

La réforme des comptes du secteur public en Belgique

(2^{ème} partie – Méthodes, évaluations, périmètres et certification)

R. Ghysels, P. Phan et C. Tsatsis

Cet article est le deuxième 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 deuxième article porte notamment sur des questions d'évaluation comptable (principles, recognition, valuation, etc.) et de périmètre comptable (consolidation, etc.).** 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 deuxième article s'insère donc dans une série de quatre articles, dont :

1. le premier aborde les motivations de la transition et le cadre de conceptuel (*conceptual framework*) pour la future comptabilité intégrée patrimoniale et budgétaire du secteur public,
2. le troisième analyse plus en détail les composantes des rubriques d'actif, de passif et de résultats et enfin
3. le quatrième et dernier 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° 12/012
2012

Université Libre de Bruxelles - Solvay Brussels School of Economics and Management
Centre Emile Bernheim

ULB CP114/03 50, avenue F.D. Roosevelt 1050 Brussels BELGIUM
e-mail: ceb@admin.ulb.ac.be Tel. : +32 (0)2/650.48.64 Fax : +32 (0)2/650.41.88



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
(2^{ème} partie – Méthodes, évaluations, périmètres et certification)
(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. Questions de méthodes et d'évaluations comptables	2
2.1. Généralités et définitions (éléments de comparaison avec les IPSAS et le SEC95).....	2
2.2. Dispositions générales belges relatives à l'inventaire et aux règles d'évaluation	7
2.3. Concept d'accounting policies selon l'IPSAS Board	8
2.4. Rédaction et choix des règles d'évaluation selon l'IPSAS	10
2.5. Concept of materiality	11
2.6. Méthodes comptables spécifiques en période de transition vers le système accrual ...	11
2.6.1. Généralités	11
2.6.2. Contexte belge de la transition vers le système accrual	12
2.7. Questions spécifiques de réconciliation des écritures patrimoniales et budgétaires....	14
2.8. Questions spécifiques aux crédits d'engagement et aux crédits de liquidation	15
3. Questions de périmètres comptables.....	16
4. Questions de certification des comptes de l'Etat	20

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 et contrôle de gestion, Solvay Brussels School of economics & management de l'ULB.

1. Introduction

Le présent article fait suite à celui précédemment publié et consacré à la même matière, celle de la réforme *accrual* du secteur public. Le premier article était consacré à l'introduction à cette réforme ; ce deuxième article est consacré aux méthodes, évaluations, périmètres comptables et à la certification de comptes ; les trois premiers éléments étant abordés, tant dans la *Study 14*³ de l'IFAC, que dans le rapport de la Cour des comptes de Belgique⁴, quant au quatrième élément, il présente un aspect très particulier, voire unique, qui mérite quelques commentaires succincts.

Deux autres articles seront rédigés, portant notamment sur des questions de composantes d'actif, de passif et de résultats et enfin de matières spécifiques. Des analyses comparatives seront faites sur la préparation (ou l'impréparation) de certaines entités de droit public belge à leur réforme *accrual*, entrant en vigueur le 1^{er} janvier 2012⁵ ; ici et là, des 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 soixantaine de pays et les institutions internationales majeures.

2. Questions de méthodes et d'évaluations comptables

2.1. Généralités et définitions (éléments de comparaison avec les IPSAS et le SEC95)

L'IPSASB introduit cette matière en attirant l'attention sur les questions de méthode de comptabilisation et sur les évaluations des actifs et passifs inclus dans le périmètre comptable de l'entité. Ce sont en fait des questions d'inventaire de départ, devant mener au bilan d'ouverture⁷, qui vont se poser, spécialement pour les entités qui tiennent une pure comptabilité budgétaire où il n'est évidemment tenu aucun compte de l'inventaire

³ IFAC, *Study 14*, troisième édition, Jan. 2011, New York, 332 p, ISBN: 978-1-60815-081-6. Communiqué de presse du 19 janvier 2011: IPSASB Publishes Revised Guidance to Assist Public Sector Entities with Transition from Cash Basis to Accrual Basis of Accounting. La deuxième édition de la *Study 14* datait de décembre 2003.

⁴ Cour des comptes, Préparation des organismes administratifs publics (OAP), des services administratifs à comptabilité autonome (SACA) et des entreprises d'État (EE) aux obligations comptables de la loi sur la comptabilité du 22 mai 2003.

⁵ Cour des comptes, Préparation des organismes administratifs publics (OAP), des services administratifs à comptabilité autonome (SACA) et des entreprises d'État (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.

⁶ L'IPSASB se concentre sur les questions comptables et financières des administrations locales, régionales et nationales. Le Conseil publie 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 Ce type d'exercice est à comparer à celui auquel les communes se sont livrées au moment de l'entrée en vigueur (1^{er} janvier 1995) et à celui auquel les grandes et les très grandes asbl, fondations et aisbl se sont livrées au moment de l'entrée en vigueur (1^{er} janvier 2006) de leurs réformes comptables *accrual basis* respectives.

1. des actifs immobilisés, des stocks, des créances et des comptes de régularisation ni
2. des passifs, y compris les composantes des fonds propres, les provisions, les dettes commerciales, fiscales, salariales, sociales et autres, de même que les comptes de régularisation.

Ainsi donc, les entités, *which have not previously used accrual accounting*, devront dresser l'inventaire complet, bilantaire et hors bilantaire,

1. de leurs avoirs et droits de toute nature relatifs à leur activité,
2. de leurs dettes, obligations et engagements de toute nature relatifs à leur activité et
3. des moyens propres qui y sont affectés.

Les communes belges s'étaient livrées à ce type de recherches, juste avant l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 1995, de la réforme *accrual* qui les concernaient à l'époque⁸. « *Le premier bouleversement résultait de la constitution de l'inventaire initial du patrimoine qui requérait une charge de travail énorme... C'est pourtant la tâche à laquelle les communes ont été confrontées. Vu l'étendue, le niveau de détail exigé et la recherche de paramètres historiques sur les coûts de construction qui s'apparentait parfois à de l'archéologie financière, la constitution de l'inventaire de départ nécessitait une mobilisation du personnel communal ...* »⁹. Nul doute que ce qui était déjà un lourd travail pour les communes soit encore plus lourd pour l'Etat. Pour ce faire, l'IPSASB recommande:

1. au niveau du bilan d'ouverture que *the entity will need to be concerned with establishing reliable cost figures for initial recognition of those assets in accordance with the relevant IPSAS* et
2. ensuite, en cas de réévaluation des actifs immobilisés, que *it will also need to develop procedures for obtaining fair values on regular basis and ensure that the accounting information system is designed to accept revaluations*¹⁰.

La réforme *accrual* en Belgique est, malheureusement, indifférente aux normes IPSAS. On peut le regretter, car la Algemene Rekenkamer des Pays-Bas recommandait déjà ceci en 2003 : « *Gezien het toenemende belang van internationale harmonisatie van financiële informatieverstrekking mag worden verwacht dat de rol van de IPSAS bij het opstellen van begrotingen en verantwoordingen in de publieke sector in de komende jaren zal toenemen. Onduidelijk is nog of en hoe de twee toonaangevende internationale standaarden IPSAS en ESR95 in de toekomst zullen worden geharmoniseerd. Vanuit verschillende hoeken komen echter signalen dat over dit vraagstuk wordt nagedacht*¹¹ ». Celles-ci sont par ailleurs en plein développement, puisque l'IPSASB vient de publier *for comment an exposure draft (ED)*

⁸ Arrêté royal du 2 août 1990 portant le règlement général de la comptabilité communale et art. 8 de l'arrêté royal du 24 mai 1994 modifiant l'arrêté royal du 2 août 1990 portant le règlement général de la comptabilité communale.

⁹ La comptabilité des pouvoirs locaux en Belgique : entre tradition et modernité, Arnaud Dessoy, Bulletin de documentation, SPF Finances, 2009-1, p. 272.

¹⁰ IFAC Study 14, op.cit., § 4.1.

¹¹ Vergaderjaar 2002–2003, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Begroting en verantwoording in balans ; Het baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid, p. 57.

and two Consultation Papers related to its project to develop a Conceptual Framework for the general purpose financial reporting of public sector entities. The Conceptual Framework is the IPSASB's key strategic objective for 2010–2012 and is of fundamental importance to the future of global public sector standard setting for at least the next 10–15 years¹². La brièveté de cet article interdit d'analyser ces importants documents, qui mériteraient à eux seuls une étude.

