3.3. Les nécessités des vérifications en période de transition

L'IPSAS Board recommande les vérifications nécessaires suivantes en période de transition⁴² :

³⁷ Rapport d'activités 2009-2010, 8 décembre 2010, p. 2. De plus amples informations peuvent être trouvées sur le site de la chancellerie du premier ministre : <http://kanselarij.belgium.be/fr/audit>.

³⁸ Cour des comptes, 167^{ème} cahier, session 2010-2011, vol. 1, p. 22 et suivantes.

³⁹ Cf. Arrêté royal du 10 novembre 2009 fixant le plan comptable applicable à l'Etat fédéral, aux communautés, aux régions et à la Commission communautaire commune.

⁴⁰ Cf. sur ce point les regrets de Suzanne Desille. « *Cet arrêté ne sera pas adopté en cascade avec les lois, comme le fut l'arrêté royal du 7 avril 1954 portant exécution de la loi du 16 mars 1954 précitée. On peut le regretter car ce manquement a donné une impression de réforme inachevée qu'il n'était pas urgent de mettre en place. A l'heure actuelle, on attend toujours* », in L'apport d'une comptabilité générale dans le système de comptabilité des administrations : avantages et difficultés, op.cit.

⁴¹ Loi du 18 janvier 2010 modifiant la loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes, art. 3, insérant les art. 16/1 à 16/8.

⁴² Study 14, op. cit., § 2.33 à 2.36.

1. pendant toute la durée de la période transitoire, les vérifications existantes doivent être maintenues, jusqu'à l'accomplissement intégral de la réforme ; ces vérifications devront être menées en parallèle avec celles résultant de la réforme, à titre comparatif et illustratif ;
2. ces vérifications aideront à la nouvelle *compliance with the stated basis of accounting*⁴³ ;
3. les premiers états financiers nouveaux seront édités à titre de *trial run* (en parallèle avec ceux *under the existing basis of accounting*) ;
4. avoir le courage d'oser publier, si l'on peut dire, ces premiers états dans une forme non certifiée *as an interim step and for a limited number of reporting periods* et
5. publier enfin les états ultérieurs ; ceux-ci correspondent à ce que l'on appelle dans la réforme *accrual* le compte général⁴⁴ (composé des comptes annuels et du compte d'exécution du budget).

La nature des relations entre l'exécutif en charge de la préparation du compte général et de l'auditeur externe en charge de son contrôle dépendra, certes, des législations ou réglementations nationales. Mais, L'IPSAS Board insiste sur la nécessaire indépendance des auditeurs, garante de la meilleure collaboration entre ces deux fonctions : même si l'auditeur devra ne jamais donner une *absolute assurance that a particular system or process would meet audit requirements*.

⁴³ Study 14, op. cit., § 2.33. The audit opinion will reflect that the financial statements are prepared in accordance with the specified policies, except if legislation requires use of the words "fairly presents".

⁴⁴ Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, art. 4.

Les comptes annuels comprennent (art. 17, id.) :

- 1° le bilan;
- 2° le compte de résultats comportant l'ensemble des charges et produits;
- 3° le compte de récapitulation des opérations budgétaires, conformément à la classification économique;
- 4° l'annexe.

Le compte d'exécution du budget est établi selon les subdivisions du budget approuvé. Ce compte comprend :

- 1° pour les recettes :
 - a) la prévision des droits constatés de l'année budgétaire;
 - b) les droits constatés de l'année budgétaire;
 - c) la différence entre les prévisions et les droits constatés;
- 2° pour les dépenses :
 - a) utilisation des crédits d'engagement :
 - les crédits d'engagement ouverts par le budget;
 - les engagements enregistrés qui sont afférents à l'année budgétaire;
 - la différence entre les crédits d'engagement et les engagements enregistrés;
 - b) utilisation des crédits de liquidation :
 - les crédits de liquidation ouverts par le budget;
 - les droits constatés qui sont liquidés pendant l'année budgétaire;
 - la différence entre les crédits de liquidation et les droits constatés qui sont liquidés (art. 27, id.). »

Une annexe au compte d'exécution du budget mentionne au moins :

- 1° pour les recettes :
 - les droits annulés, les droits prescrits et les droits portés en surséance indéfinie;
- 2° pour les dépenses :
 - a) les droits constatés qui sont enregistrés pendant l'année budgétaire;
 - b) les droits constatés non encore liquidés à charge du budget;
- 3° pour le règlement des engagements :
 - a) l'encours des engagements au 1er janvier;
 - b) les engagements enregistrés pendant l'année budgétaire;
 - c) les engagements annulés pendant l'année budgétaire;
 - d) les droits constatés qui sont liquidés à charge du budget pendant l'année budgétaire;
 - e) l'encours des engagements au 31 décembre (art. 28, id.).

L'IPSAS Board signale que la Fédération des experts comptables européens (FEE) a publié récemment une étude sur l'impact de la réforme *accrual* sur le secteur public⁴⁵. L'objectif de la réforme est que l'*accrual basis* permette de donner une *true and fair view of the net assets, financial position and results of operations in accordance with the relevant financial reporting framework* ; ce que, ni un budget, ni même un compte d'exécution du budget, ne pourront jamais donner. L'étude a été réalisée sur base d'un questionnaire adressé aux autorités nationales. Sur les 26 Etats qui ont répondu, 15 signalent avoir déjà introduit certaines formes de comptabilité patrimoniale au niveau national et 20 au niveau local. Au niveau national, dit la FEE, ce sont en majorité des *supreme audit institutions* qui assurent les contrôles et la moitié seulement d'entre elles forme leur personnel de manière spécifique. Les méthodes utilisées sont celles des ISA. Au niveau local, même si les méthodes utilisées sont majoritairement celles des ISA, les résultats divergent :

1. le premier tiers des Etats membres fait contrôler leurs entités locales par une *centralised audit institution*,
2. le deuxième tiers fait contrôler leurs entités locales *by private sector auditors* qui sont *generally appointed by the local council*,
3. le dernier tiers *depends on different legislation/requirements which in most cases relate to the size of the municipality*⁴⁶.

