

Comptabilité

La réforme comptable 2014 des collectivités locales flamandes et les
IPSAS

Raymond GHYSELS

2

La réforme comptable 2014 des collectivités locales flamandes et les IPSAS

Raymond GHYSELS

Licencié en droit, Expert-comptable & Conseil fiscal

Chargé d'enseignement à la Solvay Brussels School of economics & management

Centre de comptabilité et contrôle de gestion

Université libre de Bruxelles

TABLE DES MATIÈRES

Première partie: Introduction générale	2
1. Objectif et champ d'application	2
2. Cadre de la mise en œuvre de l'arrêté flamand	4
3. Avantages du nouveau système comptable	14
4. Lignes de force	15
5. Schéma méthodologie et chronologique des rapports politiques, des notes stratégiques, des notes financières, du compte annuel et des rapports de gestion	16
6. Audit externe des collectivités locales flamandes	17
7. Modèle général belge de concertation budgétaire et les collectivités locales	19
8. Soutenabilité des finances publiques locales à long terme	20
Deuxième partie: Analyse des principales dispositions réglementaires	22
1. Les rapports politiques et les rapports de gestion	22
2. La planification stratégique pluriannuelle	23
3. Le budget: son historique, ses multiples nouvelles fonctions, son contenu, son alignement, ses modifications	26
4. Le compte annuel	30
5. Les rapports de gestion	32
6. Rubriques des rapports politiques et des rapports de gestion	32
7. La comptabilité	39
8. Les districts	48
9. Régies communales et provinciales autonomes et associations de CPAS de droit public	49
10. Ruimtelijk Structuurplan Vlaanderen	49
Troisième partie: conclusions	49
1. Conclusions actuelles	49
2. Harmonisation future des normes comptables européennes du secteur public (EPSAS)	50
3. Remerciements	52
4. Dernière minute	52
Bibliographie sommaire	56

Première partie: Introduction générale

1. Objectif et champ d'application

1.1. Introduction

La présente note analyse l'arrêté du 25 juin 2010 du gouvernement flamand relatif au cycle de politique et de gestion des provinces, communes et centres publics d'action sociale flamands¹. Cet arrêté entre en vigueur le 1^{er} janvier 2014². Cette note a pour objectif:

- 1) de mettre en évidence la *ratio legis* de ces nouvelles normes comptables régionales communes à ces trois types de collectivités locales, les sources d'inspiration nationales et internationales qui ont guidé le gouvernement flamand dans ses choix réformateurs radicaux, mais aussi les comparaisons, rapprochements et différences entre ces nouvelles normes comptables réglementaires, les normes comptables nationales, européennes et internationales et les principes généraux de droit comptable, et
- 2) d'analyser, par le détail, ces nouvelles dispositions comptables flamandes en ce qu'elles font des références explicites et implicites – aux normes comptables internationales du secteur public (IPSAS)³,

1. *Besluit van 25 juni 2010 van de Vlaamse regering betreffende de beleids- en beheerscyclus van de gemeenten, de provincies en de openbare centra voor maatschappelijk welzijn*, *Moniteur belge* du 7 octobre 2010, 1^{ère} édition, pp. 60.425 à 60.532. L'arrêté gouvernemental flamand (AGfl) est publié en néerlandais et en français; le *verslag aan de Vlaamse regering* qui précède la publication dudit arrêté n'est publié qu'en néerlandais, *Moniteur belge*, *op. cit.*, pp. 60.426 à 60.481. Consulter également le site internet suivant: <http://binnenland.vlaanderen.be/uitvoeringsbesluit/besluit-vlaamse-regering-beleids-en-beheerscyclus-gemeenten-provincies-en-ocmws>.
Pour être complet: «*Deze bepalingen hebben betrekking op de 621 reguliere lokale besturen (308 gemeenten en OCMW's en 5 provincies) maar ook de, op vandaag, 199 verzelfstandigde entiteiten (140 autonome gemeentebedrijven, 11 provinciebedrijven en 48 OCMW-verenigingen)*», in *Naar een modern financieel management bij de Vlaamse overheid en de Vlaamse lokale besturen?*, Johan Christiaens, Lieven Acke et Christophe Vanhee, Tax, Audit & Accountancy, pp. 23 à 28, mai 2012.

2. Cf. art. 207, AGfl, précité.

3. IPSAS: International Public Sector Accounting Standards, Cf. Ghysels Raymond, Concept et application des IPSAS (1^{ère} partie – Concept), C & FP 2013/1 – 17 à 33 et (2^e partie – Application), C & FP 2013/2 – 1 à 22, Bruxelles, 2013, Ed. Kluwer – Comptabilité et fiscalité pratiques. Consulter également, *Impact van de ipsas op de hervormde overheidsboekhouding: een vergelijkende studie*, Brecht Reyniers, Johan Christiaens & Caroline Rollé, in IAB 2010 Focus op kwaliteit, pp. 314 à 333, 15 september 2009.

- au système européen des comptes nationaux et régionaux (SEC2010)⁴,
- à la classification des fonctions des administrations publiques (COFOG)⁵,
- à la loi belge du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et à certaines dispositions de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés belge⁶ et
- à certaines dispositions dudit Code⁷.

La politique planifiée et la gestion stratégique des collectivités locales flamandes sont désormais ancrées dans des dispositions décrétales et règlementaires, radicalement modifiées, relatives à la présentation du *meerjarenplan* (plan pluriannuel), du budget annuel et du compte annuel⁸. Si la responsabilité de l'administration flamande en est sérieusement augmentée, les outils mis à sa disposition pour assumer cette responsabilité nouvelle sont eux aussi sérieusement perfectionnés. Cela suppose en premier lieu des rapports politiques et un système de rapportage politique de qualité, tant en phase de planification, qu'en phase de mise en œuvre, puis de phase d'évaluation de leur politique. En effet, le manque de rapportage qualitatif a souvent conduit à des solutions erronées.

Le champ d'application de cette réforme ne vise pas les zones de police⁹, au motif qu'il s'agit là d'une matière qui ressortit des compétences du pouvoir fédéral. Les matières relatives aux finances, budgets, comptes et contrôles de la police locale sont d'ailleurs curieusement logées dans le chapitre de la loi concernant la tutelle! Ces dispositions légales¹⁰ sont complétées par un arrêté royal portant le règlement général de la comptabilité de la zone de police¹¹. Leur comptabilité est tenue en partie double et sur base de la notion de droits constatés¹². Rien n'interdit évidemment de songer à une transposition de ces dispositions dans un référentiel IPSAS.

1.2. Précisions de vocabulaire et structure de l'article

Une question de vocabulaire doit être ici clarifiée. L'arrêté flamand traite donc très fréquemment de *beleidsrapporten* ou *beleidsrapportering* dans le cadre du *beleids- en beheerscyclus* qui se traduisent respectivement par «rapports politiques», «rapportage politique» et «cycle de politique et de gestion». Dans ces expressions, le mot *beleid* doit être compris dans le sens de politique (publique), voire même de stratégie publique, correspondant à un ensemble d'actions coordonnées de l'Autorité publique, mises en œuvre avec pour objectif d'obtenir une modification ou une amélioration d'une situation donnée, le plus souvent économique, environnementale ou sociale.

La notion de politique publique est évidemment infiniment plus vaste que celle de service public¹³. Autrement dit, le mot politique, ici, ne doit pas être pris dans son sens péjoratif de politique politicienne ou de dispute dans un bac à sable, mais dans son sens mélioratif, c'est-à-dire étymologique, du mot cité, en grec ancien:

ἡ πόλις,

autrement dit, de la conduite des affaires de la cité.

Comme il sera ici question, à de multiples reprises, de rapports, le mot *verslag* sera utilisé uniquement pour désigner le très volumineux *verslag aan de Vlaamse regering* qui précède la publication de l'arrêté flamand au Moniteur belge. Le *verslag*, précisément, signale que les rapports financiers et non financiers des collectivités locales ont souvent fait l'objet de critiques sur les informations incomplètes et insuffisantes sur leurs activités, sur les déclarations incompréhensibles.

4. SEC2010: ESR2010 (Europees systeem van nationale en regionale rekeningen) ou ESA2010 (European system of national and regional accounts). Cf. Règlement (UE) n° 549/2013 du parlement européen et du conseil du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne. Le SEC se concentre sur la situation et les besoins de l'Union européenne. Il peut dès lors servir de cadre central de référence pour les statistiques économiques et sociales de l'Union et ses États membres. L'AGfI parle de l'ESR 1995 (*Europees systeem van nationale en regionale rekeningen*) seul en vigueur au moment de la publication dudit arrêté; cf. Règlement (CE) n° 2223/96 du conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté.
5. COFOG: Développée par l'OCDE, la Classification des Fonctions des Administrations Publiques (COFOG) classe les données sur les dépenses des administrations publiques provenant du Système de Comptabilité Nationale, selon le but dans lequel les fonds sont utilisés. La COFOG de niveau 1 répartit les données sur les dépenses selon 10 groupes «fonctionnels» ou sous-secteurs de dépenses et la COFOG de niveau 2 (consultable à l'adresse internet qui suit) divise une nouvelle fois chaque groupe du niveau 1 en neuf sous-groupes. «Classification des fonctions des administrations publiques (COFOG)», dans Panorama des administrations publiques 2009, Éditions OCDE. http://www.oecd-ilibrary.org/fr/governance/panorama-des-administrations-publiques-2009/classification-des-fonctions-des-administrations-publiques-cofog_9789264061675-37-fr. *Classification of the Functions of Government* du niveau 1: 01 – Services généraux des administrations publiques, 02 – Défense, 03 – Ordre et sécurité publics, 04 – Affaires économiques, 05 – Protection de l'environnement, 06 – Logements et équipements collectifs, 07 – Santé, 08 – Loisirs, culture et culte, 09 – Enseignement et 10 – Protection sociale.
6. LIVRE II. – Comptes annuels, comptes consolidés et formalités de publicité.
7. Livre IV. – Dispositions communes aux personnes morales régies par le présent code, Titre VI. – Comptes annuels et comptes consolidés.
8. Cf. La réforme comptable dans les communes flamandes: une étude empirique, Johan Christiaens et Séverine Hermanns, Cahiers économiques de Bruxelles, printemps 2002 pp. 91 à 115.
9. Loi du 7 décembre 1998 organisant un service de police intégré, structuré à deux niveaux, voir spéc. le titre II de la police locale, art. 9 à 91/10.
10. Loi du 7 décembre 1998, précitée, art. 71 à 84, de même que 30 à 32 et 34, concernant le comptable spécial.
11. Cf. Arrêté royal du 5 septembre 2001 portant le règlement général de la comptabilité de la [zone de police]. Réf. loi du 7 décembre 1998 précitée, notamment l'article 34 et la nouvelle loi communale (codifiée par l'arrêté royal du 24 juin 1988, ratifié par la loi du 26 mai 1989) notamment l'article 239.
12. Arrêté royal du 5 septembre 2001, précité, notamment art. 38, 36 et 43.
13. Les politiques publiques sont une stratégie conduite par les institutions et administrations publiques avec un ensemble de moyens (humains, financiers et matériels) pour agir sur une situation structurelle ou conjoncturelle déterminée (infrastructure, santé, famille, logement, emploi, formation professionnelle, recherche, fonction publique, crise, déficit, etc.), afin d'atteindre un ensemble d'objectifs préalablement fixés (égalité, justice, santé publique, bien-être social, résorption de la crise, du déficit budgétaire, etc.) et dont l'évaluation est faite sur la base de la qualité et de l'opportunité de l'intervention publique; Cf. http://fr.wikipedia.org/wiki/Politique_publique cf. également <http://nl.wikipedia.org/wiki/Beleid>. Voir également le concept déposé dans la *Wet van 31 oktober 1991, houdende regelen betreffende de openbaarheid van bestuur*, aux Pays-Bas. Cf. http://wetten.overheid.nl/BWBR0005252/geldigheidsdatum_23-07-2013.

sibles, inutiles, trop volumineuses, souvent contradictoires et trop complexes (sic!). Ce ne sont là, renchérit le *verslag*, que quelques citations communément entendues; il en cite bien d'autres¹⁴.

L'ensemble du rapportage doit présenter plus d'envergure «*dan louter een verzameling van financiële gegevens*». L'arrêté flamand est rédigé dans un style particulièrement concis, synthétique et méthodique, si bien que la lecture du *verslag*, rédigé de manière très circonstanciée, se révèle particulièrement instructive. Bref, les *beleids- en beheersrapporten* joueront un rôle essentiel dans l'amélioration de l'efficacité, l'efficacité et l'économie dans des collectivités locales flamandes¹⁵.

La structure de la présente note suit fidèlement la structure de l'arrêté flamand et du *verslag*, afin que le lecteur puisse se référer à leur publication telle qu'elle est réalisée au *Moniteur belge*. La première partie est essentiellement consacrée à l'introduction générale de la réforme et la seconde partie à l'analyse des principales dispositions réglementaires.