La réforme *accrual* belge, ignorant les IPSAS, ne se réfère qu'à la loi du 17 juillet 1975¹³, à celle du 22 mai 2003 précitée et au SEC95¹⁴. Il est vrai que le SEC95 considère que « *les comptes économiques représentent un outil fondamental pour analyser la situation économique d'un pays et/ou d'une région, pour autant qu'ils soient élaborés sur la base de principes uniques et non diversement interprétables* »¹⁵. Mais, le véritable objectif du SEC95 est de « *se substituer graduellement à tout autre système en tant que cadre de référence des normes, définitions, classifications et règles comptables communes destiné à l'élaboration des comptes des États membres pour les besoins de la Communauté, permettant ainsi d'obtenir des résultats comparables entre États membres* »¹⁶. Dès lors, comment situer les IPSAS par rapport au SEC95 et à la loi du 17 juillet 1975 et à ses arrêtés d'exécution (transposition de la quatrième directive européenne)^{17 18 19}?

Voici une tentative de réponse²⁰ :

1. les **IPSAS** comprennent des normes comptables, issues de l'adaptation des IAS/IFRS, dans la mesure où elles sont adaptées aux entités du secteur public (les IPSAS sont déjà utilisées par une soixantaine de pays²¹ et par l'Union Européenne,

¹² Publication du 15 décembre 2010.

¹³ 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 nécessaires des adaptations significatives aux comptes de résultats* ».

¹⁴ Rapport au Roi joint à l'arrêté royal du 10 novembre 2009 contenant le plan comptable. « *Le nouveau système comptable s'inspire du Système européen des comptes nationaux et régionaux (SEC), qui impose aux pays membres de l'Union européenne, un mode d'établissement uniforme des comptes nationaux. Si le plan comptable, ainsi que les modes d'évaluation et de comptabilisation qu'il prévoit, répondent généralement aux exigences du SEC, il s'en écarte cependant sur un nombre très limité de points* ». Ces dérogations n'empêcheront toutefois pas l'Institut des comptes nationaux (ICN) d'être en mesure d'élaborer les états statistiques destinés à Eurostat.

¹⁵ Règlement (CE) No 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté, troisième considérant, p. 2.
(JO L 310 du 30.11.1996, p. 1)

¹⁶ Règlement (CE) No 2223/96, op. cit., douzième considérant, p. 3.

¹⁷ Directive 78/660/CEE du 25 juillet 1978 concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés. Il ne faut cependant pas se leurrer. L'objectif de cette directive était également l'harmonisation des comptes dans l'Union européenne. Cf. le premier considérant précédant la directive 78/660/CEE du 25 juillet 1978 concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés : « *considérant que la coordination des dispositions nationales 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 ce qui concerne notamment la société anonyme et la société à responsabilité limitée revêt une importance particulière quant à la protection des associés et des tiers* ».

¹⁸ Transparence des relations comptables et financières entre pouvoirs publics et entreprises publiques : analyse des mécanismes de délocalisation de la dette, Faska Khrouz et Christos Tsatsis, Bulletin de documentation, SPF Finances, 2009-1, pp. 151 à 176.

¹⁹ On consultera utilement sur la question des standards internationaux la très intéressante synthèse rédigée, sur recommandation de la Algemene Rekenkamer des Pays-Bas, dans le Vergaderjaar 2002–2003, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Begroting en verantwoording in balans ; Het baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid, pp. 49 à 57. Cf.

²⁰ Cf. La normalisation comptable internationale pour le secteur public : une réussite encore méconnue, mais de larges défis encore à surmonter, par Philippe Adhémar, Conseiller maître à la Cour des comptes de France, Revue du Trésor, janvier 2006, n° 1, pp. 3 à 6.

²¹ La liste de ces pays figure à l'adresse suivante : http://web.ifac.org/download/IPSASB_Adoption_Governments.pdf. Parmi les Etats membres de l'Union européenne figurent l'Espagne, la France, la Lituanie, la Lettonie, les Pays-Bas, la Roumanie, le Royaume uni et la Slovaquie. A cette liste, on peut ajouter la Suisse qui, depuis 2007, établit ses comptes annuels conformément aux principes commerciaux et aux normes IPSAS, Cf. Modèle comptable de la confédération.

l'OCDE, l'OTAN et l'ONU)²² ; les IPSAS, à ce jour, n'exigent pas des entités qu'elles incluent des informations relatives au secteur des administrations publiques dans leurs états financiers, mais elles exigent que les entités préparent des états financiers incluant les informations relatives à l'ensemble des ressources contrôlées par l'entité présentant les états financiers, et prescrivent des règles de consolidation de toutes les entités contrôlées²³ (l'IPSASB encourage la convergence des IPSAS avec les modèles statistiques d'information, lorsque cela est approprié)²⁴ ; les IPSAS ne comportent pas de plan comptable ;

2. le **SEC95** est un cadre comptable applicable au plan européen permettant de décrire de façon systématique et détaillée ce que l'on appelle l'économie totale, ses composantes et ses relations avec d'autres économies totales²⁵ ; la spécificité du SEC95 réside dans le fait qu'il se concentre davantage sur la situation et les besoins de l'Union européenne²⁶ ; le SEC95, orienté à usage statistique (Eurostat) des données économiques des Etats membres de l'Union européenne, recherche en fait une double cohérence comptable²⁷ et économique²⁸ ; pour ce faire une harmonisation maximale entre les indicateurs macroéconomiques des pays membres de l'Union européenne est recherchée ; le SEC95 comporte un système de nomenclatures et de comptes alphanumériques ;
3. la **réforme accrual** belge découle directement des principes relatifs à la comptabilité et aux comptes annuels, tels que définis par les lois précitées des 16 et 22 mai 2003 et s'inspire surtout de la loi comptable de 1975 et de l'arrêté royal d'exécution du 30 janvier 2001 au Code des sociétés ; la réforme adopte un système de comptabilité duale (patrimoniaire et budgétaire, auxquelles pour des besoins de gestion pourra être adjointe une comptabilité analytique), dans laquelle l'imputation budgétaire sera désormais uniquement fondée sur la règle du droit constaté ; il tient compte enfin du SEC95 en tant que ce système impose aux Etats membres de l'Union européenne, un mode d'établissement uniforme

²² IPSAS Board, Introduction aux normes comptables internationales du secteur public, § BC2, p. 765.

²³ Il est vrai que l'IPSAS 18 « Information sectorielle » exige également que les entités identifient les secteurs et présentent des informations concernant ces derniers.

²⁴ IPSAS Board, Introduction aux normes comptables internationales du secteur public, § BC4, p. 765.

²⁵ Règlement (CE) No 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996, annexe A, § 1.01.

Cinq secteurs constituent l'**économie totale** (S.1) ; ils regroupent les unités institutionnelles qui s'excluent mutuellement, à savoir : les sociétés non financières (S.11), les sociétés financières (S.12), les administrations publiques (S.13), les ménages (S.14) et les institutions sans but lucratif au service des ménages (S.15). Une **unité institutionnelle** est un centre élémentaire de décision économique caractérisé par une unicité de comportement et une autonomie de décision dans l'exercice de sa fonction principale. Les opérations réalisées entre unités résidentes et unités non-résidentes sont enregistrées dans le compte reste du monde (S.2).

Les flux économiques entre ces unités sont appelés **opérations** ; elles sont classées en quatre catégories : opérations sur les produits (biens et services), opérations de répartition (distribution entre travail, capital et administrations), opérations financières et autres opérations.

²⁶ Vergaderjaar 2002–2003, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Begroting en verantwoording in balans ; Het baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid, op. cit., p. 50. « *Het ESR is niet bedoeld voor toepassing op een bedrijfseconomische financiële verantwoording (of begroting). Het systeem van de ESR geldt uitsluitend voor de (macro-economische en statistische) nationale rekeningen en voor de regionale rekeningen van iedere lidstaat* ».

²⁷ Une opération entre deux unités et entre deux secteurs doit être enregistrée dans les deux comptes de la même façon et selon les mêmes règles. Ainsi, les intérêts (D.41) doivent être enregistrés comme intérêts courus, sur la base du fait générateur, aussi bien dans les comptes du débiteur (l'administration publique, par exemple) que dans ceux du créancier (institutions financières, ménages etc.). Cf. Base de données de concepts et définitions d'Eurostat.

²⁸ Si une transaction est arrangée de telle façon que l'apparence juridique contredise la réalité économique (l'effet économique réel de la transaction), il est préférable d'enregistrer la réalité économique dans les comptes nationaux. La privatisation indirecte en est un bon exemple : une vente indirecte d'actifs financiers produit sur les comptes nationaux de l'administration publique les mêmes effets qu'une vente directe et doit donc être enregistrée en opération financière. Dans le même esprit, le SEC95 dispose que « dans certains cas, (le système) modifie le traitement des opérations pour faire ressortir plus clairement les relations économiques sous-jacentes » (conséquences possibles : reclassement d'opérations, éclatement d'unités etc.). Cf. Base de données de concepts et définitions d'Eurostat.

des comptes nationaux²⁹ ; la réforme *accrual* belge adopte un plan comptable général³⁰.