Très succinctement synthétisé, il ressort de cette intéressante section que :

1. *the audit of accrual based financial statements is more complex and causes more judgments to be made by the auditor than the audit of cash based financial statements*,
2. *subcontracting all or part of public sector audits to third parties (usually private sector audit firms) can help to bring specialist skills to those audits where those skills are not present in the public sector audit body (it can also ensure that public sector audit bodies maintain their audit methodologies in line with best practice in the private sector)*,
3. *all bodies needed to ensure that either their professional training covered the accruals accounting principles or had to provide specific training to their staff in those principles*,
4. *because the audit of accrual based financial statements is more complex and judgmental the application of generally accepted auditing standards (the ISA) is necessary to assure a uniform audit quality et, enfin*,
5. *quality control procedures in audit bodies may need to be enhanced with the introduction of accruals based financial statements, as audit judgments become more significant*.

Dans plus de la moitié des 13 Etats membres⁴⁷ qui ont adopté le système *accrual* pour leurs comptes nationaux, une partie des contrôles a été sous-traitée à des cabinets privés et de

⁴⁵ Implementation of Accrual Accounting: The Impact on Public Sector Audit, December 2008.

⁴⁶ Implementation of Accrual Accounting, op. cit. ; Executive summary.

⁴⁷ Ces pays sont le Danemark (2002), l'Espagne (en 1983), l'Italie (1997), la Finlande (1998), la France (2006), la Lettonie (2003), Malte (2002), les Pays-Bas (1994), le Portugal (en 1990), la Suède (en 1991), la Roumanie (2006), le Royaume Uni (2000), la Slovaquie (2008). La Belgique n'est évidemment pas citée dans cette liste, puisqu'aucune réforme *accrual* n'y est déjà entrée en vigueur, au niveau national (et régional, à

l'assistance a été donnée par des experts comptables externes spécialisés. Il est étonnant que seules la Belgique et la France interdisent la sous-traitance de ce type de services professionnels⁴⁸,

L'étude de la FEE insiste aussi lourdement sur la formation professionnelle qui doit être donnée aux comptables nationaux (et régionaux).

Malheureusement, l'étude précise, spécialement pour la Belgique, que :

1. «*In Belgium the Court of Audit exerts external control on the budgetary, accounting and financial operations of the provinces but not of the municipalities which are controlled by the Provincial governments*»⁴⁹,
2. «*In Belgium ... the audit offices of the local governments do not employ staff with a professional accountancy qualification*»⁵⁰,
3. la Belgique a répondu, quant aux questions portant sur le *quality control*, que «*no ... changes with regard to the audit were caused by the implementation of accrual accounting*»⁵¹,
4. la Belgique se distingue en étant un des quatre seuls Etats «*were no professional qualified accountants are involved in the audit of the financial statements of local governments*»⁵².

3.4. Plans d'implémentation

L'IPSAS Board propose en annexe à la Study 14 les éléments clés pour générer un plan d'implémentation qui identifie les questions qui doivent être abordées pendant la phase de transition. Dans le cadre limité de cette courte analyse, il n'est pas possible d'entrer dans le détail. Ceci pourrait éventuellement être développé dans une note spécifique aux plans d'implémentation. Cet *implementation plan* est reproduit ci-après :

Project Initiation

1. *Document project and obtain project approval,*
2. *Establish the steering committee,*
3. *Prepare detailed project plan(s),*
4. *Establish project team :*
 - a. *Project sponsor,*
 - b. *Project manager,*
 - c. *Project team (team leader/director and other staff),*
 - d. *Identify required resources,*
 - e. *Obtain required resources.*

l'exception de la Région de Bruxelles-Capitale). L'entrée en vigueur de ladite réforme est ou était programmée en 2013 pour l'Autriche, en 2010 pour la Tchéquie et en 2009 pour la Lituanie.

⁴⁸ *Implementation of Accrual Accounting*, op. cit., § 4.2.2. *Contracting of third parties.*

⁴⁹ *Implementation of Accrual Accounting*, op. cit., § 4.2.1. *Responsibility for the audit.*

⁵⁰ *Implementation of Accrual Accounting*, op. cit., § 4.3.1. *Education.*

⁵¹ *Implementation of Accrual Accounting*, op. cit., § 4.5. *Quality Control System.*

⁵² *Implementation of Accrual Accounting*, op. cit., § 5.2. *Results on the Local Level of Government.*

Detailed Scoping and Planning

1. Document existing processes, procedures, and legislative requirements (including existing accounting policies and systems),
2. Identify proposed changes or areas of change (including proposed accounting policies and systems),
3. Systems planning:
 - a. Identify structure/ownership of proposed systems,
 - b. Identify system requirements (existing and new systems),
 - c. Identify control requirements,
 - d. Identify interfaces required,
 - e. Develop the chart of accounts,
 - f. Develop interfaces (if applicable),
4. Reporting :
 - a. Develop new reporting requirements,
5. Audit :
 - a. Liaise with external auditor to assess impact of changes on audit process,
 - b. Identify role of internal audit during the change process,
6. Develop communications plan,
7. Prepare training strategies (for example, project team, accrual accounting, and computer literacy),
8. Develop change management strategy.

Implementation Phase

1. Initiate project management responsibilities and reporting structures,
2. Implement new systems/system changes,
3. Implement interfaces,
4. Develop detailed accounting policies,
5. Develop/amend supporting financial management policies and procedures,
6. Implement roles and responsibilities,
7. Deliver training,
8. Obtain approval to switch to new systems,
9. Implement other phased projects (for example, the recognition of specific categories of assets or liabilities may be phased).

Reporting

1. Develop improved external and internal reporting,
2. Develop financial and non-financial performance measures,
3. Review controls and procedures that support the integrity of financial and non-financial information.