À chaque fois qu'il sera utile, une référence sera faite aux IPSAS, au SEC2010, au COFOG, aux *Belgian GAAP*¹⁶ ou à tout autre référentiel sur lequel l'arrêté flamand s'appuie ou fait référence de manière explicite ou implicite. Ultime remarque concernant les IPSAS, celles-ci étant en pleine évolution (des *Consultation Papers* et des *Exposure Drafts* sont en cours), il sera fait appel à la meilleure référence jugée comme telle, même s'il peut se produire quelques différences d'approche en fonction des versions utilisées et de la progression réalisée par l'IPSAS Board dans leur rédaction ou dans leur révision.

Un avertissement doit, enfin, être lancé par rapport à la version française de l'arrêté flamand reproduit au *Moniteur belge*. Cette version comporte deçà delà des erreurs de traduction qui conduisent à des non-sens ou à des contresens. Il faut donc se référer systématiquement à la version néerlandaise pour saisir le sens correct des dispositions.

2. Cadre de la mise en œuvre de l'arrêté flamand

2.1. Décrets organiques

Les trois décrets organiques¹⁷, provincial, communal et de CPAS, forment évidemment la base de cette réforme et certains choix comptables fondamentaux y ont déjà été faits, relativement au *meerjarenplan*, au budget et au compte annuel, ainsi que le choix du type de comptabilité, à savoir la comptabilité en partie double et la comptabilité d'exercice. Une attention particulière a été portée aux agences autonomisées internes (IVA)¹⁸; ce sont des services sans personnalité juridique chargés de tâches d'exécution politique bien déterminées d'intérêt communal, mais qui disposent d'une autonomie opérationnelle¹⁹. Ces agences sont gérées en dehors des services généraux de l'entité locale, mais leur comptabilité et leurs comptes sont non seulement en tous points similaires à ceux des collectivités locales, mais sont aussi consolidés dans leurs comptabilité et compte annuel. La comptabilité des collectivités locales doit donc être appropriée à la nature et à l'étendue de leurs activités, en telle sorte notamment qu'une distinction claire doit être faite entre les crédits alloués aux IVA et ceux alloués aux autres services communaux.

La présente note aurait, sans doute, pu être écrite plus tôt, puisque l'arrêté flamand date du 25 juin 2010, mais il n'entre en vigueur que le 1^{er} janvier 2014 et plusieurs arrêtés d'exécution ministériels devaient suivre; le dernier d'entre eux a été publié dans le courant du second semestre 2013; par ailleurs, l'arrêté

14. *Verslag*, op. cit., ch. 1er, *Situering*, *Moniteur belge* du 7 octobre 2010, p. 60.427.

15. Cf. Programme national de réforme, 25 avril 2013, voir en particulier l'annexe 4: *The Flemish reform programme*, pp. 56 à 70. Cf. ec.europa.eu/europe2020/pdf/nd/nrp2013_belgium_fr.pdf.

16. *Belgian generally accepted accounting principles*. On entend par cette locution l'ensemble du référentiel comptable belge applicable aux entités des secteurs public et privé, des secteurs marchand et non-marchand et des petits et grands comptes.

17. PD, 9 décembre 2005, GD, 15 juillet 2005 et OD, 19 décembre 2008.

18. *Intern verzelfstandigde agentschappen (IVA)*. Cf. <http://binnenland.vlaanderen.be/verzelfstandiging-en-samenwerking/intern-verzelfstandigde-agentschap>.

19. Cf. Art. 221, § 1, GD, art. 215, § 1, PD en art. 214, § 1, OD; de même que art. 148, § 1, GD, art. 144, § 1, PD en art. 149, § 1, OD et aussi art. 148, § 1, GD, art. 144, § 1, PD en art. 149, § 1, OD.

flamand a été modifié fin 2012²⁰. Il n'est pas possible dans cette courte note d'entrer dans le détail de tous ces textes. La présente note analyse donc cette réforme dans sa version la plus actuelle, juste avant son entrée en vigueur.

Par ailleurs l'Autorité flamande a créé un site Internet: *Beleids- en BeheersCyclus Gemeenten, OCMW's en Provincies (BBC)*. Ce site propose un abonnement gratuit à ses *nieuwsbrieven*; en voici l'adresse: <http://binnenland.vlaanderen.be/index.php?q=bbc>. Ce site est particulièrement bien documenté et très complet, spécialement en sa partie *BBC*. Il contient notamment une étude de l'université de Gand, intitulée *Boekhoudkundige verwerking conform BBC, IPSAS en ESR95 van bepaalde soorten publiek-private samenwerkingverbanden (PPPs) met Vlaamse lokale en provinciale besturen*²¹. Deux brochures, rédigées en français, sont également disponibles sur ce thème²².

2.2. Obligations internationales

Le système d'enregistrement comptable a été conçu pour être en mesure de livrer, dans le cadre des obligations internationales de l'Etat belge, les rapports nécessaires, à savoir:

- 1) le SEC2010 (Système européen des comptes nationaux et régionaux 2010)²³,
- 2) le COFOG (Classification des fonctions des administrations publiques)²⁴ et

- 3) les recommandations du Conseil de l'Europe, spécifiquement destinée aux autorités locales²⁵.

2.3. Accord de gouvernement 2009-2014

Cet accord de gouvernement comprend les éléments suivants relatifs aux rapports sur la politique des collectivités locales, à savoir: l'autorité doit être responsable de ce qu'elle fait avec l'argent des contribuables²⁶; cela emporte des comptes justificatifs clairs et documentés et la planification des charges sera éclairée par le plan de législature, dont le contrôle de la production et l'analyse comparative seront possibles²⁷. Pour rappel, citons cette disposition vieille de plus de deux siècles: «*la Société a le droit de demander compte à tout Agent public de son administration*»²⁸. De là vient l'aspect **redditionnel** des comptes publics (et privés d'ailleurs, puisque le conseil d'administration doit rendre compte à l'assemblée générale des associés et actionnaires); être à même de rendre compte, au propre comme au figuré²⁹.

20. Liste chronologique des arrêtés d'exécution ministériels et de l'arrêté modificatif qui présentent un intérêt:

- 1) arrêté ministériel du 1^{er} octobre 2010 fixant les modèles et les modalités des rapports politiques et leurs notes explicatives, et fixant les plans comptables des communes, provinces et centres publics d'aide sociale (exécution des articles: 104; 121,L1 et 1,12^o; 5,L2 et 8);
 - 2) arrêté du 23 novembre 2012 du Gouvernement flamand modifiant diverses dispositions de l'arrêté du Gouvernement flamand du 25 juin 2010 relatif au cycle de politique et de gestion des communes, des provinces et des centres publics d'aide sociale;
 - 3) arrêté ministériel du 26 novembre 2012 modifiant l'arrêté ministériel du 1er octobre 2010 fixant les modèles et les modalités des rapports politiques et leurs notes explicatives, et fixant les plans comptables des communes, provinces et centres publics d'aide sociale (exécution des articles: 8 et 104), cet arrêté comporte également:
 - a) schéma des rapports politiques et de leur annexe,
 - b) schéma M1: le plan des objectifs financiers, schéma M2: l'état des équilibres financiers, la marge d'autofinancement; B1: les objectifs budgétaires, B2: le budget d'exploitation, B3: l'enveloppe des investissements, B4: les crédits de transaction pour les opérations d'investissements, B5: le budget des liquidités; les schémas modificatifs BW1 à BW4; les compte-rendu des objectifs J1 à J7 (avec le schéma de l'actif, du passif et de l'état des produits et des charges); les schémas TB1 à TN5 et TJ1 à TJ7;
 - c) le plan comptable normalisé des champs politiques,
 - d) le plan normalisé des comptes généraux (comportant les détails des classes 1 à 7 et zéro),
 - e) les comptes généraux des opérations budgétaires (comportant les détails des sous-classes 60 à 69 [dépendances] et 70 à 79 [recettes] pour le budget d'exploitation, de même que les groupes de comptes généraux pour le budget des investissements et le budget des liquidités;
 - f) le plan normalisé des codes de secteurs économiques;
 - 4) arrêté ministériel du 9 juillet 2013 relatif au rapportage numérique de données du cycle de politique et de gestion des communes, des provinces et des centres publics d'aide sociale (exécution des articles: 10,L2; 104/1; 189; 191 et 192).
21. Cette étude a été rédigée, en mars 2013, Prof. dr. Johan Christiaens et Christophe Vanhee.
22. Cf. a) Agence flamande pour les administrations locales et les provinces, les villes et la politique d'intégration civique et b) Langue et territorialité en Flandre dans une perspective historique et internationale; voir <http://binnenland.vlaanderen.be/internationaal/publicaties-rond-buitenlands-beleid>.
23. Cf. Règlement (UE) n° 549/2013, op. cit. Extraits du *Verslag*: «*Het ESR-systeem moet toelaten te komen tot een consistente, betrouwbare en vergelijkbare kwantitatieve beschrijving van de E.U.-lidstaten. In het ESR wordt er geregistreerd op transactiebasis, dus volgens het moment van wijzigingen in waarde of het ontstaan van afspraken of verplichtingen*».
24. Cf. <http://unstats.un.org/unsd/cr/registry/regcst.asp?Cl=4&Top=1&Lg=1>. Extraits du *Verslag*: «*The Classification Of the Functions Of Government (COFOG) klasseert de uitgaven en ontvangsten van alle overheden volgens hun bestemming, dit wil zeggen volgens de «opdrachten», de «doelstellingen» of de beleidsprioriteiten van de regering*».
25. Cf. *infra*, § 2.4. Résolution statutaire CM/Res(2011)2 relative au Congrès des pouvoirs locaux et régionaux du Conseil de l'Europe et la Charte révisée y annexée (adoptée par le Comité des Ministres le 19 janvier 2011, lors la 1003e réunion des Délégués des Ministres). Le Comité des Ministres, en vertu des articles 15.a et 16 du Statut du Conseil de l'Europe.
26. *What have you done with my money?* Question classique venant des milieux américains de fundraising du secteur non-marchand.
27. Accord de gouvernement 2009-2014, pp. 83 et 84.
28. Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, art. XV, 26 août 1789.
29. Cf. a) La mesure de la performance financière dans les états financiers du secteur public, préparé par: Le Groupe [canadien] de travail sur le cadre conceptuel, Octobre 2012; b) Travaux parlementaire, Chambre des communes du Canada, Comptes publics, 1996-1997, <http://www.parl.gc.ca/HousePublications/Publication.aspx?DocId=1031957&Mode=1&Parl=36&Ses=1&Language=F>; c) Intosai, Revue internationale de la vérification des comptes publics, vol. 28, no 2, avril 2001. L'adjectif «redditionnel» est inconnu en Belgique francophone, mais fréquemment utilisé au Canada, en France et en Suisse. Le mot «reddition» se traduit en anglais, par *accountability*, et en néerlandais, par *verantwoording*; ces deux derniers mots sont, respectivement, très fréquemment utilisés par les professionnels anglo-saxons et néerlandais, flamands ou afrikaners (*verantwoordelijkheid*). Le mot *verantwoording* revient lui une quinzaine de fois dans le *verslag*.

2.4. Recommandations du Conseil de l'Europe

De ces recommandations³⁰, le *verslag* retient que:

- 1) le budget doit être plus qu'un simple outil de prévision et d'autorisation,
- 2) le système de comptabilité budgétaire doit être lié à celui de la comptabilité d'exercice,
- 3) la note politique du budget doit comprendre les objectifs par domaine politique,
- 4) le budget inclut également des mesures non financières relatives aux objectifs à atteindre.

2.5. Normes comptables internationales

Le *verslag* estime nécessaire de promouvoir la comparabilité et la lisibilité du rapportage pour tout tiers intéressé des comptes d'exercice et budgétaire des collectivités locales. Pour cela, il est important que la comptabilité d'exercice et budgétaire soit conforme aux normes internationales en la matière. Seules les IPSAS constituent un référentiel international connu et reconnu, même si leur utilisation n'est pas (encore) obligatoire³¹. Faut-il reconnaître le caractère prémonitoire de cette remarque formulée au printemps 2010, puisque, comme on le sait depuis lors, l'Union européenne s'oriente vers les EPSAS³² et que l'année 2014 sera cruciale à cet effet³³.

2.6. Évaluation de la réforme de 1995 des comptes des collectivités locales belges

L'évaluation faite par le *verslag* de cette réforme n'est pas flatteuse.

C'est un système complexe composé de deux comptes: un compte budgétaire basé sur une comptabilité de caisse modifiée et une comptabilité d'exercice, en partie double, basée sur les transactions, c'est-à-dire les droits constatés³⁴. Les opérations y sont mises à jour automatiquement par l'enregistrement prédominant en comptabilité budgétaire; ce qui nécessite des règles comptables très spécifiques, uniques en leur genre. De ce fait, de nombreux mandataires politiques et d'agents locaux ne sont pas intéressés par cette comptabilité générale et se limitent à consulter seulement la budgétaire. Autrement dit, cette réforme de 1995 n'a en fait servi à rien, car ces mandataires continuaient à être principalement intéressés par les rapports budgétaires, n'offrant que peu de valeur ajoutée en termes d'informations managériales pertinentes, et ils ne portaient que peu d'intérêt au rapportage basé sur la comptabilité d'exercice.