Déjà en 2003, se posait cette question, à notre sens non encore résolue; « *Er [zijn] op het niveau van de centrale overheid twee stelsels van accounting die uiteenlopende doeleinden dienen en dus goed onderscheiden dienen te worden. Ten eerste op micro-niveau: government accounting, oftewel het opstellen van begrotingen en financiële verantwoordingen van (individuele) overheidsorganisaties, dienstig aan de sturing en beheersing van en verantwoording vanuit deze organisaties. Ten tweede op macro-niveau: national accounting oftewel de nationale rekeningen, statistische, macro-economische financiële gegevens over de economie. Voor beide soorten accounting zijn internationale standaarden ontwikkeld, die onderling van elkaar verschillen. Het kernvraagstuk is hier: in hoeverre is het wenselijk dat het ontwerp van een government accounting stelsel (waar dit rapport over gaat) wordt afgestemd op een stelsel van national accounting* »³¹ ?

De prime abord, le choix belge du référentiel applicable ne semble pas être étranger à celui effectué, par exemple, par la France. La LOLF dispose en effet que : « *Les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action* »³², mais outre cette référence la France a réalisé des efforts considérables pour moderniser son système de comptabilité nationale, à l'inverse de la Belgique ayant accumulé huit ans de retard depuis 2003. Dans la dernière mise à jour du site internet du Ministère français du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'État³³, il est précisé que le référentiel français est **largement inspiré des normes IPSAS**, elles-mêmes inspirées des normes IFRS³⁴. Quinze normes comptables ont été adoptées, à ce jour, pour constituer le référentiel comptable de l'Etat français³⁵.

Au niveau belge, il ressort des travaux de la Cour des comptes que la plupart des entités interviewées « *sont déjà familiarisées avec les principes de la comptabilité générale, et en particulier de la comptabilité en partie double, d'une part, et de la comptabilité budgétaire, d'autre part* ». Dans la plupart des cas, cette familiarisation découle de la législation applicable, telle la loi de 1954³⁶. La Cour ne se réjouit pas pour autant, au motif, selon elle,

²⁹ 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.

³⁰ 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.

³¹ Vergaderjaar 2002–2003, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Begroting en verantwoording in balans ; Het baten-lastenstelsel voor de rijksoverheid, op. cit., p. 60.

³² Article 30, al. 2, de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF).

³³ Mise à jour du 25 février 2011.

³⁴ Les normes françaises présentent les règles applicables pour l'élaboration des états financiers et permettent de donner une vue globale du patrimoine et de l'activité de l'État. La définition des composantes des états financiers, des faits générateurs de la comptabilisation, des règles d'évaluation et du niveau d'information à produire a nécessité des travaux d'analyse et de déclinaison importants pour définir des principes et méthodes comptables adaptés aux particularités de l'activité de l'État.

³⁵ Les 15 normes comptables françaises concernent : 1. les états financiers, 2. les charges, 3. les produits régaliens, 4. les produits de fonctionnement, d'intervention et financiers, 5. les immobilisations incorporelles, 6. les immobilisations corporelles, 7. les immobilisations financières, 8. les stocks, 9. les créances de l'actif circulant, 10. les opérations de trésorerie, 11. La dette financière, 12. les provisions pour risques et charges, les dettes non financières et les autres passifs, 13. les engagements à mentionner dans l'annexe, 14. Les méthodes comptables, les changements d'estimations comptables et erreurs, 15. Évènements postérieurs à la clôture des comptes.

³⁶ Cf. Loi du 16 mars 1954 relative au contrôle de certains organismes d'intérêt public.

que « cette constatation ne signifie ... pas que les entités peuvent appliquer sans plus la loi du 22 mai 2003, car il existe des différences entre les exigences sur le plan de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire de la loi de 2003 et celles de la législation actuelle. En outre, quelques entités ... reconnaissent tenir uniquement une comptabilité générale ... ou uniquement une comptabilité budgétaire ... et il est possible qu'elles soient peu coutumières des principes de l'autre comptabilité »³⁷.

2.2. Dispositions générales belges relatives à l'inventaire et aux règles d'évaluation

Dans le cadre de la réforme *accrual*, les entités publiques belges seront notamment tenues, par les dispositions suivantes, somme toute, similaires à celles des entreprises commerciales :

1. elles procèdent, au moins en fin d'exercice, aux opérations de relevé, de vérification, d'examen et d'évaluation nécessaires pour établir, à la même date, un inventaire complet de leurs avoirs et droits, de leurs dettes, obligations et engagements, ainsi que de leur patrimoine net ; l'inventaire est ordonné de la même manière que le plan comptable normalisé ; les comptes sont mis en concordance avec les données de l'inventaire³⁸ ;
2. elles déterminent et publient les règles qui président aux évaluations dans l'inventaire, ainsi qu'aux constitutions et ajustements d'amortissements, de réductions de valeur et de provisions pour risques, et aux réévaluations³⁹ ; sachant que ces règles d'évaluation et leur application doivent, sauf modification importante due aux circonstances économiques ou technologiques être constantes d'un exercice à l'autre⁴⁰ ;
3. chaque élément du patrimoine fait l'objet d'une évaluation distincte ; toutefois :
 - a. les éléments de l'actif dont les caractéristiques techniques ou juridiques sont entièrement identiques peuvent faire l'objet d'amortissements, de réductions de valeur ou de réévaluations globales,
 - b. lorsque les réductions de valeur à comptabiliser pour tenir compte du risque de non-récupération de créances ne sont pas individualisables, elles peuvent être déterminées par catégorie de manière globale sur une base statistique⁴¹,
 - c. lorsque les charges et risques liés à des engagements hors bilan ne sont pas individualisables, les provisions pour charges et risques à constituer peuvent être déterminées par catégorie de manière globale sur une base statistique⁴².
4. par principe, les éléments de l'actif :

³⁷ Cour des comptes, rapport du 11 janvier 2011, op. cit., pp. 17 et 18.

³⁸ Art. 4 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.

³⁹ Cette méthode des réévaluations systématiques marque une différence sensible avec la réglementation comptable des entreprises, où les réévaluations sont vues avec défaveur. Cf. notamment les conditions énoncées par l'art. 57 de l'AREx/CdS du 30 janvier 2001.

⁴⁰ Art. 5 du même arrêté royal.

⁴¹ Cette méthode « globale sur base statistique » marque également une différence sensible avec la réglementation comptable des entreprises, où les réductions de valeur doivent être spécifiques aux éléments de l'actif pour lesquels elles ont été constituées ou actées. Cf. art. 47 de l'AREx/CdS du 30 janvier 2001.

⁴² Cette méthode de détermination des provisions pour charges et risques de manière globale sur une base statistique marque également une différence significative avec l'art. 52 de l'AREx/CdS du 30 janvier 2001 qui exige qu'elles soient individualisées.

- a. sont portés, en comptabilité, à leur valeur d'acquisition (prix d'acquisition ou de production)⁴³;
- b. sont portés, au bilan, à leur valeur d'acquisition, déduction faite des amortissements et réductions de valeur cumulés y afférents, afin que n'apparaisse que la valeur nette.

Comme pour les entreprises, les droits d'usage dont l'entité comptable dispose sur des immobilisations corporelles en vertu de contrats de location-financement ou de contrats similaires sont, par principe, portés à l'actif, à concurrence de la partie des versements échelonnés prévus au contrat, représentant la reconstitution en capital de la valeur du bien, objet du contrat. Les engagements corrélatifs portés au passif sont évalués chaque année à la partie des versements échelonnés afférents aux exercices ultérieurs, représentant la reconstitution en capital de la valeur du bien, objet du contrat⁴⁴.

La brièveté de cet article ne permet pas d'examiner en détail les dispositions particulières qui concernent :

1. les actifs immobilisés, en ce compris les immobilisations financières,
2. les créances et les dettes, incorporées ou non dans des titres,
3. les titres, autres qu'à revenu fixe, détenus à titre de placement de trésorerie,
4. les commandes en cours d'exécution,
5. les postes monétaires libellés en monnaie étrangère,
6. etc.

Celles-ci seront analysées dans un troisième article.

2.3. Concept d'*accounting policies* selon l'IPSAS Board

L'IPSASB définit précisément les *accounting policies* comme étant des ***specific principles, bases, conventions, rules, and practices applied by an entity in preparing and presenting financial statements***⁴⁵. *Accounting policies explain the application of the requirements in relevant accounting standards to an entity's transactions and balances, and, where an IPSAS permits alternative accounting treatments, which option an entity has selected*⁴⁶.