3.5. Pour que la métamorphose réussisse ...

L'IPSAS Board estime les chances de réussite accrues, lorsque les traits suivants sont réunis :

1. un mandat clair,
2. l'engagement des politiques,
3. l'engagement des hauts fonctionnaires,
4. des ressources humaines et financières adéquates,
5. une structure effective de gestion de projet,
6. une capacité technologique et des systèmes d'information adéquats,
7. le respect de la loi. »

3.5.1. *Un mandat clair*

Un mandat clair provenant d'un niveau de pouvoir approprié doit montrer ce que :

1. the reforms will encompass,
2. the expected timing and
3. the authority of various government bodies to initiate the changes required,

au motif qu'un « clear mandate gives relevant officials and entities **the power to initiate change and oversee the reforms** »⁵³.

3.5.2. *L'engagement des politiques*

L'engagement politique *from both the governing body ... and the opposing party*⁵⁴ est généralement requis tant pour proposer les changements que pour assurer la continuité du projet, car les ressources pour réussir cette métamorphose comptable sont considérables. Cet engagement doit intervenir dès le début du processus, s'il n'intervient que tardivement, il présentera des risques de gaspillage de ressources. Par ailleurs, le projet à mener pouvant excéder la durée d'une législature, il est important d'intégrer, dans l'évaluation des risques, ce changement dans l'évaluation des projets. Une des recommandations qui peut être faite est d'entretenir la communication et l'information avec la succession des politiques.

3.5.3. *L'engagement des hauts fonctionnaires*

Une des principales raisons qui nécessite cet engagement est qu'il emporte des possibilités de modifications dans la structure du pouvoir au sein de l'administration. A cet égard, les hauts fonctionnaires doivent jouer un rôle de « fixateurs », lorsque les choses vont mal. Bien que le rôle des personnes clés soit essentiel, il importe qu'une personne puisse succéder à une autre en cas d'indisponibilité de la première. A défaut, le projet ou une partie de celui-ci peut s'arrêter. Ceci est d'autant plus vrai que la réforme *accrual* emportera un changement de culture administrative. Ce changement prend du temps et requiert des efforts soutenus. *The « buy-in » of top official scan helps this process*⁵⁵.

⁵³ Study 14, op. cit., § 2.39.

⁵⁴ Study 14, op. cit., § 2.40.

⁵⁵ Study 14, op. cit., § 2.41.

3.5.4. Des ressources humaines et financières adéquates

Ce type de projet nécessite une variété de compétences pour gérer la réforme. Il est donc important de les identifier, de les obtenir et de les maintenir⁵⁶. Une entité concernée par la réforme *accrual* sera donc attentive :

1. aux compétences individuelles nécessaires à la gestion de projet et à la gestion du changement,
2. à la compréhension et à l'expérience *in accounting policy issues and systems requirements*,
3. à ce que les personnes clés comprennent *the interrelationships between the different elements of the reform process*,
4. à ce que le personnel comptable maîtrise tous les aspects (en amont et en aval)
 - a. de la saisie et de l'enregistrement des données (*single entry*⁵⁷),
 - b. de leur traitement informatisé dans le système comptable intégré (*single audit*⁵⁸),
 - c. de leur analyse dans les états financiers,
5. au recrutement éventuel de personnel qualifié et au recours à des experts comptables externes spécialisés (*specialist skills*).

3.5.5. Une structure effective de gestion de projet

L'importance et la diversité des compétences à mobiliser dans ce type de réforme nécessite de scinder le projet dans ses différentes composantes ; ceci peut être réalisé grâce aux *appropriate skills and experience*⁵⁹. La gestion de projet comportera :

1. un cadre documentaire circonstancié qui serve
 - a. de base consistante à la communication de cette réforme,
 - b. d'appui à la compréhension des motifs des changements et de l'approche suivie pour arriver à l'accomplissement complet de ces changements,
 - c. de confirmation à ce que l'adéquation de l'implémentation soit en conformité avec les décisions ;
2. un plan formel d'implémentation qui variera en fonction de la nature et de l'étendue de la réforme⁶⁰ ;
3. une allocation claire de la responsabilité de chaque tâche et de son rôle respectif dans le projet ;
4. l'identification des étapes importantes à franchir et le pilotage du projet au travers de chacune de ces étapes ; dans plusieurs pays ont été conçus des « *trigger points* »,

⁵⁶ Study 14, op. cit., § 2.42.

⁵⁷ Ce concept sera expliqué dans la quatrième !!partie.

⁵⁸ Ce concept sera également expliqué dans la quatrième !!partie.

⁵⁹ Study 14, op. cit., § 2.43.

⁶⁰ La Study 14 comporte, dans son *appendix B*, une quinzaine de sources d'information en matière de plans d'implémentation. La brièveté de cet article interdit de développer ces sources qui à elles seules mériteraient une étude distincte.

« *which are a series of documented criteria that entities must meet at certain stages of the project* » ; chaque franchissement de date butoir est l'occasion de créer une base de décision en matière d'allocation de ressources pour identifier les risques subsistants et les recommandations pour y remédier ;

5. un processus détaillé des approbations d'étapes franchies qui a l'autorité sur les approbations particulières ;
6. des mécanismes et des canaux formels de communication et de coordination pour distribuer et recueillir l'information.

3.5.6. Une capacité technologique et des systèmes d'information adéquats

L'entrée en vigueur d'une telle réforme comptable et financière est de nature à entraîner des changements significatifs *to a wide range of information systems*⁶¹. Il est évident que toute une série d'autres applications informatisées sont susceptibles d'être impactées par cette réforme, desquelles des informations peuvent être exportées ou dans lesquelles d'autres informations peuvent être importées, tels par exemple qu'un logiciel de facturation, de paye, de gestion de stocks, etc.

Quant au logiciel de comptabilité lui-même, il est fort probable que son évaluation révélera, dans une part significative des situations, que celui-ci ne passera pas l'épreuve de la métamorphose. Il faudra donc que chaque entité fasse elle-même cette évaluation des fonctionnalités du logiciel existant en fonction de sa situation et de ses besoins propres. La Cour des comptes observe que dans la moitié des cas, « *les entités ne sont pas à même de tenir une comptabilité budgétaire, sans parler d'une comptabilité des engagements et des liquidations* »⁶² ; a fortiori, de tenir une comptabilité générale en partie double qui intégrerait elle-même une comptabilité budgétaire et analytique sur base du principe de simultanéité. La Cour constate qu'au moins la moitié des entités doit chercher une solution de remplacement au logiciel comptable actuel.