Le Prof. Dr. Faska Khrouz partage cette critique; «... *les receveurs ont accordé beaucoup [trop?] d'importance à la comptabilité budgétaire, parce que c'est un outil de prévision, de maîtrise de l'enveloppe budgétaire, etc., et pas à la comptabilité patrimoniale. Je dirais que la comptabilité générale ... a existé à côté de la comptabilité budgétaire, mais elle a intéressé peu de gens. Vis-à-vis du référentiel IPSAS, c'est un élément très important que d'informer les tiers sur le patrimoine immobilier, mobilier, sur les créances, les dettes, les engagements, etc.*»³⁵.

30. Conseil de l'Europe / Comité des ministres, voir notamment:

- 1) Recommandation Rec(2000)14 du Comité des Ministres aux Etats membres concernant la fiscalité locale, la péréquation financière et les apports financiers aux collectivités locales (adoptée par le Comité des Ministres le 6 septembre 2000 lors de la 719e réunion des Délégués des Ministres);
- 2) Recommandation Rec(2004)1 du Comité des Ministres aux Etats membres sur la gestion financière et budgétaire aux niveaux local et régional (adoptée par le Comité des Ministres le 8 janvier 2004, lors de la 867e réunion des Délégués des Ministres);
- 3) Recommandation Rec(2005)1 du Comité des Ministres aux Etats membres relative aux ressources financières des collectivités locales et régionales (adoptée par le Comité des Ministres le 19 janvier 2005, lors de la 912e réunion des Délégués des Ministres);
- 4) Conseil de l'Europe – Grille de référence en matière de finances locales; Boîte à outils pour le renforcement des capacités – 2009 et
- 5) Recommandation CM/Rec(2011)11 du Comité des Ministres aux Etats membres sur le financement des nouvelles compétences des collectivités locales par des autorités de niveau supérieur (adoptée par le Comité des Ministres le 12 octobre 2011, lors de la 1123e réunion des Délégués des Ministres).

On consultera également le document suivant, qui n'est pas une recommandation, mais un rapport intitulé «Règles et pratiques comptables au niveau local présenté au Conseil de l'Europe, par Faska Khrouz et Isabel Brusca, Conseil de l'Europe, Strasbourg, 2007. Ce rapport mettait déjà à l'époque, dans sa troisième partie, l'accent sur l'avenir des IPSAS en Europe.

31. Lors de l'élaboration de l'arrêté flamand sa conformité avec les normes IPSAS a été examinée par l'Université de Gand. La mission a été menée par Christophe Vanhee (*wetenschappelijk medewerker aan de vakgroep Accountancy en Bedrijfsfinanciering van de Universiteit Gent*), sous la coordination scientifique du Prof. Dr. Johan Christiaens.
32. European Public Sector Accounting Standards, Cf. Eurostat Conference, Towards implementing European Public Sector Accounting Standards, Charlemagne – Room Alcide de Gasperi, Brussels 29-30 May 2013; voir la synthèse de François Lequiller, *Concluding remarks*. <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/conferences/introduction/2013/epsas>. Voir également le site internet suivant très complet: <http://www.epsas.eu/en>, et plus spécialement: <http://www.epsas.eu/en/why-do-we-need-epsas.html>.
33. Eurostat Conference, Towards implementing European Public Sector Accounting Standards, Charlemagne – Room Alcide de Gasperi, Brussels 29-30 May 2013, Cf. <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/conferences/introduction/2013/epsas>.
34. Depuis lors (1995), la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, art. 8, donne une définition du droit constaté: «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».
35. Table ronde: l'évolution du droit comptable dans le secteur public et le secteur non marchand – partie 1: le secteur public, Tax Audit & Accountancy, janvier 2013, p. 21.

D'autres lacunes sont encore énumérées dans le *verslag*³⁶. Plusieurs auteurs de doctrine flamands partagent cette analyse: «*Deze hervorming voldeed echter niet aan de verwachtingen*»³⁷, ajoutant avec un jeu de mots: «*Bijgevolg wordt de hervorming hervormd*»; c'est même beaucoup plus que ça, les Flamands ont fait *tabula rasa* de la réforme comptable de 1995.

2.7. Description de la réforme comptable de 2014 des comptes des collectivités locales flamandes

2.7.1. Introduction et motivations de cette réforme

Si comptabiliser, c'est enregistrer, il n'est pas question de n'enregistrer que des données financières, mais aussi des données non-financières et lorsque toutes ces informations sont utiles à la gestion de l'entité locales, le *verslag* parle alors de *managementinformatiesysteem* (MIS)³⁸. Font aussi partie de ce système comptable: la comptabilité analytique (*kosten per afdeling, product of project*), l'analyse financière, l'analyse des investissements, etc. L'objectif final est la valeur informative du rapportage qui ne se conçoit plus comme une collection de chiffres, mais bien comme une pratique de présentation (*display*) et de divulgation (*disclosure*) des informations utiles aux tiers intéressés et à leur prise de décisions. C'est bien la raison pour laquelle le choix de la méthode d'enregistrement par le gouvernement flamand a été déterminée en fonction des besoins d'information des utilisateurs.

Si le *meerjarenplan*, le budget et le compte annuel sont autant de rapports qui visent l'usage général³⁹, il existe aussi des rapports (à données financières et non-financières) à usage spécial⁴⁰. Les exemples cités par le *verslag* incluent notamment les rapports de gestion destinés aux bourgmestre et échevins, les budgets de gestion, les comptes de gestion, les rapports aux autorités de surveillance ou les rapports préparés dans le cadre de financement ou de subvention.

À ce propos, trois dimensions de techniques comptables sont expliquées dans le *verslag*:

- 1) la technique d'enregistrement des opérations,
- 2) le contenu de ces enregistrements,
- 3) l'aspect de l'autorisation.

a) technique d'enregistrement des opérations

La **technique des enregistrements** est basée sur le principe de la partie double. «*Du point de vue de la technique comptable, l'écriture en partie double est l'expression de la loi d'équilibre entre les ressources et les emplois, les ressources exprimant les sources des moyens financiers, à savoir*

- 1) *le capital (apports, dettes) et le travail (ventes ou prestations de services), [les soldes créditeurs]*
- 2) *les emplois exprimant l'utilisation de ces moyens (matériel, stocks, banque, [les achats, les biens et services divers], etc.) [les soldes débiteurs].*

La notion de partie double exprime la règle suivante: toute modification d'un emploi ou d'une ressource implique une ou plusieurs autres modifications pour un montant total identique, de telle sorte que l'équilibre entre le total des emplois et le total des ressources soit en permanence assuré»⁴¹.

Ce concept est complété par la notion de périmètre comptable⁴². Les lecteurs intéressés par cette question primordiale consulteront la documentation, également inspirée des IPSAS, du Conseil canadien sur la comptabilité dans le secteur public⁴³.

La comptabilité en partie simple, appelée également camérale, est évidemment incapable d'expliquer la disparition d'une ressource ou d'un emploi, au motif que

- 1) les ressources et les emplois n'y sont pas comptabilisés dans un bilan, mais seulement dans un compte de dépenses et de recettes et

36. Moniteur belge, op.cit., pp. 60.429 et 60.430.

37. Parmi les auteurs critiques de la réforme comptable des collectivités locales de 1995, on peut notamment citer:

1) De Jaegher David (2010), *Toetsing van de boekhoudkundige rapportering Vlaamse overheden aan de standaarden ipsas, Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van Master in de Toegepaste Economische Wetenschappen*, p. 10;

2) Christiaens Johan et Vanpeteghem Vincent, *Governmental Accounting Reform: Evolution of the Implementation in Flemish Municipalities, Financial Accountability and Management*, 23 (4), November 2007, pp. 375-399.

3) De Bruyne Isabel, *Vergelijking boekhouding gemeenten en OCMW's en convergentiemogelijkheden*, mei 2009, pp. 1 à 4.

4) Gilot Ben & Leroy Jan, *De beleids- en beheerscyclus van de gemeenten, de OCMW's en de provincies De nieuwe regels toegelicht in 60 vragen en antwoorden*, p. 9, 2012,

5) Weets Katrien & Bouckaert Geert, *Financiële innovaties in een internationaal perspectief – Lessen voor de Vlaamse lokale besturen*, p. 7, 2008.

38. De beleids- en beheerscyclus van de gemeenten, de OCMW's en de provincies; De nieuwe regels toegelicht in 60 vragen en antwoorden, p. 17, Jan Leroy, 2010, Uitgeverij Politeia, Brussel.

39. *Algemene doeleinden (general purpose financial statements (GPFS); rapporten die ten minste jaarlijks worden opgesteld en gepresenteerd en die zijn gericht op de gemeenschappelijke informatiebehoeften van een groot aantal gebruikers, die zich niet in een positie bevinden om rapporten op maat aan te vragen)*. Le GPFS est un concept déposé dans l'IPSAS 1: *Présentation des états financiers*, §§ 1 à 6.

40. *Special Purpose Financial Reporting (GPFR)*,

41. Qu'est-ce que la comptabilité en partie double? Eric Causin, http://www.droitbelge.be/fiches_detail.asp?idcat=22&id=136. Cf. également *Tractatus XI particularis de computibus et scripturis*, Luca Pacioli, Venise, 1494.

42. La réforme des comptes du secteur public en Belgique (2^{ème} partie – Méthodes, évaluations, périmètres et certification), R. Ghysels, P. Phan et C. Tsatsis, Cf. <http://difusion.academiewb.be/vufind/Record/ULB-DIPOT:oa:dipot.ulb.ac.be:2013/113153/Holdings>. Synthèse de la réforme comptable de l'État et des Régions en Belgique (analyse comparée de la Study 14 de l'IFAC, 3^e édition, janvier 2011, et du rapport de la Cour des comptes de Belgique du 5 janvier 2011), R. Ghysels, P. Phan et Ch. Tsatsis, Accountancy & Tax, 2011/4, p. 12, Cf. http://www.iec-iab.be/fr/membres/publication/accountancy-tax/Documents/A_T_4_2011_FR_Droit_comptable_r%C3%A9forme_comptable.pdf.

43. <http://www.nifccanada.ca/normes-pour-les-entites-du-secteur-public/index.aspx>, plus spécialement: Vingt questions sur le périmètre comptable du gouvernement, Cf. <http://www.nifccanada.ca/normes-pour-les-entites-du-secteur-public/ressources/documents-de-reference/item14972.pdf>.

- 2) ces comptabilités camérales ne tiennent pas d'inventaires⁴⁴.

En matière de technique d'enregistrements comptables, il faut signaler la nécessité absolue de respecter le principe de simultanéité (on parle aussi de synchronisation, en néerlandais *gelijktijdigheid*) des opérations comptables qui mouvementent plusieurs champs comptables, tels que, notamment,

- 1) le compte général (clients, fournisseurs, etc.) en relation avec l'ensemble des comptes particuliers ou individuels (clients, fournisseurs, etc.),
- 2) les comptes de charges et de produits de la comptabilité générale en relation avec les comptes de la comptabilité analytique,
- 3) les comptes généraux de charges et de produits avec leurs correspondants en comptabilité budgétaire⁴⁵,
- 4) les comptes généraux d'une entité, avec personnalité juridique, en relation avec ceux des agences ou succursales, sans personnalité juridique mais avec personnalité comptable, qui dépendent de l'entité,
- 5) etc.

b) contenu de ces enregistrements

Le **contenu des enregistrements** est fonction du concept de droits constatés qui est complété par celui de comptabilité d'exercice, innové par Eric Louis Kohler⁴⁶, qui «se définit ... en partant, ... de la notion de rattachement des produits et des charges à l'exercice qui les a vu naître»⁴⁷. «Ce sont donc non seulement les opérations de fin d'exercice, comme les amortissements, les réductions de valeur, les provisions, mais aussi les opérations de régularisation et de variations de stocks (qui toutes n'ont pas de correspondance en comptabilité budgétaire) qui entrent dans le concept de ces deux expressions 'accrual principle' et 'accrual basis of accounting'. L'ensemble de ces éléments sont donc cohérents avec les principes comptables généraux de spécificité des exercices et de rattachement du fait générateur d'une opération comptable à un exercice déterminé. C'est donc là une caractéristique essentielle de la comptabilité d'exercice (accrual basis of accounting) par opposition à la comptabilité de caisse (cash basis of accounting). Dès lors, l'expression 'comptabilité d'exercice' est préférée à celle de

'comptabilité générale', de 'comptabilité patrimoniale' ou de 'comptabilité d'engagements»⁴⁸.

L'IPSAS, non numérotée, relative à l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse donne la définition de la comptabilité d'exercice; elle «est la convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événements au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). En conséquence, les opérations et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rapportent. Les éléments comptabilisés selon la comptabilité d'exercice sont les actifs, les passifs, l'actif net/situation nette, les produits et les charges»⁴⁹.