A défaut de norme IPSAS disponible⁴⁷, l'entité développera un référentiel en application de l'IPSAS 3⁴⁸ qui *contains guidance on the selection and application of accounting policies and specifies the accounting treatment for changes in accounting policies*. L'IPSAS 3 est essentiellement consacrée à la classification et à la présentation des éléments

⁴³ La valeur d'acquisition des biens acquis de tiers comprend outre le prix d'achat ou la valeur d'échange, les frais accessoires.

⁴⁴ Art. 62, de l'AREx/CdS du 30 janvier 2001.

⁴⁵ Pour toute clarté, ce texte se traduit en français par « Les méthodes comptables sont les **principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques** appliqués par une entité lors **de l'établissement et de la présentation** de ses états financiers ». Cf. IPSAS 3, § 6, al. 1^{er}, version française.

⁴⁶ IFAC Study 14, op.cit., § 4.2.

⁴⁷ A ce jour, 31 IPSAS ont été publiées.

⁴⁸ L'IPSAS 3 s'inspire essentiellement de la norme comptable internationale IAS 8 « Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables ».

extraordinaires, ainsi que la présentation séparée de certains éléments dans les états financiers. Elle précise également le traitement comptable applicable aux changements d'estimations comptables, aux changements de méthodes comptables et à la correction des erreurs fondamentales.

A cet égard, il faut noter que, dans la présentation des états financiers d'une entité publique, ces changements et corrections devront être divulgués dans l'annexe. *In deciding whether a particular accounting policy should be disclosed, management considers whether disclosure would assist users in understanding how transactions, other events, and conditions are reflected in the reported financial performance and financial position*⁴⁹. A l'annexe, figurera également le résumé des règles d'évaluation, dont une version complète aura été arrêtée préalablement à la publication des premiers comptes annuels soumis à la réforme *accrual*⁵⁰.

Outre cet aspect limité (si l'on ose dire !) de la réforme *accrual*, les gestionnaires publics devront se préparer à établir un nouveau jeu de processus financiers dans des domaines, tels que *debt management, cash management, asset management and financial authorities/delegations*. Ainsi, la gestion des actifs immobilisés nécessitera de nouveaux réflexes. Outre les questions traditionnelles de valeur d'acquisition, de durée d'utilité probable, de taux ou modalités d'amortissements, de réductions de valeur éventuelles, de réévaluations, d'autres questions se posent. Qui sera chargé de la garde de ces actifs et de leur maintenance, de leur sauvegarde et de leurs assurances, de rendre compte des pertes et dommages subis, sachant que toutes ces tâches seront exécutées par des services différents qui ne communiquent pas nécessairement entre eux, mais qui tous devront utiliser un système d'information intégré, idéalement basé sur le principe du *single entry*⁵¹ ? Le fait qu'à l'avenir l'utilisation de logiciels intégrés deviendra de plus en plus la bonne pratique, va-t-il changer la donne ? Toutes ces questions se poseront non seulement au moment de l'acquisition des biens, mais aussi pendant leur détention et, enfin et surtout, au moment de leur cession. Comment déterminer les droits d'accès au logiciel de comptabilité intégrée, en modification ou en consultation, des personnes chargées de mettre les comptes généraux, particuliers, budgétaires et analytiques à jour, de préparer les comptes en vue de la clôture annuelle ? Comment déterminer une plus- ou moins-value de cession en l'absence d'inventaire et en l'absence d'un prix d'acquisition connu ? Comment faire, en bonne gouvernance, la balance des avantages et désavantages financiers et non financiers de la vente d'immeubles prestigieux, propriétés de l'Etat, pour des sommes élevées dans un objectif budgétaire à *court* terme, sans se poser les questions, à *long* terme, de la relocation des fonctionnaires dans d'autres locaux et de l'économie future des frais d'entretien desdits immeubles, ainsi cédés, sur cette nouvelle période⁵² ?

⁴⁹ IPSAS 1, Presentation of financial statements, December 2006, § 134.

⁵⁰ La Study 14 précitée renvoie, à titre de bonne pratique, à l'HM Treasury, *Financial reporting manual, 2009-10*, du gouvernement britannique.

⁵¹ A ne pas confondre, évidemment, avec la *single entry bookkeeping* (comptabilité en partie simple), opposée à la *double entry bookkeeping* (comptabilité en partie double).

⁵² IFAC Study 14, op.cit., § 4.7.

2.4. Rédaction et choix des règles d'évaluation selon l'IPSAS

Ces éléments sont conçus dans la perspective *of a government intending to produce whole-of-government financial statements ...*⁵³, même si ceux-ci *are also relevant for individual public sector reporting entities*.

L'IPSASB observe que la mise en place de ces éléments comporte les étapes suivantes :

1. identification des personnes qui ont l'autorité et la compétence de rédiger ces règles d'évaluation,
2. identification des personnes qui ont l'autorité et la compétence de les approuver et selon quelles procédures,
3. établissement du calendrier de la rédaction, de la relecture de leur correction et de leur approbation,
4. décision de modifications de ces règles et dans quelles conditions ces modifications pourront intervenir,
5. choisir le référentiel comptable applicable et les exceptions à celui-ci, si d'autres référentiels se révèlent, pour partie, mieux adaptés aux besoins de l'entité,
6. identifier les éventuels conflits entre les règles d'évaluation projetées et la loi (voir certains standards européens),
7. identifier la nécessité de divulguer plus en détail, dans l'annexe, certaines évaluations spécifiques.

L'IPSASB observe aussi qu'il convient :

1. d'identifier quelles sont les transactions, les rubriques, sous-rubriques, groupes de comptes, comptes et sous-comptes qui nécessitent des développements particuliers en raison de leurs spécificités,
2. d'illustrer au besoin certains standards par des exemples chiffrés et concrets, avec leur corrigé,
3. de s'assurer aussi que les méthodes actuellement en vigueur ne nécessitent pas de changements,
4. de vérifier si les méthodes antérieures et les anciennes habitudes peuvent, au contraire, demeurer applicables dans une *accrual basis of accounting*,
5. de comparer ces règles avec celles d'autres entités similaires avec un souci de cohérence des méthodes et des consolidations de comptes et, en général,
6. de documenter au mieux ces règles, méthodes et référentiels.

L'IPSASB observe enfin qu'il convient, après ce double devoir, que chaque entité :

1. tienne compte de ses relations avec ses *stakeholders* (auditeurs de la Cour, mandataires politiques, inspection des finances, experts comptables externes, citoyens, etc.),

⁵³ IFAC Study 14, op.cit., § 4.8 et 4.9.

2. alloue des temps de formations professionnelles à leurs agents pour les mettre à niveau,
3. rédige et ensuite met à jour un manuel comptable⁵⁴ en *accrual basis*,
4. détermine l'impact attendu de ces méthodes *on reported surplus or deficit and net assets/equity*.

2.5. Concept of materiality

Le *concept of materiality* ou principe d'importance relative « *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. C'est ainsi que l'on récoltera périodiquement, et non pas tous les jours, les dépenses de photocopies, que l'on enregistrera directement comme charges, certaines fournitures alors qu'elles n'ont pas encore été consommées* »⁵⁵. La Study 14⁵⁶ et l'IPSAS 1⁵⁷ ne disent pas autre chose. Décider si une information comptable ou financière est d'importance relative est, encore une fois, une question de jugement⁵⁸. A titre d'exemple, sachant que le référentiel *accrual* retenu est la loi du 17 juillet 1975 et ses arrêtés d'exécution, on peut citer la mention à l'annexe des droits et engagements qui ne figurent pas au bilan et pour autant qu'ils soient « *susceptibles d'avoir une influence importante sur le patrimoine, sur la situation financière ou le résultat de l'entreprise*⁵⁹ ». Tout sera donc question de la nature de l'opération, de son ampleur et de la taille de l'entité, etc.

2.6. Méthodes comptables spécifiques en période de transition vers le système accrual

2.6.1. Généralités

L'IPSASB traite aussi des éléments de la période charnière que représente la transition auxquels l'entité doit être attentive. Il convient :

1. de mesurer, comme déjà dit ci-dessus, l'impact de cette transition sur les méthodes comptables, l'impact étant fonction du différentiel provoqué par les règles d'évaluation arrêtées sur base d'un référentiel nouveau,
2. de déterminer, à quel degré d'assertion ou à partir de quel moment, le nouveau système comptable est conforme avec le nouveau référentiel, une assertion

⁵⁴ A l'instar, par exemple, du Manuel SEC95 pour le déficit public et la dette publique, édition 2002, Eurostat,

⁵⁵ Comptabilité Gestion, Gillet, Ginsburgh, Michel & Khrouz, § 1231, Office international de librairie, 1985, Bruxelles.