Une affirmation de la Cour donne particulièrement froid dans le dos. « *Il ressort également de certaines réponses que le logiciel comptable n'est utilisé que pour la comptabilité générale et que c'est un tableur Excel qui sert à la comptabilité budgétaire* »⁶³. Lorsqu'on sait qu'un tableur ne peut pas garantir l'irréversibilité des écritures, ceci ouvre la porte toute grande aux plus grands dangers. Par ailleurs, la liaison entre les comptabilités ne peut plus être assurée de manière fiable.

L'Institut des Experts comptables et des Conseils fiscaux attire l'attention sur cette question primordiale⁶⁴.

En synthèse, le constat de la Cour est assez effarant. Elle constate : « *la grande majorité des entités ayant expliqué ne pas être en mesure de répondre, à l'aide de leur logiciel actuel, à toutes les exigences de la nouvelle législation, déclarent ne pas avoir l'intention pour l'instant d'acquérir un nouveau logiciel comptable. Elles signalent qu'il leur est impossible d'établir un*

⁶¹ Study 14, op. cit., § 2.44 à 2.47.

⁶² Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011, chapitre 6, Futur logiciel comptable, p. 33 à 36.

⁶³ Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011, p. 29.

⁶⁴ Critères de qualité du logiciel comptable, Note technique de l'IEC, 30 avril 2003, p. 16 et ss.

cahier des charges digne de ce nom pour l'acquisition d'un logiciel comptable, tant que toutes les exigences auxquelles le nouveau système comptable doit se conformer ne sont pas connues et que toutes les zones d'ombre au niveau de l'interprétation de la loi n'auront pas été clarifiées. Il est également précisé qu'une analyse préalable est d'abord nécessaire ou qu'il faut compter, d'après les informations obtenues auprès des sociétés spécialisées, deux ans et demi à trois ans avant la mise en service d'un nouveau logiciel » et elle ne conclut pas à l'optimisme : « ... ces constatations n'incitent pas non plus à la confiance quant à une transition harmonieuse vers le système comptable de la loi de 2003 ».

3.5.7. La manière de légiférer

Avant de promulguer la loi, il est préférable de proposer un projet de texte et d'obtenir des réactions écrites de la part des entités visées par la réforme. Cette méthode de légiférer présente l'avantage d'une meilleure adhésion des comptables nationaux et régionaux à la réforme envisagée. L'échange de réactions préalable à l'adoption du projet de texte par le parlement est *an opportunity to inform and educate other political parties and influential groups within government of the benefits of the changes*⁶⁵.

3.6. Du bon usage des ressources

L'IPSAS Board observe qu'il est fréquent que les entités visées par ce type de réforme ont des ressources limitées. Elles doivent donc les économiser conformément au *materiality principle* qui « *commande de simplifier la récolte et l'enregistrement de toute information qui n'est pas susceptible de modifier le jugement qui sera porté en s'appuyant sur les états comptables* »⁶⁶. Est donc significative toute information financière qui est de nature à influencer une décision ou une évaluation. A titre d'exemple, la récolte des informations nécessaires ou utiles au bilan d'ouverture peut prendre un temps considérable ; et, pourtant, il s'agit d'une obligation incontournable. C'est là où le comptable national ou régional devra exercer son jugement afin que les états qui soient rendus par l'entité résistent *to the highest level of external scrutiny*⁶⁷. Le Board estime qu'une solution intermédiaire acceptable devrait inclure les trois éléments suivants :

1. *using an approximation of the final intended valuation method;*
2. *using samples to determine the reliability or accuracy of information rather than verifying the information held on each item and*
3. *temporarily omitting specific categories of assets or liabilities from the statement of financial position.*

⁶⁵ Study 14, op. cit., § 2.48.

⁶⁶ Materiality principle se traduit en français par Principe d'importance relative. Cf. Comptabilité gestion, p. 89, Gillet, Ginsburgh, Michel & Khrouz, Office international de librairie, 1985, Bruxelles. Le materiality principle est en relation avec le relevance principle (principe de pertinence). « L'objectif de pertinence permet de sélectionner les méthodes de mesure et de reddition des comptes qui sont les plus propres à aider l'utilisateur (de ces informations) à prendre les types de décisions économiques pour lesquelles il a besoin de cette information comptable » ; AICPA, *professional standards accounting*, Chicago, Commerce Clearing House, 1981.

⁶⁷ Study 14, op. cit., § 2.51 à 2.55, spécialement 2.52.

3.7. Accrual budgeting

Si la *Study 14* se focalise sur la comptabilité générale, elle ne perd pas de vue que de plus en plus d'entités établissent désormais des budgets basés sur les transactions et non plus sur des encaissements et décaissements. Elle signale à cet effet que le *OECD Journal on Budgeting* contains regular articles on public sector budgeting.

Michel Jonet⁶⁸ précise que « *les estimations des recettes sont exprimées en termes de droits constatés. Les estimations des dépenses sont exprimées en termes d'obligations contractées et en termes de droits constatés : d'où, la distinction des crédits de dépenses entre crédits d'engagement⁶⁹ et crédits de liquidation⁷⁰. Le nouveau système ne fait plus de différence entre crédits non dissociés et crédits dissociés* ». Les règles d'imputation budgétaire sont déposées dans l'article 20 de cette loi du 22 mai 2003. A savoir :

« *Sont seuls imputés au budget d'une année déterminée :*

1° - en recettes :

les droits constatés au profit du service pendant l'année budgétaire;

2° - en dépenses :

a) à charge des crédits d'engagement, *les sommes qui sont engagées du chef d'obligations nées ou contractées au cours de l'année budgétaire et, pour les obligations récurrentes et dont les effets s'étendent sur plusieurs années, les sommes exigibles pendant l'année budgétaire;*

b) à charge des crédits de liquidation, *les sommes qui sont liquidées au cours de l'année budgétaire du chef des droits constatés découlant des obligations préalablement engagées ».*

Par ailleurs, une réconciliation entre les résultats de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire devra être mise en place. Elle constitue un moyen de contrôle qui permet de vérifier si les opérations figurant dans la comptabilité générale (produits et charges et non pas recettes et dépenses) et la comptabilité budgétaire (droits constatés et engagements ou liquidations) ont été comptabilisées conformément aux règles d'imputation précitées.