Le *verslag* affirme, à bon droit, que «*Transactieboekhouding is een boekhouding waarin alle financieel-economische transacties geregistreerd worden. Naast de pure kasverrichtingen worden dus eveneens de betalingen en de inningen met de financiële rekeningen, de permanente middelen, de financieringsbronnen, de vorderingen, de schulden, de kosten en de opbrengsten geregistreerd. De registratie gebeurt op het moment van de realisatie van de transactie, dus op het moment dat de transactie plaats vindt en niet louter op het moment van de inning of de betaling*»⁵⁰. Le *verslag* observe enfin qu'une comptabilité de caisse peut être manipulée plus facilement qu'une comptabilité d'exercice, car il suffit d'avancer ou retarder un paiement ou un encaissement, par rapport par exemple à une date de clôture, pour tromper le lecteur⁵¹.

Un bel exemple, à ce propos, est le transfert du fonds de pension de Belgacom à l'Etat belge en 2003/2004. L'accord gouvernemental de juillet 2003 prévoyait qu'en échange de la prise en dettes à long terme par l'Etat de ce fonds de pension, avec effet au 1^{er} janvier 2004, des engagements de pension en faveur du personnel statutaire, Belgacom s'engageait à verser une somme de cinq milliards d'euros à l'Etat⁵². Ce paiement a été comptabilisé par l'Etat belge en recettes (*cash in*), mais la dette à long terme est passée au bleu, au motif qu'à l'époque l'Etat tenait une comptabilité

44. C'est notamment grâce à ce genre de comptabilité camérale, dépourvue d'inventaire, que l'armée belge avait été volée de biens en tout genre, entre 1996 et 2005. Les militaires inculpés avaient candidement déclaré que le but était de liquider les queues budgétaires pour bénéficier des mêmes montants budgétaires chaque année. D'innombrables articles de presse ont fait état de ce scandale en 2012 et 2013.

45. Cf. a) Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral; Art. 13, al. 1^{er}. «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»; b) Comptabilité de la Commission européenne ((2003/C 161 E/053), question écrite, E-2894/02 posée par Jens-Peter Bonde (EDD) à la Commission (14 octobre 2002); Réponse donnée par Mme Schreyer au nom de la Commission (2 décembre 2002): <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:92002E002894:FR:HTML>.

46. Eric L. Kohler (1892-1976), *A Dictionary for Accountants*, 5e édition, Englewood Cliffs (N.J.), Prentice-Hall, Inc., 1975, p. 16.

47. Ordre des comptables agréés du Québec, Cf. http://ocaq.qc.ca/terminologie/affichage_bulletin.asp?ID=157.

48. «Concept et application des IPSAS (1ère partie - Concept)», Raymond Ghysels, *Comptabilité et Fiscalité pratiques*, 2013/1, p. 19.

49. IPSAS, non numérotée, § 2.1.1.

50. *Moniteur belge*, op.cit., p. 60.431.

51. Fonds monétaire international, *Transparence, système de responsabilité et risques budgétaires*, Préparé par le Département des finances publiques en collaboration avec le Département des statistiques, Approuvé par Carlo Cottarelli, 7 août 2012, p. 29, § 26.

52. L'Etat de la Belgique: 1989-2004: quinze années à la charnière du siècle, ouvrage collectif, p. 241, Ed De Boeck, 2004.

camérale, sans établissement régulier d'un inventaire en fin d'exercice. Quant aux règles européennes sur la concurrence (aide d'Etat, dans ce cas-ci), «*La Commission européenne a décidé ... que le transfert à l'État belge des obligations de pension de Belgacom envers ses 'employés statutaires' ne constituait pas une aide d'État. L'opération est jugée financièrement neutre, du fait que Belgacom verse en contrepartie à l'État belge un montant correspondant à la valeur actuelle nette (VAN) des obligations reprises par celui-ci*»⁵³. Une des raisons d'être de cette opération était qu'elle avait «*a positive effect on the budget balance amounting to 1.3 per cent of GDP in 2003 and 0.5 per cent of GDP in 2004*»⁵⁴. Au printemps 2004, les actions de Belgacom étaient introduites en bourse. Qu'on se comprenne bien, l'opération de transfert s'est donc réalisée à la juste valeur, *at arm's length*, mais la dette, elle, n'apparaissait plus nulle part, ni dans les comptes de Belgacom, cédante, ni dans les comptes de l'Etat, cessionnaire.

c) aspect de l'autorisation

La **dimension d'autorité** signifie que le budget est à la fois un acte de prévision et d'autorisation de toutes les opérations donnant lieu à dénouement financier, réalisées pour compte propre avec des tiers⁵⁵. Le principe d'autorisation entend également le principe de spécificité des crédits de dépenses; ils ne peuvent en effet être utilisés que pour joindre les dépenses pour lesquelles ils étaient destinés et ces crédits ne doivent pas être dépassés⁵⁶. Autrement dit, «*Bij de overheid zal men dus niet alleen de financiële transacties registreren, maar eveneens de aangevane verbintenissen, het 'verbruik' van een krediet, ook al doet de financiële transactie of de kasbeweging zich pas veel later voor*»⁵⁷.

Quant à la **primauté de la comptabilité d'exercice** sur la comptabilité budgétaire, il est rappelé que:

- 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), et ce au moment de la constatation du droit»⁵⁸;

- 2) «*la primauté est réservée à la comptabilité générale*»⁵⁹;
- 3) «*la comptabilité budgétaire est tenue en liaison avec la comptabilité générale*»⁶⁰ et
- 4) «*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)*»⁶¹.

2.7.2. Le cadre conceptuel comptable

Il est remarquable de constater que l'arrêté flamand se base sur un **cadre conceptuel**; ce que la loi 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises ne fait pas⁶² et ce que les trois lois des 16 et 22 mai 2003, a) portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, b) portant celle des communautés et des régions et c) relative à l'organisation de la Cour des comptes, ne font pas non plus.

Le *verslag* décrit le **cadre conceptuel** comme un ensemble cohérent qui doit conduire à des normes comptables consistantes. Il en décrit la nature, la fonction et les limites pour le rapportage politique. Il fournit des lignes directrices au régulateur dans l'élaboration des normes comptables. Sans un cadre conceptuel, chaque autorité abordera et examinera chaque problème selon ses propres prémisses et concepts qui ne sont même pas explicités. Il est donc utile d'examiner la philosophie qui est à la base des normes comptables et de certains aspects clés de la vue du processus normatif, avec l'idée que si la philosophie comptable est correcte, il y aura une meilleure réponse aux besoins des utilisateurs des comptes des entités locales. Les principes comptables, sur lesquels sont fondés les rapports politiques, doivent être connus et généralement acceptés, les *Generally accepted accounting principles* (GAAP).

53. Cf. http://europa.eu/rapid/press-release_IP-04-72_fr.htm. Référence: IP/04/72, Date de l'événement: 21/01/2004.

54. *OECD Economic Outlook*, Volume 2003, Numéro 2, p. 76.

55. Art. 19 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral. Cf. également Précis des règles budgétaires à usage parlementaire, préfacée par le président de la Chambre, André Flahaut, 2011, pp. 10, 11, 13, 14, 17, 18, 25 à 27, 30 et 31. Dans l'édition précédente de 2003, le président de la Chambre, Herman De Croo, écrivait que s'acquitter de la mission d'approuver ou de rejeter le budget «*en toute connaissance de cause n'a rien d'une sinécure. Il suffirait, pour s'en convaincre, d'interroger les 150 députés qui, chaque année, s'efforcent à trouver le fil d'Ariane dans la multitude de pages qui composent les documents de couleur verte (budget des voies et moyens, budget général des dépenses, exposé général, commentaires et observations de la Cour des comptes) qui leur sont transmis en octobre*».

56. *Het boekhoudsysteem voor lokale besturen in vraag*, p. 3; Rudi Hellebosch en Veerle Van Vaerenbergh in *BinnenBand*, avril 2009, nr. 62.

57. *Moniteur belge*, op.cit., p. 60.431.

58. Projet de loi portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, Exposé des motifs, DOC 50 1870/001, p. 34, § 54.

59. Projet de loi portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, Exposé des motifs, DOC 50 1870/001, p. 32, § 50.

60. Loi 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, art. 8, al. 1^{er}.

61. Projet de loi portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral; projet de loi 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; projet de loi modifiant la loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes, Rapport fait au nom de la commission des finances et du budget, Annexe, DOC 50 1870/004, pp. 6, 275, 305.

62. Réflexions sur l'intérêt d'un cadre conceptuel en droit comptable belge, Yvan Stempniewsky et Laurence Pinte, in *Liber amicorum, Henri Olivier, la Charte/die Keure*, 2000, pp. 455 et s.

L'IPSAS Board, précisément, s'attèle actuellement à la rédaction finale de ce cadre conceptuel⁶³. «*The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities ... establishes and makes explicit the concepts that are to be applied in developing ... IPSASs and Recommended Practice Guidelines (RPGs) applicable to the preparation and presentation of general purpose financial reports (GPFRRs) of public sector entities*». «*The Conceptual Framework deals with concepts that apply to general purpose financial reporting (financial reporting) under the accrual basis of accounting*»⁶⁴. «*The Conceptual Framework does not establish authoritative requirements for financial reporting by public sector entities that adopt IPSASs, nor does it override the requirements of IPSASs or RPGs. Authoritative requirements relating to the recognition, measurement and presentation of transactions and other events and activities that are reported in GPFRRs are specified in IPSASs*»⁶⁵.

Selon le *verslag*, le cadre conceptuel comporte:

- 1) les objectifs de la comptabilité,
- 2) les principes généraux de droit comptable,
- 3) les caractéristiques qualitatives.

a) Les objectifs de la comptabilité

Les **objectifs de la comptabilité** sont de donner une réponse aux besoins d'informations des utilisateurs des rapports politiques, sur base du concept d'*User-Needs model*. «*The objectives of financial reporting by public sector entities are to provide information about the entity that is useful to users of GPFRRs for accountability purposes and for decision-making purposes*»⁶⁶. Ces utilisateurs sont:

- 1) les décideurs (la députation provinciale, le collègue des bourgmestre et échevins et le conseil de l'action sociale) et le management local (ensemble des fonctionnaires provinciaux, communaux et de CPAS en charge d'une responsabilité redditionnelle),

- 2) les tiers intéressés (les consultants, les auditeurs internes comme externes, les réviseurs d'entreprises, les experts-comptables internes comme externes, les analystes financiers, les autorités subsidiaires, les medias, les agences de notation, la tutelle administrative⁶⁷, les bailleurs de fonds, l'*Algemene Directie Statistiek en Economische Informatie (ADSEI, vaak ook Statbel genoemd)*, vroeger *Nationaal Instituut voor de Statistiek (NIS)*, le *verslag* omet curieusement de citer, *last but not least*,
- 3) les citoyens, les électeurs et les contribuables, alors que «*citizens receive services from, and provide resources to, the government and other public sector entities. Therefore, citizens are primary users of GPFRRs*»⁶⁸.

b) principes généraux de droit comptable

L'expression **principes généraux de droit comptable** est, sans doute, de nature à faire sursauter certains. Pourtant, si on se réfère à la jurisprudence de la Cour de cassation de Belgique, les principes généraux de droit consistent «*en ce qu'ils permettent de compléter les silences, l'ambiguïté et les lacunes de la loi. La reconnaissance et l'application des principes généraux du droit contribue ainsi à ce que le droit soit appliqué de manière plus souple en accordant une plus grande attention à l'esprit de la loi et non à la lettre de la loi et en élaborant une plus grande cohérence entre les diverses branches du droit ou dans le droit en général. Selon le président de la Cour de cassation, Ivan Verougstraete, les fonctions des principes généraux du droit sont les suivantes: fonction d'inspiration du législateur et d'orientation du droit positif, correction du droit positif, lorsque son application purement mécanique heurterait le sens de la justice, comblement des lacunes et résolution des antinomies ou limitation des pouvoirs de l'administration. [...] Le principe général de droit aide à interpréter le droit, puisqu'il est censé avoir inspiré le législateur; il a surtout une fonction supplétive pour rendre au droit sa cohérence ...*»⁶⁹.

63. Voir notamment:

- 1) *Conceptual Framework Exposure Draft 1, December 2010*; • *Role, Authority and Scope*; • *Objectives and Users*; • *Qualitative Characteristics*; and • *Reporting Entity*;
- 2) *Conceptual Framework Exposure Draft 2, November 2012*; *Elements and Recognition in Financial Statements*;
- 3) *Conceptual Framework Exposure Draft 3, November 2012*; *Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements*;
- 4) *Final pronouncement, Januari 2013, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*;
- 5) *Exposure Draft, April 2013*; *Presentation in General Purpose Financial Reports*.

64. *Final pronouncement, January 2013, the conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*, p. 4.