⁵⁶ Cf. § 4.10. *An item is material if its omission from, or misstatement in, the financial statements could influence a user's judgments made on the basis of the statements.*

⁵⁷ Cf. § 13. *Assessing whether an omission or misstatement could influence decisions of users, and so be material, requires consideration of the characteristics of those users. Users are assumed to have a reasonable knowledge of the public sector and economic activities and accounting, and a willingness to study the information with reasonable diligence. Therefore, the assessment needs to take into account how users with such attributes could reasonably be expected to be influenced in making and evaluating decisions.*

⁵⁸ IFAC Study 14, op.cit., § 4.12.

⁵⁹ Cf. Article 25, §3 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

- complète ne pouvant intervenir qu'à la condition que l'appropriation soit elle aussi complète,
3. de tirer avantage ou non des éléments de cette transition et
 4. de voir comment tirer parti
 - a. des ajustements et corrections à apporter au bilan d'ouverture et
 - b. de la comparabilité de l'information comptable lors de la première application.

Normalement, si une entité diffère l'entrée en vigueur du nouveau référentiel *to the recognition of certain transactions or balances for a set period of time*⁶⁰, elle devra décider, si la loi lui en laisse la liberté, de :

1. *communicate this process to readers of financial statements so that they can make best use of the reported information and*
2. *present changes in amounts reported due to changes in accounting policies*⁶¹.

Des règles similaires seront appliquées, *mutatis mutandis*, si une entité adopte l'*accrual accounting for budgeting purposes*. Il est donc souhaitable que le même souci de divulgation intégrale de l'information comptable soit assuré, si l'entité transite d'une comptabilité budgétaire en *cash basis* vers un budget basé sur le principe des droits constatés, emportant la tenue d'une comptabilité budgétaire composée de crédits d'engagement et de crédits de liquidation.

Au point de vue belge, la Cour des comptes mentionne que les entités qui disposent déjà de règles d'imputation et d'évaluation formelles, ainsi que d'un inventaire, doivent être conscientes que les règles imposées par la réforme *accrual* peuvent présenter des divergences sur certains points notables par rapport aux règles en vigueur aujourd'hui. « *Il peut être utile de le préciser ... la plupart des entités n'ont pas encore établi de comparaison* »⁶².

2.6.2. Contexte belge de la transition vers le système *accrual*

Moins de la moitié des entités belges visées par la réforme *accrual* et dont les responsables ont été interviewés par les auditeurs de la Cour des comptes juge nécessaire d'amorcer un projet en interne visant à préparer leur transition vers l'entrée en vigueur de la réforme *accrual*⁶³. Les arguments avancés par elles contre le développement, pour le moment, d'un quelconque projet sont les suivants :

1. un service de comptabilité trop réduit,
2. du temps et des moyens insuffisants et
3. l'entrée en vigueur de la loi au 1^{er} janvier 2012 serait à nouveau différée.

⁶⁰ IFAC Study 14, op.cit., § 4.18.

⁶¹ IFAC Study 14, id.

⁶² Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011, op. cit., p. 20.

⁶³ Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011, op. cit., p. 25.

La Cour estime cependant que « *l'impact de la nouvelle loi est tel dans beaucoup de domaines qu'une approche par projet prévoyant des délais et une surveillance stricte de l'avancement des préparatifs semble quand même indiquée dans la plupart des cas. Certaines entités ayant opté pour une méthode de préparation par projet soulignent les difficultés et les zones d'ombre auxquelles elles sont confrontées dès lors qu'il s'agit d'interpréter (correctement) la nouvelle loi* »⁶⁴. Il est curieux de constater que la Cour des comptes a recueilli une série de témoignages des entités concernées qui déclarent n'avoir « *pas suffisamment, voire pas du tout connaissance de ces initiatives [fédérales]. Nombre d'entre elles affirment ne pas avoir été informées de la personne de contact désignée et soulignent que le SPF [en cause] n'a pas donné suite à leurs demandes spécifiques de soutien* ».

La Cour a aussi constaté, relativement à la transition qui attend ces entités, que plus de la moitié d'entre elles n'a pas encore analysé les divergences entre leur système comptable actuel et le nouveau système dual. Les motifs invoqués restent évidemment les mêmes que ceux déjà cités : un déficit en personnel, un manque d'informations et une pléthore d'incertitudes. « *Les entités qui s'intéressent de plus près aux divergences restent confrontées à de nombreuses questions sur la portée de certaines nouvelles exigences, tant sur le plan de la comptabilité générale que sur celui de la comptabilité budgétaire, d'où la nécessité d'une préparation, d'une information et d'un appui supplémentaires* »⁶⁵.

Quant à l'aspect informatique de la transition vers le nouveau système *accrual* belge, la Cour fait part de ses surprises⁶⁶ :

1. la quasi-totalité des entités utilisent un logiciel acquis de tiers, qui ne rencontrent pas les exigences de la nouvelle loi, car leur acquisition a précédé la publication de la loi du 22 mai 2003, ce qui ne signifie pas pour autant qu'il n'est pas adaptable pour faire face aux exigences nouvelles de ladite loi ;
2. parfois, le logiciel comptable n'est cependant utilisé que pour la comptabilité générale et c'est un ... tableur Excel (sic !) qui sert à la comptabilité budgétaire ; cette utilisation d'un tableur représente un très haut degré de dangerosité dans la mesure où il ne garantit pas l'irréversibilité des écritures, comme déjà signalé dans la première partie de la présente étude.

La Cour souligne donc que « *toutes les entités doivent être conscientes de la nécessité quasi absolue de disposer d'un logiciel comptable spécifique si elles veulent être à même d'assurer dans le futur le rapportage financier et le suivi de la comptabilité qui sont requis* ». Cinq logiciels se taillent la part du lion du marché que représente les entités et dix-sept autres logiciels ne sont utilisés quasiment qu'auprès d'une seule entité. Pour revenir un instant sur le principe de simultanéité des écritures, la Cour signale que, dans l'échantillon des réponses reçues et analysées par elle, « *les logiciels conçus pour l'environnement économique et dont*

⁶⁴ Cf. Réforme Copernic-Coperfin, Livre TIC Annexe, Coperfin2, BPR des services d'encadrement, 25 avril 2003, § 2.6.7.4. Gestion de dossiers. Cf. aussi Plan de support 2008 du SPF Finances, 23 avril 2008, Louis Collet, p. 71.

⁶⁵ Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011, op. cit., p. 27.

⁶⁶ Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011, op. cit., p. 29.

l'imputation est basée sur la comptabilité générale ne sont pas (ou sont moins) adaptés à l'écriture simultanée dans une comptabilité générale et une comptabilité budgétaire »⁶⁷.

Les logiciels utilisés par plus de la moitié des entités ne sont pas à même de suivre **automatiquement** l'avancement de l'exécution du budget, car une telle méthode requiert une quadruple exigence :

1. l'importation des crédits budgétaires dans le système comptable,
2. le suivi de l'imputation sur les crédits **d'engagement et de liquidation**,
3. le suivi de leur utilisation et
4. le contrôle des crédits limitatifs et des dépassements de crédit.

Au point de vue informatique, très concrètement, le logiciel des comptabilités générale, particulière, budgétaire et analytique devra répondre notamment aux exigences suivantes :

1. simultanéité des écritures dans les quatre domaines comptables (comptabilités générale, particulière, budgétaire et analytique),
2. mapping du plan comptable dans les quatre mêmes domaines comptables,
3. règles de comptabilisation et d'évaluation identiques entre l'entité consolidante et les entités consolidées,
4. imputation en comptabilité budgétaire sur les crédits d'engagement et de liquidation,
5. ventilation des recettes et dépenses selon la classification économique,
6. suivi des obligations et
7. être à même
 - a. de générer les informations financières nouvellement exigées par la loi et
 - b. de calculer, en comptabilité analytique, le coût des services et produits ainsi que le résultat d'exploitation par branche d'activité.

Sur ces questions de transition, la Cour conclut de la manière suivante : « *De prime abord, ces constatations n'incitent pas ... à la confiance quant à une transition harmonieuse vers le système comptable de la loi de 2003* »⁶⁸. Pour les entités « relativement » réduites, il est toujours possible de se greffer sur le projet Fedcom, mais elles doivent savoir que la transition sera, en ce cas, inconfortable, car elles devront se plier aux contraintes organisationnelles plus complexes d'entités d'une taille incomparablement supérieure à la leur, contraintes qui pour le surplus peuvent être étrangères à la satisfaction de leurs propres besoins.