Les droits constatés peuvent uniquement être imputés aux articles du budget pour autant que le crédit y figurant soit suffisant. Si la réconciliation s'impose entre les comptes généraux et budgétaires dans la comptabilité générale, ce devra aussi être le cas entre les comptes budgétaires (sur lesquels sont imputées toutes les opérations budgétaires) et les articles du budget (où l'imputation n'est effectuée que si des crédits sont disponibles)⁷¹. Or, les entités qui sont déjà tenues aujourd'hui d'appliquer une comptabilité des engagements représentent, selon la Cour des comptes, une minorité.

⁶⁸ Lecture commentée de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, p. 18 et ss.

⁶⁹ Crédits d'engagement : Montants à concurrence desquels des sommes peuvent être engagées du chef d'obligations nées ou contractées au cours de l'année budgétaire.

⁷⁰ Crédits de liquidation : Montants à concurrence desquels des sommes peuvent être liquidées au cours de l'année budgétaire du chef des droits constatés découlant des obligations préalablement engagées.

⁷¹ Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011, p. 21.

3.8. Chart of accounts

L'IPSAS Board observe, dans les réponses obtenues des Etats, que les plans comptables peuvent comporter *economic, functional, administrative, and regional classifications as well as more detailed classifications for cost centers, programs, projects, outputs, and outcomes*⁷².

Il recommande, lors de l'élaboration des plans comptables, de tenir compte des éléments suivants, afin d'approprier leurs plans à leurs besoins :

1. les requis des IPSAS en matière de divulgation des actifs, passifs, produits, charges et cash-flows,
2. la clarté des libellés de comptes évitant toute confusion dans leur compréhension,
3. la mise à jour des comptes et libellés de ces comptes dans le futur, etc.

L'IPSAS Board insiste aussi sur les classifications et les codifications du plan comptable. « *In the same way that the chart of accounts is a systematic coding system for the classification and coding of transactions and events **within the accounting system**, a budget classification is a systematic coding system for the classification and coding of transactions and events **within the budget system**. If the chart of accounts incorporates the budget system, it will include all the accounts specified in the budget classification, **together** with other accounts required for accounting and reporting purposes (for example, assets, liabilities and revenues)* »⁷³.

Le Board recommande aussi fermement l'adoption d'un *central chart of accounts*, lorsque plusieurs entités, dotées ou non de la personnalité juridique, mais toutes dotées de la personnalité comptable, doivent consolider leurs états avec ceux de l'entité hiérarchiquement supérieure. Ce *central chart of accounts* rencontrera les besoins de chaque entité, fournira une structure uniforme, mais restera suffisamment souple pour répondre aux besoins spécifiques. On remarquera avec un grain de sel qu'en Suisse, pays confédéral, *despite its strongly [con]federal structure, the core of the chart of accounts (being the first four digits) is mandatory for all entities*⁷⁴. La même solution doit évidemment être applicable en Belgique, ne fût-ce que pour des questions de consolidation des comptes régionaux ou communautaires au niveau de l'Etat fédéral !

La Cour des comptes mentionne : « *La plupart des entités [belges] ... disposent bien d'un plan comptable (approuvé ou non). Mais il semble qu'en pratique, on soit encore bien loin d'une comptabilité générale et d'une comptabilité budgétaire intégrées basées sur un plan comptable avec des comptes généraux et des comptes budgétaires liés aux articles du budget. Nombre d'entités indiquent que le lien avec la comptabilité budgétaire proprement dite n'est certainement pas encore établi* »⁷⁵. Concrètement, ceci signifie que ces

⁷² Study 14, op. cit., § 2.82.

⁷³ Study 14, op. cit., § 2.85.

⁷⁴ Study 14, op. cit., § 2.94.

⁷⁵ Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011, p. 19. « *Le rapport au Roi joint à l'arrêté royal du 10 novembre 2009 contenant le plan comptable souligne, à cet égard, que la loi du 17 juillet 1975 constitue un cadre de référence important, que l'on s'est largement inspiré des dispositions applicables aux entreprises pour ce qui concerne les comptes de bilan, mais que la spécificité du secteur public a rendu*

comptabilités ne répondent pas au concept d'intégration et au principe de simultanéité des écritures, décrits par la Cour et sur lesquels on reviendra en fait d'article.

Il est précisé enfin, dans le rapport au Roi précédant la publication de l'arrêté royal du 10 novembre 2009 fixant le plan comptable applicable à l'Etat, aux Communautés, aux Régions et la Commission communautaire commune que :

« Le nouveau système comptable s'inspire du Système européen des comptes nationaux et régionaux [SEC95], qui impose aux pays membres de l'Union européenne, un mode d'établissement uniforme des comptes nationaux ».

En complément de cette analyse de l'introduction de la Study 14 de l'IFAC, il apparaît capital d'attirer l'attention sur ces notions qui seront applicables à la réforme accrual en Belgique.