65. Cf. *Final pronouncement, January 2013*, op. cit., p. 7.

66. Cf. *Conceptual Framework Exposure Draft 1, IPSASB, December 2010*.

67. «*Ensemble des pouvoirs limités accordés soit par la loi ou en vertu de la loi, soit par un décret ou en vertu d'un décret, à des autorités administratives représentant l'Etat (au sens large) aux fins d'assurer le respect du droit et la sauvegarde de l'intérêt général contre l'inertie préjudiciable, les excès et les empiètements des agents décentralisés*», Jacques Dembour, *Droit administratif*, Faculté de Droit, d'Economie et de Sciences sociales de Liège, 1978.

68. Cf. *Final pronouncement, Januari 2013*, op. cit., § 2.5.

69. Rapport annuel de la Cour de cassation de Belgique, 2002 – 2003, Commission du rapport annuel: I. Verougstraete – J.-F. Leclercq – A. Bossuyt – Th. Erniquin, chapitre IV – principes généraux du droit, (Ce chapitre a été rédigé par Madame Amaryllis Bossuyt, référendaire près la Cour, sous la direction de Monsieur Ivan Verougstraete, président de la Cour), pp. 115 à 161, spéc. p. 116.

Si l'on adhère à cette opinion, *et cur non*, alors, indiscutablement, il existe des principes généraux de droit comptable, dans la simple mesure où les lois comptables belges précitées de 1975 et de 2003 et les anciennes directives comptables européennes de 1978 et de 1984, récemment abrogées⁷⁰, sont lacunaires, car précisément dénuées, notamment, de cadre conceptuel. En effet, si élaborer «*une plus grande cohérence entre les diverses branches du droit ou dans le droit en général*», est un objectif à atteindre, que dire alors des multiples objectifs qui restent à atteindre entre,

- 1) d'une part, le droit comptable⁷¹ et,
- 2) d'autre part, le droit commercial⁷², le droit économique⁷³, le droit financier⁷⁴, le droit fiscal⁷⁵, le droit des sociétés⁷⁶, les dispositions et normes en matière de contrôle interne et de gouvernance et, last but not least, le droit des collectivités⁷⁷?

Yvan Stempniewsky et Laurence Pinte écrivaient déjà, à bon droit, en 2000, dans leur article précité que «*Les développements prévisibles en matière d'harmonisation comptable internationale nous conduisent à penser que la recherche devrait aussi tenir compte des cadres conceptuels explicites existants, en particulier celui de l'IASC (Voyez à ce sujet les développements décrits dans les Bulletins n° 44 et 46 de la CNC)*»⁷⁸. On peut ajouter que les principes généraux de droit ne peuvent pas aller *contra legem*; en revanche, s'ils sont insérés dans les lois, décrets, ordonnance et arrêtés,

ces principes font alors partie intégrante des dispositions de droit positif.

Tentons un inventaire des principes généraux de droit comptable. Nous y sommes aidés par cet excellent ouvrage «Comptabilité Gestion»⁷⁹, malheureusement jamais mis à jour, ni réédité. On verra que la quasi-totalité de ces principes sont retenus par l'arrêté flamand (*boekhoudkundige grondslagen*). On peut ajouter que, quand bien même ces principes seraient déposés dans une disposition de droit positif, leur segmentation logique garde toute leur pertinence. Voici quelques-uns de ces principes présentés, selon la même logique que celle utilisée par les auteurs de cet ouvrage⁸⁰, sauf à y apporter, *mutatis mutandis*, quelques spécificités en fonction de l'arrêté flamand ou de travaux encours de l'IPSASB (ceci n'est qu'un essai de classification, il peut y en avoir bien d'autres):

- 1) principe fixant le champ d'application de la comptabilité:
 - a) principe d'entité (*entity / entiteit*)⁸¹: ce principe signifie que les mouvements, tous les mouvements et rien que les mouvements d'une entité sont enregistrés dans sa seule comptabilité;
 - 2) principes qualitatifs (*qualitative characteristics / kwalitatieve kenmerken*)⁸²:
 - a) principe de pertinence (*relevance / relevantie*)⁸³: voir ci-après, sous c),

70. Directive 2013/34/UE du parlement européen et du conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, JOUE, 29 juin 2013, L 182/19. Cette nouvelle directive entre en vigueur à compter du 20ème jour suivant celui de sa publication au JOUE, soit le 19 juillet 2013 (art. 54). Elle devra être transposée, en droit positif belge, au plus tard le 20 juillet 2015 avec possibilité de prévoir une première application aux états financiers de l'exercice commençant le 1er janvier 2016 ou au cours de l'année civile 2016 (art. 53, § 1^{er}, al. 1^{er}). Cette nouvelle directive fait l'objet d'un article, encours de publication au moment où ces lignes sont écrites, rédigé par Catherine Dendauw dans cette revue, «Comptabilité et fiscalité pratiques». Cf. http://www.focuisfrs.com/menu_gauche/actualites_phare/union_europeenne/la_nouvelle_directive_comptable_de_l_ue.

71. Cf. notamment:

- 1) Le droit comptable, Christian Fischer, Ed. Kluwer, 2008,
- 2) Droit comptable européen, Raimondo Lo Russo, Ed. Larquier, 2010,
- 3) Droit comptable des entreprises, Eric Causin, Ed. Larquier, 2002,
- 4) code de droit comptable, Jean-Pierre Maes, Yvan Stempniewsky et Karel Van Hulle, Ed. moncode.be, 2012,
- 5) Le droit comptable au service de l'homme, Robert Savatier, Ed. Dalloz, 1969;
- 6) Droit comptable, Christian de Lauzainghein, Jean-Louis Navarro et Dominique Nechelis, Ed. Dalloz, 3^{ème} éd., 2004,
- 7) *Handboek boekhouden – Belgisch boekhoudrecht*, Erik De Lembre, Liesbet Van de Velde, Interscientia, 2012,
- 8) *Het nieuwe Belgische boekhoudrecht: de toepassing op de ondernemingen*, Paul Lurkin, non daté,
- 9) *Wetboek boekhoud- en jaarrekeningrecht*, Jean-Pierre Maes, Yvan Stempniewsky et Karel Van Hulle, mijnweboek.be, 2012.

72. «Le champ d'application du droit comptable dépasse le domaine du droit commercial», Koen Geens, cité par Anne Benoit-Moury in L'insertion du droit comptable dans le droit des sociétés (Koen Geens, La codification du droit des sociétés 1999: dispositions générales du Code des sociétés).

73. Cf. Droit comptable et droit économique: une approche renouvelée de la patrimonialité, Brigitte Raybaud-Turrillo, Association francophone de comptabilité, Comptabilité – Contrôle – Audit, 1995/1 – Tome 1, pp. 25 à 44.

74. L'harmonisation de la réglementation en matière d'information financière, Véronique WEETS, Accountancy & Tax, 2003/3, p. 22 à 26.

75. Cf. Droit commun et droit fiscal, Pierre Van Ommeslaghe, Journal de droit fiscal, 1989, p. 5.

76. Cf. Droit des sociétés et droit comptable, in Mélanges Pirson, Pierre Van Ommeslaghe, Bruylant, 1989, p. 393.

77. Cf. a) Droit des collectivités locales, Ann-Lawrence DURVIAUX et Ingrid GABRIEL, Note provisoire, Université de Liège, Faculté de Droit, 22 août 2011, b) Droit des collectivités locales, Jean-Bernard Auby, Jean-François Auby et Rozen Nogueuou, 4^{ème} éd. Ed. PUF, 2009.

78. Yvan Stempniewsky et Laurence Pinte, en conclusion. L'IASC est devenu depuis 2001 l'International Accounting Standards Board (IASB).

79. Comptabilité Gestion, Jean-Pierre Gillet, Victor Ginsburgh, Pierre Michel et Faska Khrouz, pp. 81 à 88 (pour ce qui est de la normalisation américaine) et 99 à 116 (pour ce qui est de la normalisation belgo-européenne), pour ce qui est de la genèse de la législation belge, pp. 95 à 99, Office international de librairie, Bruxelles, 1985. Voir également Comptabilité et gestion, Comptabilité générale, analyse financière et consolidation des comptes, Faska Khrouz, pp. 101 à 112, Collection de Centre de comptabilité et contrôle de gestion, Solvay Brussels School of Economics and Management, Bruxelles, 2010.

80. «Parmi les nombreux principes comptables américains, nous n'avons retenu que ceux dont l'inobservation rendrait, selon nous, la comptabilité invalide. Notre effort tend, en effet, à opérer une synthèse et une généralisation qui permettent de diminuer le nombre de règles et de rattacher le maximum de celles qui existent à un certain nombre, réduit, de principes de base. Procéder autrement aurait conduit, nécessairement, à des doubles emplois et à des répétitions que nous avons désiré éviter. D'autre part, l'on peut rattacher (et chaque fois que cela est possible, nous l'avons fait) à un principe donné d'autres principes qui en sont dérivés. Enfin, certains principes ont été considérés comme des règles de mécanique comptable», Comptabilité Gestion, op. cit., p. 81.

81. Principe mentionné dans le *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.432.

82. Principe mentionné dans le *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.433. *Alle informatie die kan helpen in de beslissingsprocessen van de gebruikers moet worden voorgesteld. Relevantie bevat dus ook volledigheid*. Cf. également: IPSAS, GPFs by public sector entities: • Role, Authority and Scope; • Objectives and Users; • Qualitative Characteristics; and • Reporting Entity, §§ 28 à 44.

83. Principe mentionné dans le *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.433.

- b) principe de présentation (*display / presentatie*): voir ci-dessous⁸⁴,
- c) principe de divulgation (*disclosure / onthulding*): voir ci-dessous⁸⁵,
- d) principe de ponctualité (*timeliness / periodiciteit*)⁸⁶: voir ci-après, sous c),
- e) principe de clarté (*understandability / helderheid*)⁸⁷: voir ci-après, sous c),
- 3) principes de fiabilité (*reliability / betrouwbaarheid*): voir ci-après, sous c),
- a) principe de neutralité (*freedom from bias / neutraliteit*): voir ci-dessous⁸⁸,
- b) principe de vérification (*verifiability / verificerbaarheid*): voir ci-après, sous c),
- c) principe de comparaison (*comparability / vergelijkbaarheid*): voir ci-après, sous c),
- d) principe de permanence (consistency / *stelselmaticiteit*)⁸⁹: sans autre commentaire,
- e) principe de simultanéité (simultaneity / *gelijktijdigheid*): voir *supra*,
- 4) principes régissant la tenue des comptes:
 - a) principe de la partie double (*dual entry principle*): voir *supra*, la définition donnée par Eric Causin⁹⁰,
 - b) principe de continuité (*going concern / continuïteit*)⁹¹: ce principe se vérifie sur une période de 12 mois au moins;
 - c) principe d'uniformité (*uniformity / uniformiteit*): voir ci-après, sous c),
 - d) principe d'unité monétaire (*currency unit / moneitaire eenheid*): sans autre commentaire,
- 5) principes de reconnaissance et d'évaluation:
 - a) principe de reconnaissance (*recognition / erkenning*): voir ci-dessous⁹²,
 - b) principe d'évaluation (*measurement / meetbaarheid*)⁹³: sans autre commentaire,
 - c) principe du coût historique (*cost / kost*)⁹⁴: sans autre commentaire,
 - d) principe de réalisation des produits (*realization / realisatie*)⁹⁵: sans autres commentaire,
 - e) principe de correspondance des charges aux produits (*matching / overeenstemming*)⁹⁶: principe consacrant la comptabilité d'exercice,
 - f) principe de prudence (*conservatism / voorzichtigheid*): voir commentaire distinct, ci-après;
 - g) principe d'importance relative (*materiality / materialiteit*)⁹⁷: sans autre commentaire.

Un mot, encore, sur le principe de prudence qui n'est pas retenu par l'arrêté flamand. En général, ce principe est utilisé pour mentionner dans les comptes la plus basse des valeurs d'actif et de produits et le plus haute des valeurs de dettes et de charges. Le *verslag* estime que ce principe est hérité du conservatisme comptable, mais risque de biaiser l'image fidèle des comptes. Le *verslag* y préfère donc les évaluations les plus réalistes et les plus fiables possibles, afin que les utilisateurs puissent faire, eux-mêmes, leur propres évaluations⁹⁸.

c) les caractéristiques qualitatives (qualitative characteristics)

Ces éléments sont un prolongement des principes généraux, voire même une partie de ceux-ci. Les **caractéristiques qualitatives** des informations incluses dans les états financiers, citées par le *verslag*, sont les attributs qui font qu'elles soient utiles pour les utilisateurs et contribuent à la réalisation des objectifs de l'information financière et non-financière, à savoir fournir des informations utiles pour la reddition de comptes et à des fins de prise de décision⁹⁹. Les six principales caractéristiques qualitatives, citées dans les IPSAS, sont:

- 1) la pertinence (*relevance*): l'information, tant financière que non-financière, est pertinente, si elle est capable de faire une différence dans la réalisation des objectifs de l'information et elle en est notamment capable, quand elle a une valeur de confirmation (pour le passé), une valeur prédictive (pour le futur) ou deux¹⁰⁰;
- 2) l'image fidèle (*faithful representation*): la représentation fidèle est atteinte, lorsqu'elle est complète, neutre (exempte de biais, de préjugé et de parti

84. Cf. *Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: presentation in general purpose financial reports; Exposure Draft, April 2013*, pp. 8, 9, 12, 15, 18 à 20.