2.7. Questions spécifiques de réconciliation des écritures patrimoniales et budgétaires

Hormis la question de la simultanéité des écritures déjà largement évoquée dans le premier article, se pose également l'intéressante question de la réconciliation des mouvements et des soldes entre les comptes généraux, particuliers, budgétaires et analytiques.

⁶⁷ Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011, op. cit., p. 31.

⁶⁸ Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011, op. cit., p. 35.

La Cour des comptes attire l'attention sur les points suivants dignes d'attention⁶⁹ :

1. la réforme *accrual* exige que les imputations soient effectuées sur la base des droits constatés en comptabilité générale comme en comptabilité budgétaire, sous réserve, évidemment, que seuls sont comptabilisés dans les comptes budgétaires les droits qui ne font l'objet que d'une opération budgétaire ;
2. si des comptes généraux sont appuyés par des comptes particuliers, il importe que leurs mouvements débiteurs et créditeurs et leurs soldes comptables concordent avec les mêmes mouvements et soldes du compte général correspondant ;
3. il en est de même pour les droits constatés imputables uniquement aux articles du budget pour autant que le crédit y figurant soit suffisant ;
4. la réconciliation prévue par la réforme *accrual* vise non seulement celle des comptes généraux et budgétaires, mais aussi celle devant exister 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) ;
5. le logiciel devrait donc idéalement inclure des fonctionnalités permettant automatiquement la réconciliation entre les données de chacune des composantes de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire, car cet outil constituera un moyen de contrôle efficace de vérifier, si les opérations ont été comptabilisées conformément aux règles d'imputation sous-jacentes,
 - a. tant en comptabilité générale (produits et charges)
 - b. qu'en comptabilité budgétaire (recettes et dépenses).

La Cour termine ses observations en écrivant que « *cette question n'est bien entendu pertinente que dans la mesure où les entités utilisent à la fois la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire. Dans le système actuel, [la moitié seulement des] entités effectuent cette réconciliation. Celles qui ne le font pas encore n'en perçoivent pas encore la nécessité* »⁷⁰ !

2.8. Questions spécifiques aux crédits d'engagement et aux crédits de liquidation

Michel Jonet rappelle 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'engagement et crédits de liquidation. (Le nouveau système ne fait plus de différence entre crédits non dissociés et crédits dissociés)* »⁷¹.

⁶⁹ Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011, op. cit., p. 21.

⁷⁰ Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011, op. cit., id.

⁷¹ Une lecture commentée de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, pp. 18 et 19, 3 juillet 2003. Voici les définitions données par Michel Jonet :

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. Lorsque les obligations nées ou contractées revêtent un caractère récurrent et produisent des effets sur

La question des crédits d'engagement et des crédits de liquidation, déjà largement évoquée dans le premier article, soulève le double défi, organisationnel et conceptuel, d'adaptation suivant aux nouvelles méthodes comptables budgétaires :

1. organisationnel : une des principales adaptations de la réforme *accrual* belge réside dans l'obligation de suivre, dans la comptabilité budgétaire, l'exécution du budget au niveau non seulement des crédits d'engagement, mais aussi des crédits de liquidation ; à ce propos, la Cour observe, avec quelque soucis, que plus de la moitié des entités n'utilise pas une comptabilité des engagements ; que dire alors d'une comptabilité des liquidations ?
2. conceptuel : pour le surplus, s'interroge-t-elle, ne peut-on pas mettre en doute la mesure dans laquelle l'imputation sur des crédits d'engagement est bien réelle ? car elle déduit des réponses fournies que « *les entités qui disent tenir une comptabilité des engagements visent surtout la composante juridique (contrats, bons de commande) et non pas l'imputation formelle sur des crédits d'engagement (limitatifs) et le suivi de ces derniers* »⁷², ce qui est évidemment une autre paire de manches.

La Cour termine sur ce point en disant que « *La tenue d'une comptabilité des engagements est une nouveauté qui constitue par conséquent un important point digne d'attention pour plus de la moitié des entités et peut-être aussi pour les entités qui, certes, suivent les engagements actuellement, mais pas leur composante budgétaire. Il paraît logique que cette possibilité serve de critère déterminant pour le choix d'un logiciel comptable adapté* »⁷³.

3. Questions de périmètres comptables

La question des périmètres comptables est en relation avec l'identification des opérations qui relèvent de l'entité et de celles qui sont étrangères à cette même entité. Les *boundaries of the reporting entity* ne sont pas toujours aussi évidentes et pour y répondre L'IPSASB, dans la Study 14, se réfère à trois normes IPSAS⁷⁴. Vu la brièveté de l'article seule l'IPSAS 6 sera commentée succinctement, mais la matière traite respectivement :

1. des comptes annuels individuels ou consolidés d'entités publiques, dotées ou non de la personnalité juridique, mais toujours dotées de la personnalité comptable,
2. de la comptabilisation des participations dans des entités associées et
3. de l'information financière relative aux participations dans des co-entités.

plusieurs années, les crédits d'engagement ne couvrent que les sommes qui seront exigibles au cours de l'année budgétaire. Par obligations récurrentes, il y a lieu d'entendre celles telles que les traitements, pensions, abonnements ou loyers, qui produisent des effets sur plusieurs années et dont l'imputation sur l'année de leur naissance représenterait une charge sans lien économique avec celle-ci. Pour les cas qui n'ont manifestement pas la qualité d'obligations récurrentes, tels que les marchés publics, l'engagement, dès l'origine, de la totalité des charges prévues, reste requis.

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.

⁷² Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011, op. cit., p. 21 et 22.

⁷³ Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011, id.

⁷⁴ Les trois IPSAS sont: 1. IPSAS 6, Consolidated and Separate Financial Statements, 2. IPSAS 7, Investments in Associates et 3. IPSAS 8, Interests in Joint Ventures.

Quelques définitions semblent être nécessaires pour aller plus avant⁷⁵ :

1. une **entité économique** est un groupe d'entités composé d'une entité contrôlante et d'une ou plusieurs entités contrôlées, cette entité économique présente des états financiers consolidés comme ceux d'une entité unique,
2. une **entité contrôlante** est une entité qui a une ou plusieurs entités contrôlées, le contrôle étant le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une autre entité, afin d'obtenir des avantages de ses activités,
3. une **entité contrôlée** est une entité soumise au contrôle d'une autre entité dénommée l'entité contrôlante,
4. une **entité associée** est une entité dans laquelle le détenteur a une influence notable et qui n'est ni une entité contrôlée, ni une co-entité du détenteur,
5. une **co-entité** est un accord contraignant liant deux parties ou plus, en vertu duquel elles conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint,
6. le **contrôle conjoint** est le partage en vertu d'un accord irrévocable du contrôle d'une activité,
7. l'**influence notable** est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entité détenue, sans toutefois exercer un contrôle sur ces politiques.

Une entité contrôlante, publiant des états financiers consolidés, doit donc consolider toutes les filiales, nationales et étrangères, sauf si le contrôle est destiné à être temporaire ou si l'entité contrôlée est soumise à des restrictions externes durables fortes qui empêchent l'entité contrôlante d'obtenir des avantages de ses activités.

A titre comparatif,

1. le périmètre comptable de l'État français rassemble tous les services, établissements ou institutions d'État non dotés de la personnalité juridique ; il correspond globalement à celui des entités ou services dont les moyens de fonctionnement sont autorisés et décrits par la loi de finances, mais à l'exception des établissements publics et organismes assimilés, dotés d'une personnalité juridique et inclus dans les participations financières de l'État ; l'ensemble des comptabilités des entités comprises dans ce périmètre compose les « comptes individuels » de l'État français⁷⁶ ;
2. le bilan d'ouverture de la Confédération helvétique, au 1er janvier 2007, englobe les comptabilités de toutes les unités de l'administration fédérale centrale, ainsi que des unités de l'administration fédérale décentralisée ne tenant pas leur propre comptabilité, autrement dit de l'administration centrale de la Confédération ; dans une première étape débutant en 2009, le Conseil fédéral prévoit de regrouper dans