La Cour des comptes revient lourdement sur ces éléments dans son rapport du 5 janvier 2011. Il convient aussi de citer par extraits le rapport au Roi précédant la publication de l'arrêté royal du 10 novembre 2009 fixant le plan comptable applicable à l'Etat fédéral, aux Communautés, aux Régions et à la Commission communautaire commune :

1. l'organisation comptable et l'établissement des états financiers périodiques, notamment annuels, ne se limitent pas au respect d'une nomenclature des comptes (dans un plan comptable) correspondant à une classification des éléments de patrimoine et des opérations de l'entité concernée en fonction de critères prédéterminés, mais impliquent également des règles de comptabilisation et d'imputation, ainsi que des règles relatives à l'établissement des comptes annuels ;
2. ce plan comptable normalisé comprend dès lors un système normalisé de comptes et des règles de base relatives à l'évaluation des actifs et des passifs, à l'établissement des comptes annuels, ainsi qu'à la comptabilisation et l'imputation des opérations ;
3. Du fait que toutes les opérations budgétaires ont un pendant dans la comptabilité générale, en termes de patrimoine ou de résultats - l'inverse n'étant pas toujours vrai, car nombre d'opérations relevant de la comptabilité générale n'ont pas de pendant budgétaire -, le système proposé vise à ce que chaque opération soit enregistrée, au départ, en comptabilité générale, mais que, chaque fois qu'elle revêt un caractère budgétaire, ***elle soit simultanément, par un procédé informatique ne requérant aucune intervention complémentaire, imputée*** dans les comptes correspondants de la comptabilité budgétaire.

nécessaires des adaptations significatives aux comptes de résultats ». « Certaines (sous-)classes de l'actif du PCMN sont reprises par exemple au passif dans l'arrêté royal du 10 novembre 2009 et vice-versa. Les (sous-)classes des charges et produits dans le nouveau plan comptable peuvent également avoir une portée tout autre que les rubriques du PCMN ». Si les entités sont tenues de suivre les subdivisions du plan comptable en classes, sous-classes et rubriques du plan comptable normalisé ; elles devront aussi comptabiliser distinctement les données additionnelles nécessaires à leur consolidation respective ou au respect des normes européennes applicables, selon les indications de la Commission de la comptabilité publique, qui déterminera les cas en cause (art. 3 de l'arrêté royal du 10 novembre 2009 fixant le plan comptable applicable à l'Etat fédéral, aux communautés, aux régions et à la Commission communautaire commune).

4. Concepts de comptabilisation, de comptabilité duale et principe de simultanéité

La Cour des comptes revient fréquemment sur ces éléments dans son rapport du 5 janvier 2011. Le rapport au Roi précédant la publication de l'arrêté royal du 10 novembre 2009 fixant le plan comptable applicable à l'Etat fédéral, aux Communautés, aux Régions et à la Commission communautaire commune précise lui aussi ce qui suit :

1. l'organisation comptable et l'établissement des états financiers périodiques, notamment annuels, ne se limitent pas au respect d'une nomenclature des comptes (dans un plan comptable) correspondant à une classification des éléments de patrimoine et des opérations de l'entité concernée en fonction de critères prédéterminés, mais impliquent également des règles de comptabilisation et d'imputation, ainsi que des règles relatives à l'établissement des comptes annuels ;
2. ce plan comptable normalisé comprend aussi des règles de base relatives à l'évaluation des actifs et des passifs, à l'établissement des comptes annuels, ainsi qu'à la comptabilisation et l'imputation des opérations ;
3. du fait que toutes les opérations budgétaires ont un pendant dans la comptabilité générale, en termes de patrimoine ou de résultats - l'inverse n'étant pas toujours vrai, car nombre d'opérations relevant de la comptabilité générale n'ont pas de pendant budgétaire -, le système proposé vise à ce que chaque opération soit enregistrée, au départ, en comptabilité générale, mais que, chaque fois qu'elle revêt un caractère budgétaire, **elle soit simultanément, par un procédé informatique ne requérant aucune intervention complémentaire, imputée** dans les comptes correspondants de la comptabilité budgétaire.

4.1. Centralisation

Dans la loi du 17 juillet 1975, applicable aux entreprises, il était prévu que « *Les mouvements totaux enregistrés au cours de la période dans le journal auxiliaire unique ou dans les journaux spécialisés font, mensuellement au moins, l'objet d'une écriture récapitulative [qui ...] comporte :*

1. *soit le montant total des mouvements enregistrés dans l'ensemble de ces journaux auxiliaires, ventilés selon les comptes généraux ou les rubriques de synthèse prévus au plan comptable de l'entreprise que ces mouvements ont concernés,*
2. *soit, lorsque la technique comptable adoptée par l'entreprise comporte l'inscription simultanée des données dans les journaux auxiliaires et dans les comptes concernés, le total des mouvements enregistrés dans chacun de ces journaux auxiliaires »⁷⁶.*

⁷⁶ Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité [...] des entreprises, art. 4, al. 3 et 4. La lecture de cette disposition doit s'interpréter compte tenu de l'article 7, nouveau, de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 (Cf. arrêté royal du 25 janvier 2005 ci-après).

L'obligation d'enregistrer les opérations dans un journal s'oppose à ce que les opérations soient comptabilisées uniquement dans les comptes⁷⁷. Si tel était le cas, le système comptable perdrait :

1. non seulement un élément important de vérification du caractère complet de la comptabilité,
2. mais également la trace des éléments et des comptes de contrepartie des écritures portées dans les comptes.

Le concept de centralisation est indissociable de celui d'irréversibilité⁷⁸ des écritures et de périodes comptables. La centralisation est l'opération par laquelle les mouvements et les soldes des comptes débiteurs et créditeurs d'une période déterminée (par exemple : un mois) sont arrêtés *ne varietur*, sachant que les modifier rétroactivement devient du fait de la centralisation impossible. En revanche, tant qu'une période comptable n'est pas clôturée, il doit être possible d'y enregistrer des écritures. C'est pourquoi il est essentiel de distinguer:

1. la date de la pièce justificative ou la date de saisie de l'écriture de
2. la date de valeur comptable, ou à tout le moins, la période comptable, qui est celle dans laquelle les comptes de l'entité sont influencés par l'écriture.

Ceci a pour conséquence que si les livres et journaux comptables sont tenus au moyen de systèmes informatisés, ces systèmes informatisés sont conçus d'une manière telle que l'entité puisse en tout cas tenir sa comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité, sachant que « *les mouvements totaux enregistrés dans ce ou dans ces journaux auxiliaires ne doivent pas faire l'objet d'une écriture récapitulative dans un livre central, telle que prévue par l'article 4, alinéas 3 et 4 de la loi du 17 juillet 1975 précitée* »⁷⁹.