85. Cf. *Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: presentation in general purpose financial reports; Exposure Draft, April 2013*, pp. 8, 9, 15, 18 à 20.

86. Principe mentionné dans le *Verslag*, *Moniteur belge*, p. 60.432.

87. IPSAS, GPFs by public sector entities, op. cit., §§ 30 et 31.

88. *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Presentation in General Purpose Financial Reports, Consultation Paper, January 2012*.

89. Cf. IPSAS, GPFs by public sector entities, op. cit., § 3.21.

90. Voir section 2.7.1. a).

91. Principe mentionné dans le *Verslag*, *Moniteur belge*, p. 60.432. *Deze grondslag veronderstelt dat de boekhoudkundige entiteit lang genoeg in werking zal blijven om al haar verbintenissen uit te voeren.*

92. *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements, Conceptual Framework Exposure Draft 2, November 2012*.

93. *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements, Conceptual Framework Exposure Draft 3, November 2012*.

94. Principe mentionné dans le *Verslag*, *Moniteur belge*, p. 60.472.

95. Principe mentionné dans le *Verslag*, *Moniteur belge*, p. 60.431.

96. Voir *supra*, section 2.7.1. Introduction et motivations de cette réforme, c).

97. Principe mentionné dans le *Verslag*, *Moniteur belge*, p. 60.433.

98. *Verslag*, *Moniteur belge*, p. 60.433.

99. *Conceptual Framework Exposure Draft 1, December 2010; Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: • Role, Authority and Scope; • Objectives and Users; • Qualitative Characteristics; and • Reporting Entity, § 3.1.*

100. *Conceptual Framework, Exposure Draft 1, op. cit., §§ 3.6. à 3.9.*

- pris) et exempté d'erreurs significatives¹⁰¹;
- 3) la clarté (*understandability*): la clarté est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs de comprendre son sens; elle ne peut être atteinte que si elle répond aux besoins et à la connaissance de base des utilisateurs, de même qu'à la nature de l'information présentée; la comparabilité peut également améliorer l'intelligibilité, tant dans l'espace que dans le temps¹⁰²;
 - 4) la ponctualité, parfois appelée pertinence temporelle, (*timeliness*): elle signifie que l'information doit être disponible pour les utilisateurs avant qu'elle ne perde sa capacité à être utile pour la reddition de comptes et à des fins de prise de décision; recevoir des informations au plus tôt peut améliorer leur utilité en tant que contribution aux évaluations de responsabilité et de sa capacité d'informer et d'influencer les décisions qui doivent être prises; un manque de ponctualité peut rendre l'information moins utile¹⁰³;
 - 5) comparabilité (*comparability*): elle permet aux utilisateurs d'identifier les similitudes et les différences entre deux séries de phénomènes; la comparabilité n'est pas une qualité d'un élément individuel de l'information, mais plutôt une qualité de la relation entre deux ou plusieurs éléments d'information¹⁰⁴;
 - 6) vérifiabilité (*verifiability*): telle est la qualité de l'information, lorsqu'elle aide à garantir aux utilisateurs que les informations en représentent fidèlement les phénomènes qu'elle prétend représenter¹⁰⁵.

De ces six caractéristiques qualitatives, citées dans les IPSAS, seules la pertinence, l'image fidèle et la comparabilité sont citées par le *verslag*¹⁰⁶.

D'autres principes se retrouvent dans le *Conceptual Framework, Exposure Draft 1* qui complète ces caractéristiques qualitatives par trois concepts qui sont les *constraints on information included in the GPFs*, à savoir la *materiality*, le *cost-benefit* et la *balance between the qualitative characteristics*:

- 1) matérialité, parfois appelée importance relative, (*materiality*): l'information est *material*, c'est-à-dire significative, si son omission ou une inexactitude peut influencer, soit la décharge de responsabilité redditionnelle par l'entité, soit les décisions que les utilisateurs prennent sur la base des états

financiers; l'importance relative dépend à la fois de la nature et du montant relatif de l'élément jugé dans les circonstances particulières de chaque entité¹⁰⁷;

- 2) coût-bénéfice (*cost-benefit*): le rapportage emporte des coûts (collecte, traitement, vérification, diffusion, prise de connaissance, temps des délibérations, etc.), mais l'avantage de disposer d'une information financière de qualité justifie souvent très largement ces coûts; faire la balance entre ces coûts et la bonne information est souvent une question de jugement, car il est souvent impossible d'en quantifier préalablement tous les coûts et avantages; inversement, l'omission d'informations utiles emporte aussi des coûts, y compris les coûts que les usagers doivent engager pour obtenir les informations nécessaires à partir d'autres sources, plus fiables, et les coûts, parfois disproportionnés qui résultent de la prise de décisions malheureuses induites à l'appui de données incomplètes, fausses ou mensongères¹⁰⁸; de tels exemples pullulent dans le monde économique et même dans le secteur public¹⁰⁹
- 3) balance entre les caractéristiques qualitatives (*balance between the qualitative characteristics*): manier plusieurs caractéristiques qualitatives peut se révéler parfois un exercice délicat entre plusieurs d'entre elles, si elles sont contradictoires; un compromis entre ces caractéristiques peuvent être nécessaires pour atteindre les objectifs de bonne information; leur importance relative est une question de jugement professionnel¹¹⁰.

Enfin, on rappelle qu'en matière de cadre conceptuel des IAS/IFRS, l'IASB a publié le «*Cadre conceptuel de l'information financière*», en septembre 2010. Il remplace le Cadre de préparation et de présentation des états financiers.

2.7.3. Les tendances (inter)nationales de la comptabilité publique

Une tendance croissante et généralisée des autorités, à tous les niveaux et sous toutes les latitudes, se constate quant à cette sorte de transhumance ou de métamorphose de la comptabilité de caisse (*cash basis* ou *modified cash basis*) vers la comptabilité d'exercice (*full accrual basis*).

101. *Conceptual Framework, Exposure Draft 1, op. cit.*, §§ 3.10 à 3.16.

102. *Conceptual Framework, Exposure Draft 1, op. cit.*, §§ 3.17 et 3.18.

103. *Conceptual Framework, Exposure Draft 1, op. cit.*, §§ 3.19 et 20.

104. *Conceptual Framework, Exposure Draft 1, op. cit.*, §§ 3.21 à 3.25.

105. *Conceptual Framework, Exposure Draft 1, op. cit.*, §§ 3.26 à 3.31.

106. Moniteur belge, op.cit., p. 60.433.

107. *Conceptual Framework, Exposure Draft 1, op. cit.*, §§ 3.32 et 3.33.

108. *Conceptual Framework, Exposure Draft 1, op. cit.*, §§ 3.34 à 3.39.

109. Des exemples?

1) dans le secteur privé: Ahold, Enron, Lernhout & Hauspie, Parmalat, Satyam, WorldCom, etc.,

2) dans le secteur public: les comptes publics de la Grèce, du Portugal et de l'Irlande, la faillite de la ville de Detroit, l'*american fiscal cliff*, les communes sous plan de gestion, la répudiation des emprunts russes du 29 décembre 1917, la procédure de déficit excessif de l'Union européenne (http://ec.europa.eu/economy_finance/economic_governance/sgp/corrective_arm/index_en.htm), la faillite de la Sabena, etc.

110. *Conceptual Framework, Exposure Draft 1, op. cit.*, §§ 3.40 et 3.41.

«*Prestatiegerichtheid en kostenbewustzijn zijn sleutelbegrippen bij deze hervorming*»¹¹¹. Le même type de prise de conscience se traduit dans l'expression suivante: «*la modernisation du contrôle des finances publiques aura pour objet d'apprécier les politiques et programmes au regard des résultats qu'ils procurent et non plus seulement au regard des moyens financiers qu'ils consomment*». Cette phrase est extraite des travaux parlementaires bruxellois relatifs à l'ordonnance organique du 23 février 2006 portant des dispositions applicables au budget, à la comptabilité et au contrôle applicable aux services du gouvernement de l'entité que forme la Région de Bruxelles-Capitale¹¹². Cette tendance se confirme dans les travaux en cours d'Eurostat¹¹³ relatifs à l'harmonisation des comptes publics au sein de l'Union européenne. La conférence de Bruxelles organisée, à cet effet, par lui fin mai 2013 avait choisi quatre thèmes:

- 1) le contexte politique: crise de la dette souveraine, la gouvernance économique, la transparence et la confiance dans les données budgétaires,
- 2) la transparence budgétaire et l'harmonisation de la comptabilité publique des entités européennes,
- 3) l'adéquation des normes IPSAS et les expériences nationales des réformes et
- 4) la gouvernance future du secteur public par les normes comptables harmonisées européennes (EPSAS)¹¹⁴.

2.8. Concertations préalables avec les autorités locales flamandes

Cette réforme n'a pas été imposée par le haut vers le bas. Lors de l'élaboration de cet arrêté flamand, des tours d'horizon préalables auprès des autorités locales ont testé sa faisabilité. Les échanges d'information se sont déroulés *top down* et *bottom up*. Des travaux des groupes de travail ont résulté des lignes de force qui ont formé la base dudit arrêté¹¹⁵.

3. Avantages du nouveau système comptable

Cet arrêté change **radicalement** la culture budgétaire en Flandres, au niveau de la maîtrise des intrants (celle des imputations) qui passe à celle des extrants (celle du rapportage),

- 1) la maîtrise des intrants étant désormais encadrée par les mesures de contrôle interne (comptable)

déposées dans les trois décrets précités¹¹⁶ et l'arrêté flamand et

- 2) les extrants aidant à valider l'évaluation des procédures de contrôle interne¹¹⁷.

Ces avantages sont essentiellement:

- 1) un meilleur suivi de la gestion politique: les besoins en information des décideurs politiques sont explicités par le contenu des rapports stratégiques (*meerjarenplan*, budget et compte annuel) et les éléments de l'enregistrement comptable; le contenu des rapports politiques est donc dominé par deux grandes compétences des conseils:
 - a) définir la politique et en évaluer la mise en œuvre et
 - b) octroyer les crédits et en assurer leur contrôle;
- 2) un meilleur suivi de la gestion: ce deuxième avantage est le corolaire du premier, car en plus du soutien à la politique, le système doit appuyer une meilleure gestion, si tel devait ne pas être le cas, cette réforme-ci n'aura, elle aussi, servi à rien; les rapports de gestion sont un élément important du contrôle interne de l'administration et permettent que les délégations, accordées aux gestionnaires du budget, puissent être contrôlées et sont un outil de suivi de ces procédures; on souligne l'aspect redditionnel de cette gestion;
- 3) une meilleure appropriation du rapportage politique à la nature et à l'étendue des activités locales: les entités locales ont la liberté de greffer leur structure d'organisation sur leur politique, afin de les faire correspondre aux contours de leur politique; de même, ils peuvent les adapter aux besoins d'information internes et externes; la dimension analytique des comptes n'est pas oubliée;
- 4) réduction de la bureaucratie: le nouveau système permet une réduction du fardeau de la planification; les rapports partiels peuvent être obtenus plus aisément, afin de servir de réponse appropriée aux diverses questions qui se posent;
- 5) économie d'échelle: au niveau communal, la municipalité et le CPAS travailleront avec le même système financier, ils peuvent dès lors réaliser des économies d'échelle et des gains d'efficacité; en outre, cette coopération entre les différents services sera évidemment plus facile, car elle améliorera considérablement la communication entre entités; l'expérience enseigne que le cloisonnement des entités et, au sein des entités, le cloisonnement

111. Moniteur belge, op.cit., p. 60.433.

112. Doc. Parl., Région de Bruxelles-Capitale, A-186/1, exposé des motifs, 2004/2005, 6 octobre 2005, p. 33. Voir également: Le contrôle interne dans le secteur public bruxellois, Raymond Ghysels, Tax Audit & Accountancy, mars 2012, pp. 10 à 16.

113. Cf. <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/conferences/introduction/2013/epsas>.

114. European Public Sector Accounting Standards. Consulter le site <http://www.epsas.eu/en/>.

115. Moniteur belge, op.cit., p. 60.427 et 60.433. Lors des travaux préparatoires, ont été régulièrement consultés des représentants des provinces, des communes et des services d'action sociale, l'association des villes et communes flamandes, l'association des provinces flamandes, des sociétés de logiciels, des universités, des consultants et d'autres organismes gouvernementaux, tels que les ministères flamands des Finances et du Budget et la Banque Nationale de Belgique.