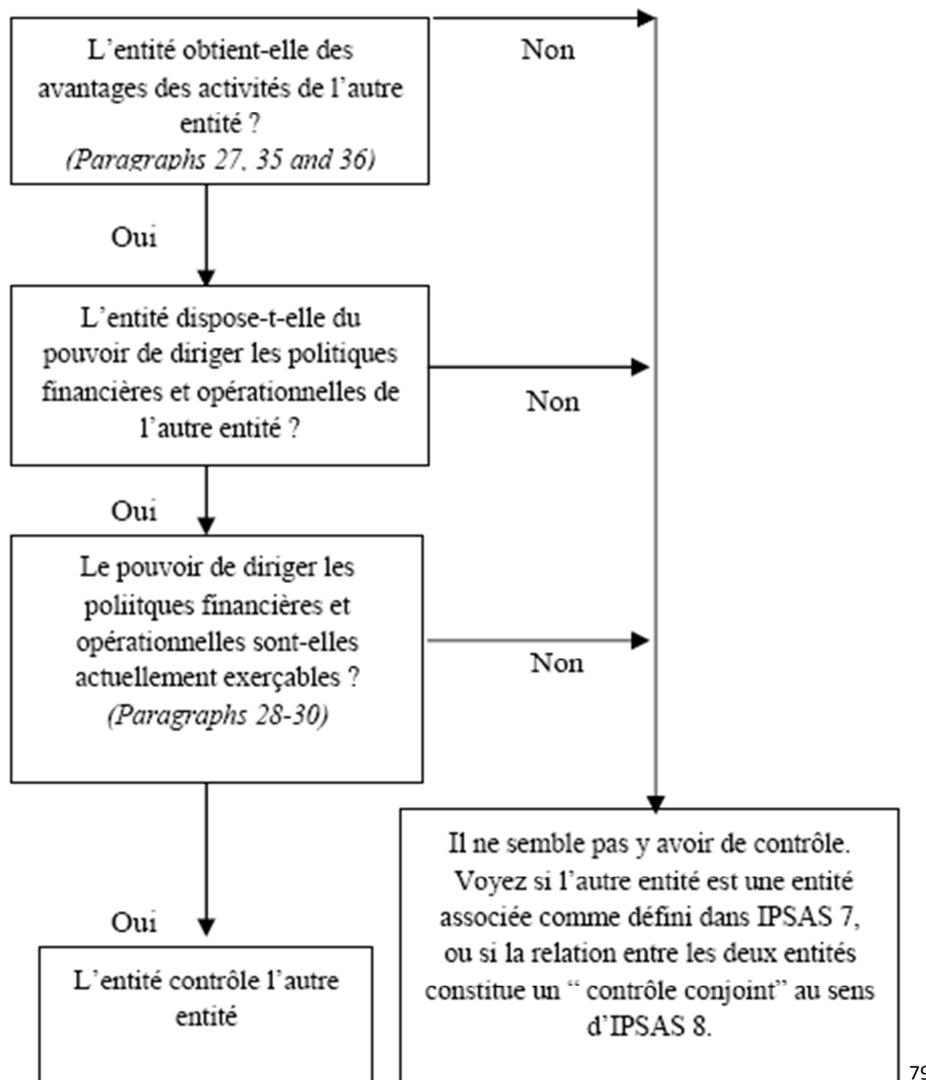
⁷⁵ Cf. IPSAS 6, §§ 8, 21 et 22.

⁷⁶ Compte général de l'Etat français, 2009, pp. 30 et ss.

un *compte consolidé*, outre l'administration centrale de la Confédération, diverses unités externalisées⁷⁷.

L'approche est donc différente de celle retenue, comme en Belgique, pour la comptabilité nationale (SEC95)⁷⁸ dans la mesure où le périmètre considéré ici n'englobe ni certains organismes ayant la personnalité juridique, ni administrations régionales ou locales.

On retiendra cependant le schéma suivant sur base duquel les gestionnaires publics devront s'appuyer pour déterminer ou non leur *pouvoir* de contrôle et leur *devoir* de consolidation :



Les entités contrôlées incluses dans une consolidation (c.-à-d. dans les comptes annuels consolidés d'une entité contrôlante) doivent être centralisées en utilisant la méthode de la

⁷⁷ Bilan d'ouverture au 1er janvier 2007, conforme au NMC, Rapport du Conseil fédéral sur l'adaptation, au 1er janvier 2007, du bilan de la Confédération aux principes du nouveau modèle comptable (NMC).

⁷⁸ Mais, il est vrai que la Suisse ne fait pas partie de l'Union européenne.

⁷⁹ Cf. IPSAS 6, § 37.

mise en équivalence⁸⁰ ou comptabilisées en tant que participations. Des informations appropriées additionnelles y relatives doivent figurer dans l'annexe des comptes annuels de l'entité consolidante.

On peut ajouter cependant de manière plus concrète et pratiques les points dignes d'attention que le comptable national (ou régional) consolidant devra ne pas omettre dans ses travaux⁸¹ :

1. disposer d'une méthode uniforme et complète de collecte systématique de l'information financière des entités contrôlées, sachant que certaines sont autonomes et d'autres pas, sachant aussi que cette information financière aura été traitée selon le même plan comptable et les mêmes règles d'évaluation ; idéalement, comme chaque entité devra respecter le principe de simultanéité⁸² des écritures en comptabilités générale, particulière, budgétaire et analytique, la consolidation devra, par principe, être opérée sans intervention extérieure et uniquement sur base de fonctionnalités **intégrées** dans les logiciels comptables eux-mêmes ;
2. l'identité des méthodes comptables est impérative ; à défaut, des ajustements et des corrections de comptes devront être faits manuellement, ce qui altèrera la qualité et la fiabilité de l'information financière provenant des entités sous contrôle ; *consolidated financial statements shall be prepared using uniform accounting policies for like transactions and other events in similar circumstances*⁸³ ;
3. la collecte de l'information financière sur la nature et les sommes en jeu dans les opérations *inter-entity* recevra une attention particulière ; le logiciel de comptabilités intégrées devra permettre, par des codifications additionnelles appropriées dans le plan comptable, que ces opérations *can be recorded directly within the accounting system* ; *consideration of materiality is also appropriate in determining the level of effort which goes into indentifying inter-entity transactions and balances* ;
4. si l'entité consolidante adopte un nouveau référentiel comptable et utilise déjà un logiciel comptable performant, il faudra examiner s'il est possible de lui adjoindre un module de consolidation en faisant attention au fait qu'il puisse, pour l'entité faitière, exister *a series of sub-consolidations within the group* ;
5. l'entité consolidante devra vérifier si la date de clôture des comptes des entités à consolider est identique à la sienne ;
6. la *capture* de l'information de l'entité consolidée par la consolidante doit se réaliser via des « *consolidation packs* » qui *have a number of validation rules to ensure that basic checks on the entry of financial information are satisfied before to being consolidated* ; les entités veilleront à ce que les liaisons soient univoques avec leurs propres comptes *which allows their consolidation packs to be automated from their internal reporting processes* ; L'IPSASB termine sa

⁸⁰ Cf. IPSAS 7.

⁸¹ IFAC Study 14, § 5.14.

⁸² Cf. principe de simultanéité développé dans le premier article consacré à la réforme accrual dans le secteur public en Belgique.

⁸³ Cf. IPSAS 6, § 49.

recommandation par une note optimiste : *once an entity has the process running smoothly it takes around **three hours** to complete a consolidation pack (sic !)*⁸⁴.

Les commentaires de la Study 14 sur la *disclosure of financial information about the general government sector* feront l'objet de l'article qui sera consacré aux questions spécifiques⁸⁵.

Au niveau belge, à propos des codifications du plan comptable, la Cour des comptes observe que la « *loi du 22 mai 2003 impose l'utilisation d'un plan comptable normalisé, avec les comptes généraux (classes 1 à 7), mais aussi les comptes budgétaires (classes 8 et 9)* »⁸⁶. Cette nouvelle loi distingue en outre la comptabilité budgétaire proprement dite où les imputations sont effectuées au niveau des articles du budget. « *L'ensemble peut être décrit comme un système comptable dual **intégré** où,*

1. *d'une part, le plan comptable de la comptabilité générale établit une distinction entre les comptes généraux et les comptes budgétaires et,*
2. *d'autre part, il existe un lien avec l'imputation elle-même aux articles du budget dans la comptabilité budgétaire ».*

A ce propos, la Cour signale que « *la plupart des entités ... 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** [de manière univoque] aux articles du budget. Nombre d'entités indiquent que le lien avec la comptabilité budgétaire proprement dite n'est certainement pas encore établi. Certaines sont plus nuancées et avancent que la situation sur le plan de la comptabilité générale est plutôt théorique et que les possibilités du système ne sont pas entièrement exploitées ».*

Ultime remarque, le rapport précité de la Cour des comptes du 5 janvier 2011, ne dit rien sur la question des périmètres comptables, telle que développée ci-dessus.

4. Questions de certification des comptes de l'Etat

Ni la loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes⁸⁷, ni les travaux préparatoires à la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, ni cette loi elle-même, n'évoquent une quelconque certification des comptes de l'Etat belge par la Cour des comptes⁸⁸.

⁸⁴ IFAC Study 14, § 5.14 ; voir spécialement l'encadré intitulé *Example of consolidation process adopted in one jurisdiction*.

⁸⁵ Cf. IPSAS 22.