4.2. Comptabilité intégrée

L'Etat tiendra donc sa comptabilité sur la base d'un système dual fermé, au sein duquel la comptabilité générale en partie double aura la primauté. La comptabilité budgétaire doit s'y intégrer et la comptabilité générale doit en assurer le mapping⁸⁰.

Tous les droits constatés, budgétaires ou non budgétaires, sont enregistrés dans un compte du plan comptable général. Seuls les droits constatés budgétaires (ne représentant d'ailleurs qu'une partie de la totalité des droits constatés) figurent évidemment dans la comptabilité budgétaire. Ceci confirme la primauté, du point de vue de la technique comptable, reconnue à la comptabilité générale. Lorsque l'opération à imputer dans la comptabilité générale est

⁷⁷ Avis 174-1, Les principes d'une comptabilité régulière, Bulletin CNC, n° 38, février 1997, p. 2-32.

⁷⁸ Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, art. 15, al. 1er ; « *Les livres et les journaux sont tenus et conservés de façon à garantir leur continuité matérielle, ainsi que leur régularité et l'irréversibilité des écritures* ». Il appartiendra au Roi de déterminer les modalités de la continuité matérielle, de la régularité et de l'irréversibilité dans un arrêté royal spécifique.

⁷⁹ Arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, art. 7, nouveau.

⁸⁰ Terme appartenant au jargon des experts comptables anglophones, traduit par leurs confrères francophones, par « mappage » qui consiste à créer une table d'origine et une table de concordance entre plans comptables distincts, mais utilisés au sein de la même entité pour des objectifs généraux, budgétaires ou analytiques.

aussi une opération budgétaire, l'enregistrement et l'imputation doivent être comptabilisés simultanément dans les deux comptabilités au moment de la constatation du droit⁸¹.

En comptabilité générale, cet enregistrement s'effectue au moment où le droit est constaté. En comptabilité budgétaire, ce moment correspond à la liquidation en ce qui concerne les dépenses et à la constatation des droits en ce qui concerne les recettes. Si l'opération n'est pas budgétaire, il n'y a lieu évidemment de procéder qu'à un seul enregistrement dans la comptabilité générale.

La primauté de la comptabilité générale sur la comptabilité budgétaire signifie en l'occurrence que toutes les écritures sont enregistrées d'abord en comptabilité générale, puis en comptabilité budgétaire, lorsqu'elles concernent également le volet budgétaire. Certaines opérations telles que les amortissements des actifs immobilisés, les réévaluations, les réductions de valeur n'intéressent pas à cet égard la deuxième comptabilité.

Dans le cas des pouvoirs locaux, la primauté est accordée à la comptabilité budgétaire qui est censée déjà intervenir au moment de la prévision et pas seulement au moment de la matérialisation des pièces justificatives, sachant que les prévisions ne s'enregistrent que dans la comptabilité budgétaire et que là également, certaines opérations (de charges non décaissées) ne s'enregistrent qu'en comptabilité générale.

Une dernière précision doit être apportée concernant le **concept de comptabilité intégrée** qui revient de plus en plus dans les textes légaux, décrets et réglementaires. En effet, à la suite des journées d'étude organisées par le Sénat en mars 1990⁸², le sénateur Cooreman et consorts ont, le 4 juillet 1990, avaient déjà déposé une proposition de loi portant réforme de la comptabilité générale de l'État et de la comptabilité provinciale⁸³. Le point crucial de cette proposition de loi consistait à instaurer, dans la comptabilité de l'État, un système de comptes normalisé intégrant l'ensemble des opérations budgétaires, financières et patrimoniales et sur la base duquel la comptabilité de l'État doit être établie.

L'exposé des motifs de cette proposition en souligne deux avantages : « *Pareil système permettrait d'intégrer de manière cohérente l'ensemble des opérations budgétaires, financières et patrimoniales et, en outre, constituerait un moyen de contrôle permanent de leur évolution* »⁸⁴.

Plus concrètement, les attentes suivantes de la réforme *accrual* sont expressément évoquées dans l'exposé des motifs du 18 juin 2002⁸⁵ :

1. comptabilisation des opérations sur la base d'une classification cohérente;
2. suivi du déroulement et de l'évolution des résultats et des modifications du patrimoine;

⁸¹ Michel Jonet, Une lecture commentée de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, 3 juillet 2003, p. 15.

⁸² Doc., Sénat, n° 1010 (1989-1990).

⁸³ Doc., Sénat, n° 1020-1 (1989-1990).

⁸⁴ Doc. Chambre, n° 1870/001 (2001-2002), p. 9.

⁸⁵ Doc. Chambre, n° 1870/001 (2001-2002), p. 5 à 167.

3. meilleure présentation des résultats budgétaires et de trésorerie;
4. prise en considération des engagements potentiels;
5. présentation synthétique des actifs et passifs financiers de l'État;
6. situer les relations entre le résultat budgétaire, le résultat de caisse, l'évolution de la dette publique sensu lato et le bilan, qui intégrerait l'ensemble des dettes et des créances de l'État.

4.3. Principe de simultanéité des écritures

« Les opérations sont méthodiquement inscrites dans les comptes de la comptabilité générale et, pour autant qu'elles soient aussi des opérations budgétaires, **simultanément** dans les comptes des classes budgétaires »⁸⁶.