116. Cf. art. 95 et 97, PD, art. 99 à 101, GD et art. 98 à 100, OD.

117. Référence implicite faite par le *verslag* aux composantes du cube COSO (*information & communication and monitoring*). Le *verslag* ne cite pas nommément ce référentiel, mais traite plusieurs fois du contrôle interne (pp. 60.427, 60.434, 60.435, 60.456 et 60.468 à 60.471).

- des services sont mortels pour l'efficacité¹¹⁸;
- 6) renforcer le rôle préparatoire de la politique du gouvernement flamand: sur la base des informations locales recueillies et les statistiques qui en découlent, le gouvernement flamand peut mieux orienter sa propre politique et ne dépendra plus, grâce à la transmission numérique des rapports, des analyses faites par des tiers.

Le *verslag* ne met en évidence aucun désavantage de la réforme 2014¹¹⁹; c'est au contraire la réforme de 1995 qui collectionne les désavantages¹²⁰. Quant à la question des coûts de cette réforme, elle n'est pas commentée; elle est même ignorée.

4. Lignes de force

Les contacts préalables avec les acteurs locaux précités¹²¹ ont permis de tracer des lignes de force qui sous-tendent la rédaction de l'arrêté flamand. Le *verslag* en dénombre sept¹²²:

- 1) la fonction politique des rapports politiques: les trois décrets organiques définissent la note stratégique du *meerjarenplan*¹²³ et la note politique du budget¹²⁴ qui ne comporte que les objectifs prioritaires, décrits qualitativement et estimés importants par les mandataires politiques; ils sont complétés par des plans d'action pour en réaliser l'exécution; ces plans sont traduits financièrement, uniquement sur base de caisse (dépenses et recettes), pour que les mandataires politiques puissent
 - a) identifier les moyens mobilisés pour cette exécution et
 - b) comparer ces données avec celles du *meerjarenplan* et du budget;
- 2) la fonction d'autorisation du budget: cette fonction est évidemment maintenue;
- 3) la classification fonctionnelle: elle sera normalisée par l'utilisation de domaines politiques; le niveau de standardisation devra
 - a) non seulement garantir le gouvernement flamand sur la disponibilité de l'information politique souhaitée,

- b) mais encore permettre une gestion souple aux entités locales;
- 4) un seul système d'enregistrement basé sur le principe de la saisie unique¹²⁵; pluralité des rapports: à savoir:
 - a) rapports politiques (*meerjarenplan*, budget et compte annuel): ce sont sur ces rapports-là que s'appuie la capacité de décision des conseils,
 - b) rapports de gestion: ces rapports sont principalement rédigés en fonction du suivi de la délégation de la budgétisation,
 - c) rapports digitaux: cette numérisation est principalement fonction des besoins d'information du gouvernement flamand, dans le cadre des obligations du SEC2010,
 - d) rapports spécifiques: il s'agit de rapports prévus pour informer, par exemple, une autorité subsidiaire,
 - e) rapports fiscaux: déclarations TVA, concordances TVA et concordances 325,
 - f) rapports de management: il s'inscrit dans le cadre du *management-informatiesysteem* (MIS) précité; cela suppose un travail sur mesure, telle une comptabilité analytique;
- 5) comptabilité en partie double: elle a déjà été décrite *supra*¹²⁶; faut-il répéter que la partie double offre «*een geïntegreerd inzicht in de samenhang tussen kosten, opbrengsten, schulden en vorderingen*»;
- 6) équilibre financier: en fait, le critère d'équilibre est double:
 - a) d'abord, le résultat annuel sur base de caisse doit se présenter en équilibre,
 - b) ensuite, la **marge d'autofinancement** est ce qui subsiste du solde des dépenses et recettes d'exploitation, après remboursement des emprunts; cette marge peut être négative, à la condition qu'à la fin de la période planifiée, le résultat redevienne positif et
- c) de plus, les collectivités locales emprunteront, désormais, en fonction de leur situation de trésorerie et non plus en raison du financement de l'investissement; en effet, ce dernier mode de financement menait à une gestion de trésorerie forcément inefficace;

118. Cf. Services sociaux intégrés en Europe, Brian Munday, Edition du Conseil de l'Europe, p. 15, 2007, Strasbourg; Management de l'administration, Michel Amiel, Francis Bonnet et Joseph Jacobs, p. 249, De Boeck Université, 2^{ème} éd., 1998, Bruxelles; Quinze ans d'aides européennes en Région wallonne, Philippe Doucet, Sabrina Curzi, Ghislain Geron, Yves Desmet, p. 17, Les cahiers de l'urbanisme, Edition Mardaga, juin 2007; Pyramides, a) Du partenariat, de la participation et des troubles qu'ils occasionnent: le cas de deux dispositifs communaux, Jean-François Cauchie et Julien Piérart, p. 54, b) La qualité de services dans les administrations publiques: un défi du changement, Michel Amiel, p. 149, n° 7, Printemps 2003.

119. De plus amples informations peuvent être obtenues, quant à la *Study 14*, in La réforme des comptes du secteur public en Belgique (1^{ère} partie – Introduction), Raymond Ghysels, Pascale Phan et Christos Tsatsis, CEB Working Paper N° 12/011, 2012, Université Libre de Bruxelles – Solvay Brussels School of Economics and Management Centre Emile Bernheim.

120. De beleids- en beheerscyclus van de gemeenten, de OCMW's en de provincies, De nieuwe regels toegelicht in 60 vragen en antwoorden, Jan Leroy, pp. 12 et 13, 2010.

121. Voir *supra*, 2.8. Concertation.

122. *Verslag, Moniteur belge*, pp. 60.434 et ss.

123. Cf. art. 142 en 143, PD 146 et 147, GD, 146 et 147 OD.

124. Cf. art. 145 et 146, PD, 149 et 150, GD, 151 et 152 OD.

125. Evolution de la fonction comptable de l'Etat et du rôle du comptable public, document anonyme et non daté, mentionné sur le site: http://www.finances.gouv.fr/olof/downloads/330_evolution_fonction.pdf.

126. Le *verslag* précise utilement que «*Het voeren van zowel een algemene als een budgettaire boekhouding hoeft niet noodzakelijk een bijkomende last te betekenen voor de besturen. Dit kan immers gemakkelijk gerealiseerd worden door de verrichtingen tegelijkertijd in enerzijds een budgettair dagboek en anderzijds in een algemeen dagboek te registreren. Deze dubbele registratie gebeurt automatisch zonder dat de gebruikers daarmee belast worden. Op deze wijze dient de boekhouding niet alleen de beleids- en autorisatiefunctie van de beleidsrapporten, maar blijven ook de voordelen van de algemene boekhouding behouden*».

- 7) détermination de la contribution municipale au CPAS: celle-ci se réalisait jusqu'à présent, selon des calculs très techniques souvent mal compris; pour une fois, pourquoi faire compliqué, quand on peut faire simple: le calcul technique est abandonné et remplacé par le ... consensus; ce consensus entre la commune et le CPAS doit évidemment veiller:
- à l'équilibre du *meerjarenplan* du CPAS et
 - à l'interdiction faite au CPAS de réaliser des actifs en vue de respecter cet équilibre financier.

5. Schéma méthodologie et chronologique des rapports politiques, des notes stratégiques, des notes financières, du compte annuel et des rapports de gestion

Dans cette introduction générale, il a été souvent question de notes stratégiques, de notes politiques, de

notes financières, de résumés des comptes généraux et de rapports de gestion, notamment.

L'ensemble de ces documents ont évidemment leur raison d'être et leur calendrier. Afin de les synthétiser, ceux-ci ont été transposés en résumé dans un tableau où sont présentés:

- en abscisses, a) le *meerjaarplan*, b) le budget et c) le compte annuel et
- en ordonnées, les phases a) de la politique, b) d'autorité et c) des résumés des comptes.

Voici ce tableau dans lequel les numéros mentionnés par parenthèse correspondent à ceux des articles de l'arrêté flamand, auxquels ces éléments se réfèrent. Ce schéma, directement inspiré de celui publié dans le *verslag*, sera très utile pour comprendre la deuxième partie du présent article¹²⁷.

	<i>Meerjarenplan</i>	<i>Budget annuel</i>	<i>Compte annuel</i> ¹
Politique	<p>La note stratégique du meerjaarplan (11) décrit les objectifs politiques prioritaires, dont chacun d'eux comprend:</p> <ol style="list-style-type: none"> une description spécifique du résultat escompté, les plans d'actions entrepris en vue de réaliser l'objectif politique, l'estimation des recettes et dépenses. <p>La note financière du meerjaarplan (12 à 14) comprend:</p> <ol style="list-style-type: none"> le plan des objectifs financiers qui comporte le total des recettes et dépenses: <ol style="list-style-type: none"> des objectifs politiques prioritaires et idem pour les autres politiques, l'état de l'équilibre financier qui comporte l'estimation: <ol style="list-style-type: none"> du résultat sur base de caisse, de la marge d'autofinancement. <p>Des adaptations au meerjaarplan (15, al. 1^{er}) sont justifiées par les modifications aux deux notes précitées.</p>	<p>La note de politique générale du budget (16 à 21) comprend:</p> <ol style="list-style-type: none"> la note des objectifs qui comporte: <ol style="list-style-type: none"> les objectifs politiques prioritaires, par objectif, les plans d'action et par plan d'action, leur description et l'estimation des leurs recettes et dépenses. le budget des objectifs qui comporte par domaine politique le total des recettes et dépenses: <ol style="list-style-type: none"> de tous les objectifs politiques prioritaires et idem pour les autres politiques, la situation financière qui comporte une comparaison: <ol style="list-style-type: none"> du résultat sur base de caisse du budget avec celui décrit dans le <i>meerjarenplan</i>, de la marge d'autofinancement du budget avec celle décrite dans le <i>meerjarenplan</i>, la liste des marchés publics, actes de dispositions et subventions allouées nominatives. 	<p>La note de politique générale du compte annuel (32 à 35) comprend:</p> <ol style="list-style-type: none"> la réalisation des objectifs qui comprend: <ol style="list-style-type: none"> par objectif prioritaire, la description du taux de réalisation du résultat escompté et le degré de réalisation des plans d'action, par plan le taux de réalisation des actions, de même qu'un aperçu des recettes et dépenses, le compte des objectifs qui comprend le total des recettes et dépenses: <ol style="list-style-type: none"> de tous les objectifs politiques prioritaires et idem pour les autres politiques, la situation financière qui comporte une comparaison: <ol style="list-style-type: none"> sur base de caisse, entre le résultat dans le compte annuel et dans le budget, de la marge d'autofinancement dans le compte annuel et dans le budget.

127. Moniteur belge, op.cit., p. 60.438.

	<i>Meerjarenplan</i>	<i>Budget annuel</i>	<i>Compte annuel¹</i>
Autorisation	<p>L'équilibre du meerjarenplan et de ses adaptations est démontré respectivement:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. lorsque le compte annuel de l'exercice financier préalable à la période de six ans, pour laquelle le conseil a été élu, a été établi par le conseil et inclus dans le plan pluriannuel (14, al. 3) et 2. lorsque le compte annuel de l'avant-dernier exercice financier préalable à l'exercice financier auquel le budget de la commune est établi par le conseil et inclus dans le plan pluriannuel (15, al. 2). 	<p>La note financière du budget (22 à 26) comprend:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. le budget d'exploitation qui comporte: <ol style="list-style-type: none"> a) le budget total, b) le budget des services non-autonomisés, c) le budget de chaque service autonomisé, 2. le budget d'investissement qui comporte: <ol style="list-style-type: none"> a) les nouvelles enveloppes d'investissement. b) un aperçu de leurs crédits de transaction, 3. le budget des liquidités qui comporte les recettes et les dépenses des deux premiers budgets. 	<p>La note financière du compte annuel (36 à 39) comprend:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. le compte d'exploitation qui comporte: <ol style="list-style-type: none"> a) le compte global d'exploitation, b) le compte d'exploitation des services non-autonomisés, c) le compte d'exploitation de chaque service autonomisé, 2. le compte d'investissement qui comporte: <ol style="list-style-type: none"> a) toutes les recettes et dépenses des (dés) investissements et de leurs subventions, b) par enveloppe d'investissement, le compte de cette enveloppe, 3. le compte des liquidités qui comporte les recettes et les dépenses selon les deux premiers comptes.
Résumé des comptes		<p>Les rapports de gestion (48 et 49) consistent, pour chaque gestionnaire d'un budget, en un budget de gestion incluant</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. les tâches qui lui ont été confiées et 2. les crédits qui lui ont été alloués. <p>Un compte de gestion est établi, par exercice financier, pour chaque gestionnaire du budget; il comprend au moins</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. l'évaluation de la tâche qui lui a été confiée, ainsi que 2. les crédits qui lui ont été alloués. 	<p>Le résumé des comptes généraux (40 à 45) comprend:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. le bilan qui comporte: <ol style="list-style-type: none"> a) l'actif, subdivisé en actifs circulants et immobilisations, b) le passif, source de financement des actifs, subdivisé en dettes à court et à long terme et en actif net, 2. l'état des produits et des charges qui comporte: <ol style="list-style-type: none"> a) les produits (augmentation des avantages économiques ou du potentiel de prestation de services), b) les charges, (diminution des avantages économiques ou du potentiel de prestation de services), c) l'excédent ou déficit de l'exercice.