⁸⁶ Cour des comptes, Rapport du 5 janvier 2011, op. cit., pp. 18 et 19.

⁸⁷ Cette loi ne vise qu'un contrôle général de la part de la Cour des comptes. Quant à l'art. 5, § 1^{er}, nouveau, celui-ci n'est applicable qu'à seulement certains SPF : « *La Cour des comptes est chargée du contrôle de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire des différents services de l'Etat* » ; mais il n'est pas question, à proprement parlé, de rapport de contrôle certifiant les comptes annuels de l'Etat.

⁸⁸ Le mot « certification » est banni du rapport du 13 mars 2003 de 328 pages fait au nom de la commission des finances et du budget par les deux représentants Peter Vanhoutte et Dirk Pieters (réf. DOC 50 1870/004).

A l'inverse en France, la mission d'assistance au parlement confiée à la Cour des comptes comporte notamment « *la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'Etat. Cette certification est annexée au projet de loi de règlement et accompagnée du compte rendu des vérifications opérées* »⁸⁹. La certification des comptes confiée à la Cour des comptes française est, comme toute mission d'audit externe de comptes, une mission qui consiste à exprimer une opinion sur la conformité des comptes au référentiel comptable qui leur est applicable. Cette opinion ne se limite pas à la régularité des comptes, elle conduit à se prononcer également sur leur sincérité, ce qui la distingue de la vérification⁹⁰.

La réforme *accrual* est entrée en vigueur en France en 2006, à ce jour, quatre certifications qui ont été menées par la Cour des comptes. Elle a rendu, relativement aux comptes de 2009, le 26 mai 2010, son avis et a assorti sa certification de neuf réserves dont huit substantielles. La haute technicité de ces réserves empêche de les développer dans cette courte étude. La France est ainsi l'unique État de la zone Euro dont les comptes sont certifiés par une *supreme audit institution*.

Pour être complet, il faut signaler que prévoient la possibilité éventuelle d'une certification obligatoire ou volontaire :

1. l'article 13 de la loi du 16 mars 1954 relative au contrôle de certains organismes d'intérêt public⁹¹ qui prévoit la possibilité d'une certification volontaire,
2. les avant-projets de décret portant organisation du budget et de la comptabilité des services du Gouvernement de la Région wallonne et de la Communauté française (premier décret), et des organismes administratifs publics (second décret)⁹²,
3. certaines missions de contrôle des comptes de certains organismes, même si ces contrôles créent parfois des quiproquos⁹³.

⁸⁹ Loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF), art. 58, 5°. Cf. art. 47 de la Constitution française.

⁹⁰ Site internet de la performance publique du gouvernement français. La Cour, dans cette mission, peut « *exprimer quatre types d'opinion* :

1. *certification sans réserve : il ne subsiste aucun désaccord ou les désaccords relevés ne sont pas significatifs à l'issue des vérifications effectuées ; le certificateur n'a pas été limité dans ses vérifications,*
2. *certification avec réserves : le certificateur a identifié des limitations ou désaccords, mais ceux-ci ne sont pas suffisants pour l'empêcher d'émettre une opinion ou remettre en cause la régularité, la sincérité, et la fidélité des comptes,*
3. *impossibilité de certifier : le certificateur indique que l'accumulation de limitations est trop importante et l'empêche d'émettre une opinion,*
4. *refus de certification : dans ce cas, les limitations et désaccords sont tels qu'ils entachent la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes de l'État ».*

⁹¹ Art. 13 : « § 1. [Le Ministre intéressé et le Ministre des Finances peuvent désigner, de commun accord, un ou plusieurs réviseurs auprès des organismes énumérés à l'article 1; ces réviseurs sont choisis parmi les membres de l'Institut des Réviseurs d'entreprises⁹¹.]

§ 2. Les réviseurs sont chargés de contrôler les écritures et d'en certifier l'exactitude et la sincérité.

Ils peuvent prendre connaissance, sans déplacement, des livres et documents comptables, de la correspondance, des procès-verbaux, des situations périodiques et généralement de toutes les écritures. Ils vérifient la consistance des biens et des valeurs qui appartiennent aux organismes ou dont ceux-ci ont l'usage ou la gestion.

Ils ne peuvent s'immiscer dans la gestion des organismes.

§ 3. Ils adressent au ministre intéressé, au Ministre des Finances et aux organes directeurs de l'institution, un rapport sur la situation active et passive ainsi que sur les résultats de l'exploitation au moins une fois l'an, à l'occasion de la confection du bilan et du compte de profits et pertes ou du compte annuel. Ils leur signalent, sans délai, toute négligence, toute irrégularité et en général toute situation susceptible de compromettre la solvabilité et la liquidité de l'organisme ».

⁹² Rapport d'activités Walcomfin, 2008/2.

⁹³ Concerne le Centre d'étude de l'énergie nucléaire, 160^{ième} cahier de la Cour des comptes, pp. 113 et ss. « *Le service Contrôle financier du ministère des Affaires économiques n'exerce que dans une mesure limitée les contrôles qui lui ont été confiés en vertu de l'arrêté royal du 16 octobre 1991. Jusqu'à présent, son contrôle s'est limité à la vérification de l'utilisation des subventions d'investissement et du non-dépassement des crédits budgétaires. Les contrôles comptables et la certification des comptes dont il est chargé sont, dans la pratique,*

Enfin, les choses semblent bouger dans le bon sens en Flandres, dans la mesure où le Vlabest⁹⁴ a rédigé le 23 octobre dernier une note concernant le futur régime d'audit externe des entités locales et provinciales flamandes⁹⁵. Le gouvernement flamand est convaincu qu'un audit externe devrait être l'aboutissement du cycle financier des entités locales et provinciales. A l'heure où il est mis sous presse, un décret concernant l'introduction de cet audit externe est au stade de l'avant-projet. Un extrait de l'avis du Vlabest donne une première idée de ce que serait l'organisation de cet audit externe au sein des pouvoirs locaux et provinciaux. « *Een belangrijk aspect van de draagvlakverbreding is ook de link met de controlecyclus. VLABEST raadt daarom aan om zo spoedig mogelijk werk te maken van het sluitstuk van die nieuwe cyclus, namelijk de externe audit (cf. VLABEST-advies van 29 april 2010). Dit biedt aan de betrokkenen de garanties dat de nieuwe cyclus geen vrijblijvende oefening wordt voor de lokale en provinciale besturen. De opdracht voor de externe audit moet de externe evaluatie zijn van het systeem van organisatiebeheersing en de kwaliteit en betrouwbaarheid van de beleids- en beheersrapportering van het bestuur volgens duidelijke methodologieën en internationale standaarden* ». « *De samenhang tussen de nieuwe beleids- en beheerscyclus, de externe audit en de planlastvermindering moet idealiter leiden naar een volledig nieuwe vorm van interbestuurlijke omgang die gebaseerd is op vertrouwen, responsabilisering en rapportering. Centraal staat daarbij de gedachtegang van 'single planning & reporting' en 'single audit'. Dit betekent dat moet worden gestreefd naar een systeem waarbij gemeenten en provincies voortaan nog maar één strategisch meerjarenplan opmaken voor alle beleidsdomeinen en op één moment per jaar informatie aan de centrale overheid bezorgen (single planning and reporting) volgens het MAGDA-principe (éénmalige gegevensopvraging)* ».

En conclusion, il sera mis sur pied un *Provinciaal en Lokaal Auditbureau Vlaanderen* qui dépendra directement du parlement flamand. « *Dit Auditbureau moet slagkrachtig zijn en wordt als overheid belast met de sturende rol van de externe audit. Daarnaast staat het ook in voor de uitvoering van de externe audit, in samenwerking met privaatrechtelijke auditbureaus* »⁹⁶.

assurés par le réviseur d'entreprise. Toutefois, le réviseur n'agit pas pour le compte de l'autorité de tutelle ou du conseil d'administration, mais pour celui du conseil d'entreprise ».

⁹⁴ De Vlaamse Adviesraad voor Bestuurszaken (afgekort als Vlabest) is de strategische adviesraad voor het beleidsdomein Bestuurszaken, cf. <http://www2.vlaanderen.be/vlabest>.

⁹⁵ *Planlastenvermindering voorontwerp van decreet houdende vaststelling van de algemene regels waaronder in de Vlaamse Gemeenschap en het Vlaamse Gewest aan lokale besturen subsidies worden toegekend, 23 oktober 2010*. Cet avis du 23 octobre 2010 a été précédé par celui du 29 avril 2010: *advies ontwerpbesluit van de Vlaamse Regering m.b.t. de beleids- en beheerscyclus van de gemeenten, de provincies en de OCMW's*.

⁹⁶ Avis op. cit. 29 avril 2010, p. 5.