La Cour des comptes, dont la voix malheureusement ne semble pas toujours être entendue, attirait déjà l'attention il y a 7 ans, dans son 160^{ème} cahier, sur les notions de système dual et de simultanéité⁸⁷ :

1. « ... la comptabilité de l'État fédéral sera tenue, à l'avenir, sur la base d'un **système dual fermé**, au sein duquel **la comptabilité de base est la comptabilité générale en partie double**, et qui doit permettre d'assurer la **concordance avec la comptabilité budgétaire qui s'y intègre**. Pour autant que l'opération soit également une opération budgétaire, la comptabilisation et l'imputation doivent être effectuées **simultanément** dans les deux comptabilités (générale et budgétaire) » ; commentant essentiellement la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, la Cour ne fait pas de commentaire sur la comptabilité analytique, mais nul doute que le principe de cohérence de l'organisation des comptabilités rend ses observations également applicables ;
2. « Une deuxième modification importante est l'**abandon de la comptabilité de caisse et son remplacement par une comptabilité basée sur les transactions**. Cela implique que les transactions seront enregistrées **à la fois** dans la comptabilité générale et dans la comptabilité budgétaire au moment de la constatation du droit, tant sur le plan des recettes que sur celui des dépenses »⁸⁸.

La simultanéité des écritures emporte aussi les conséquences suivantes au niveau de la régularité du logiciel de comptabilité général utilisé. Ce logiciel doit prévoir que toute écriture enregistrée au journal doit être simultanément enregistrée, dans le grand-livre des comptes généraux et au besoin dans les comptes particuliers, client, fournisseurs et autres

⁸⁶ Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, art. 13, al. 1^{er}.

⁸⁷ Cours des comptes, 160^{ème} Rapport, session 2003-2004, § 3.1. Les mots les plus significatifs de ces deux extraits ont été mis en gras.

⁸⁸ Sur ce point, on consultera également Michel Jonet, op. cit., « Lorsque l'opération à imputer dans la comptabilité générale est aussi une opération budgétaire, l'enregistrement et l'imputation doivent être comptabilisés simultanément dans les deux comptabilités au moment de la constatation du droit », p. 15 ; « Chaque droit constaté budgétaire doit être comptabilisé simultanément dans la comptabilité générale et dans la comptabilité budgétaire de la même année; ce qui suppose l'existence d'un crédit de liquidation disponible suffisant pour le poste budgétaire approprié », p. 20.

comptes particuliers, en telle sorte qu'un contrôle arithmétique de concordance puisse être, à tout moment et en toutes circonstances, effectué tant sur les mouvements que sur les soldes réciproques.

Le concept de *single audit*, développé par la Cour des comptes européenne, vise à développer des synergies entre contrôle interne et contrôles externes, en se fondant sur des normes et des principes communs permettant à chaque niveau de contrôle de s'appuyer sur le précédent, en telle sorte que la charge imposée à l'entité en cause soit réduite tout en ayant la garantie que tous les risques identifiés seront traités⁸⁹.

Ce concept du *single audit* se double de celui de *single entry*⁹⁰ qui vise à ne devoir saisir une information qu'une seule et unique fois dans le système de comptabilité informatisée, l'ensemble des traitements général, budgétaire et analytique étant assuré par le système qualifié de ce fait de système *intégré*⁹¹. L'avantage est considérable en termes de confort de travail et de sécurité de traitement des opérations, puisqu'il interdit toute interférence manuelle, source inévitable d'erreurs et de fautes⁹².

En conclusion, l'intégrité des comptabilités générale, budgétaire et analytique doit répondre, notamment, aux règles suivantes recommandées par l'Institut des Experts comptables et des Conseils fiscaux. « *Par fonction qui soit contraire au prescrit légal ou réglementaire [de tenue de toute comptabilité généralement quelconque, publique comme privée], il faut, notamment et sans que cette liste ne soit exhaustive, entendre toute fonction qui permettrait :*

- *d'introduire des écritures comptables qui ne soient pas en équilibre, entre autres, des lignes d'écritures sans contrepartie;*
- *de modifier directement le contenu centralisé des fichiers comptables, à l'exception des données extracomptables, telles que la date d'échéance ou une description;*
- *de modifier ou d'effacer des écritures centralisées en violation du principe d'irréversibilité des écritures;*
- *de modifier directement des totaux de débit ou de crédit, des reports, des soldes de comptes;*

⁸⁹ Cf. Rapport au Roi précédant la publication de l'arrêté royal du 17 août 2007 relatif aux activités d'audit interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral.

⁹⁰ A ne pas confondre, évidemment, avec la *single entry bookkeeping* (comptabilité en partie simple), opposée à la *double entry bookkeeping* (comptabilité en partie double).

⁹¹ Daniel Gruson, Région de Bruxelles-Capitale, réforme financière : le contrôle interne comptable, Bulletin de documentation, SPF Finances, 2009-1, pp. 214 et ss.

⁹² Ce principe de *single entry* ou saisie unique est à rapprocher de celui illustré dans l'Etude de la Banque mondiale d'octobre 2003 sur la gestion des finances publiques et des pratiques comptables du secteur public au Maroc, plus couramment appelé par la Banque : CFAA en abrégiation de « *Country Financial Accountability Assessment* ». Cf. § VII-1-16 consacré au concept de **Gestion Intégrée de la Dépense** (GID), p. 39. La GID est « *un système de gestion intégrée et d'information de la dépense qui repose sur les principes essentiels suivants :*

- *mise en réseau des trois systèmes de traitement informatique des données relatives à la dépense appartenant chacun actuellement à l'ordonnateur, au contrôleur et au comptable,*
- *mutualisation des informations disponibles chez chacun d'entre eux par un système de messagerie tenu par une instance de coordination,*
- *création d'une base de données unique (les morasses budgétaires) gérée par l'instance de coordination qui en tiendra aussi une comptabilité de référence,*
- *principe de la saisie unique (chaque acteur introduit ses informations sans re-saisir celle des autres acteurs en amont),*
- *extension du système à la gestion des crédits déconcentrés (ensemble des sous-ordonnateurs, des trésoreries à l'échelon local et des services du contrôle financier local) ».*

- *de comptabiliser à nouveau dans des périodes déjà clôturées;*
- *de supprimer un compte mouvementé au cours de l'exercice ou dont le solde est non nul;*
- *etc. »⁹³.*

* * *

⁹³ Critères de qualité du logiciel comptable, Note technique de l'IEC, 30 avril 2003, p. 19 et ss.