1. Le **compte annuel (30)** comprend 1. la note de politique générale du compte annuel, 2. la note financière du compte annuel et 3. le résumé des comptes généraux.

N.B.: Immédiatement après l'envoi à l'autorité de tutelle du plan pluriannuel, de son adaptation, du budget ou du compte annuel, l'administration transmet les données concernant le rapport politique établi au Gouvernement flamand (art. 10, al. 1^{er}, de l'arrêté flamand).

6. Audit externe des collectivités locales flamandes

Le présent article ayant pour seul objectif d'analyser la réforme comptable des collectivités locales flamandes, il ne peut développer une analyse similaire sur l'audit externe des personnes morales publiques flamandes, qui mériterait à lui seul un article distinct. On se limitera donc à ne signaler que l'essentiel. De-

puis le 1^{er} août 2012, au sein de l'*Agentschap voor Binnenlands Bestuur (ABB)*, existe un projet d'implémentation de l'audit externe des collectivités locales¹²⁸. Ces audits seront menés par une nouvelle instance, dénommée *Audit Vlaanderen*. Le décret portant l'organisation de tâches d'audit auprès de l'administration flamande et des pouvoirs locaux¹²⁹ a pour objectif que l'entité rebaptisée «*Audit Vlaanderen évalue les systèmes de contrôle interne des départements*,

128. Cf. <http://binnenland.vlaanderen.be/externe-audit/externe-audit-lokale-besturen>.

129. Décret du 5 juillet 2013 portant l'organisation de tâches d'audit auprès de l'Administration flamande et des pouvoirs locaux et portant modification du décret-cadre sur la politique administrative du 18 juillet 2003, du décret communal du 15 juillet 2005, du décret provincial du 9 décembre 2005, du décret du 19 décembre 2008 relatif à l'organisation des centres publics d'aide sociale, du décret du 27 mars 2009 relatif à la radiodiffusion et à la télévision, du décret du 8 juillet 2011 réglant le budget, la comptabilité, l'attribution de subventions et le contrôle de leur utilisation, et le contrôle par la Cour des Comptes, et du décret du 13 juillet 2012 contenant diverses mesures d'accompagnement du deuxième ajustement du budget 2012.

des agences autonomisées internes et des agences autonomisées externes, vérifie s'ils sont adéquats et formule des recommandations en vue de leur amélioration. À cet effet, elle réalise des audits financiers, des audits de conformité et des audits opérationnels et est autorisée à examiner tous les processus d'entreprise et toutes les activités. Cette entité est également compétente pour la réalisation d'audits légaux auprès des entités administratives précitées»¹³⁰. Cette nouvelle disposition a emporté également la modification, *mutatis mutandis*, des trois décrets organiques précités.

D'autre part, auprès d'*Audit Vlaanderen*, deux comités d'audit sont créés, chacun composé de 7 membres:

- 1) le comité d'audit de l'administration flamande, qui se compose de 4 experts indépendants et de 3 représentants du Gouvernement flamand et
- 2) le comité d'audit des pouvoirs locaux, qui se compose de 4 experts indépendants, de 2 membres sur la présentation de l'Association des Villes et Communes flamandes, et de 1 membre sur la présentation de l'Association des Provinces flamandes.

Ces deux comités d'audit sont chargés du pilotage et du suivi, et du contrôle et de la tutelle d'*Audit Vlaanderen*. Les deux comités d'audit sont présidés par un expert indépendant.

Ce décret du 5 juillet 2013 ne doit pas être confondu avec celui du 8 juillet 2011¹³¹, pour lequel l'Institut royal des réviseurs d'entreprises a rédigé, le 12 juillet 2012, une circulaire¹³².

Une remarque finale doit être faite sur l'audit externe de la Cour des comptes de Belgique exercé sur les collectivités locales. La Cour exerce un contrôle externe

sur les opérations budgétaires, comptables et financières de l'État fédéral, des Communautés, des Régions, des organismes d'intérêt public (OIP) qui en dépendent, ainsi que des provinces; cependant, le contrôle des communes ne ressortit pas aux compétences de la Cour¹³³, à l'inverse, par exemple, des compétences des Cours des comptes en France¹³⁴, en Autriche¹³⁵ et aux Pays-Bas¹³⁶. Cette singularité belgo-belge provient de l'histoire de nos provinces. Sans remonter à l'Ancien Régime, citons Henri Pirenne qui relate, à propos du projet de loi communale¹³⁷, que «de tous les souvenirs du passé, le seul vivant parmi les Belges était celui de l'autonomie dont leurs villes avaient donné jadis des manifestations si nombreuses...», que pendant l'occupation française ce que le Belge «avait supporté avec le plus de répugnance...», c'était été la centralisation administrative imposée aux autorités locales» par les fonctionnaires impériaux français¹³⁸. Le gouvernement belge de 1836¹³⁹, dirigé par Barthélémy de Theux, aurait voulu, lors des travaux parlementaires, que les édiles communaux ne soient considérés que comme des délégués l'autorité centrale de l'Etat. «Il lui fut impossible d'arracher aux Chambres de si larges concessions»; «l'autonomie communale... fut mesurée si largement qu'on a pu la qualifier sinon d'illimitée, au moins d'indéfinie». «L'insignifiance du rôle des provinces... frappe davantage, si on le compare à la liberté si largement dispensée aux communes»¹⁴⁰. La question du contrôle externe des comptes des communes reste donc entière, en droit belge. C'est donc avec raison que Michel De Wolf souligne que «Plusieurs initiatives ont été prises dans le cadre de la transposition, à intervenir pour le 31 décembre 2013, de la directive 2011/85 visant à généraliser en Europe l'audit indépendant de toutes les administrations publiques, y compris les communes, les zones de police et les centres publics d'aide sociale»¹⁴¹.

130. Modification du décret cadre du 18 juillet 2003 sur la politique administrative. Pour pouvoir exercer sa compétence, l'entité Audit Vlaanderen aura accès à toutes les informations et tous les documents. Elle peut demander à chaque membre du personnel les informations qu'elle estime nécessaires pour la réalisation de ses missions. Chaque membre du personnel est tenu de répondre de façon complète et de fournir tous les informations et documents pertinents. Tout membre du personnel a le droit d'informer directement l'Audit interne d'irrégularités qu'il constate dans l'exercice de sa fonction.

131. Décret flamand du 8 juillet 2011 réglant le budget, la comptabilité, l'attribution de subventions et le contrôle de leur utilisation, et le contrôle par la Cour des Comptes.

132. Cf. <http://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/circulaires/Pages/Circulaire-2012-08.aspx>.

133. Cf. <https://www.ccrek.be/FR/Presentation.html>, voir Constitution, art. 180, et loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes, art. 5, § 1^{er}, al. 7, 7 et 8, al. 1^{er}.

134. En France, les chambres régionales de la Cour des comptes exercent à titre principal sur les collectivités territoriales et leurs établissements publics une triple compétence de jugement des comptes des comptables publics, d'examen de la gestion et de contrôle budgétaire. Elles ont aussi une mission d'évaluation des politiques publiques et des conditions de leur mise en œuvre au niveau local par leur contribution aux enquêtes thématiques; Cf. <http://www.ccomptes.fr/Nos-activites/Chambres-regionales-des-comptes-CRC>.

135. Cf. https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=1756947&Site=DC#P441_72920, «Les mesures de contrôle budgétaire et financier au niveau local dépendent de la législation de chaque Land. Alors que les municipalités de la plupart des Länder font l'objet d'un audit par l'autorité de contrôle de leur propre Land (Gemeindeaufsicht), tous les Länder ont créé leur propre cour régionale des comptes (Landesrechnungshof)», 20^{ème} session, CG(20)8, 3 mars 2011.

136. Cf. http://www.rekenkamer.nl/Verslag/Verslag_2012/Verslag_2012/Algemene_Rekenkamer_Hoog_College_van_Staat, «Decentrale overheden (provincies, gemeenten, waterschappen) zijn volgens de wet zelf verantwoordelijk voor de controle op hun financiën. Provincies en gemeenten hebben eigen rekenkamers».

137. Loi communale du 30 mars 1836.

138. Histoire de Belgique, des origines à nos jours, Tome IV, p. 390, Ed. La Renaissance du livre, Bruxelles 1974.

139. Gouvernement catholique-libéral du 4 août 1834 au 18 avril 1840.

140. Histoire de Belgique, ibidem. Extrait cité par Henri Pirenne et emprunté à Paul Errera, in *Traité de droit administratif belge*, p. 221, Bruxelles, 1909. L'opinion exprimée dans ces extraits est confirmée par Jean-Baptiste Bivort, in *Commentaire sur la loi communale de la Belgique*, du 30 mars 1836, modifiée les lois de 1842 et 1848, 6^{ème} édition, Bruxelles, Librairie polytechnique d'Auguste Decq, 1855.

141. Tax Audit & Accountancy, Révisorat d'entreprises: un bon début de décennie? p. 2, mars 2013.

7. Modèle général belge de concertation budgétaire et les collectivités locales

Avant d'aborder les dispositions de l'arrêté flamand, il convient de se remémorer très brièvement le modèle général belge de concertation budgétaire dans lequel s'inscrivent, précisément, les finances locales. On se référera à cet égard à l'excellent article de synthèse rédigé par Jean-François Husson¹⁴². Ce modèle a été mis en place «dans l'optique de préserver l'union économique et monétaire belge, que des déficits trop importants de l'une ou l'autre entité fédérée auraient menacée, la concertation budgétaire en Belgique découlant de la loi du 16 janvier 1989 de financement des Communautés et des Régions»¹⁴³. L'objectif de cette concertation avait acquis évidemment une nouvelle dimension avec le processus d'intégration européenne et le traité de Maastricht, prévoyant l'instauration de la monnaie unique, puisqu'il visait et vise toujours les comptes:

- 1) du pouvoir fédéral (l'Etat belge),
- 2) des institutions publiques de sécurité sociale (les 18 IPSS)¹⁴⁴,
- 3) des entités fédérées (Communautés et Régions) et
- 4) des collectivités locales.

«La prise en compte des contraintes européennes dans la concertation budgétaire a ainsi débouché sur une visibilité et une attention croissante accordées aux pouvoirs locaux»¹⁴⁵.

Outre les autorités fédérale et fédérées, le processus de concertation budgétaire compte deux autres types d'acteurs:

- 1) le Conseil supérieur des finances:
 - a) sa section «Besoins de financement des pouvoirs publics» rend annuellement un avis sur les besoins de financement des pouvoirs publics¹⁴⁶ et spécialement sur l'opportunité de limiter la capacité

d'emprunt d'une entité fédérée «en fonction de la nécessité de ne pas porter atteinte à l'union économique et à l'unité monétaire, et d'éviter toute perturbation des équilibres monétaires internes et externes, ainsi qu'une détérioration structurelle des besoins de financement»;

- b) Jean-François Husson signale, à cet effet, qu'une attention particulière a été portée à l'impact du «cycle électoral» sur les dépenses publiques, car, dit-il, «le cycle électoral se traduit par une nette augmentation des investissements communaux à l'approche des échéances électorales communales»¹⁴⁷; alors que «l'objectif qui est assigné aux collectivités locales, notamment dans le cadre des programmes de stabilité, est celui d'atteindre l'équilibre budgétaire en moyenne sur le cycle électoral»¹⁴⁸; le cycle électoral¹⁴⁹ s'étale sur six ans et ce n'est pas un hasard si le *meerjarenplan* s'étale aussi sur six ans; et deux instances intergouvernementales,
- 2) le Comité de concertation¹⁵⁰: son principal rôle est d'entériner les accords négociés en Conférence interministérielle des finances et du budget; cette concertation repose sur des mécanismes coopératifs;
- 3) la Conférence interministérielle des finances et du budget¹⁵¹: le Comité de concertation peut, en vue de promouvoir la concertation et la coopération entre l'Etat, les communautés et les régions, constituer des comités spécialisés dénommés conférences interministérielles composés de membres du gouvernement et des exécutifs des communautés et des régions.

Outre la concertation budgétaire globale qui vise les accords de coopération et les plans de convergence aux programmes de stabilité, un outil spécifique aux collectivités locales concerne les normes de l'autorité

142. Le modèle belge de concertation budgétaire et les pouvoirs locaux, in *Reflets et perspectives de la vie économique* 4/2008 (Tome XLVII), p. 33-48; URL: www.cairn.info/revue-reflets-et-perspectives-de-la-vie-economique-2008-4-page-33.htm, DOI: 10.3917/rpve.474.0033. Cf. également, Le programme de stabilité de la Belgique (2013-2016).

143. Jean-François Husson, op. cit., p. 34. Cf. également, Anthony De Lannoy, Le programme de stabilité de la Belgique (2008-2011), SPF Finances, Bulletin de documentation, 68ème année, n° 2, pp. 1 à 33, 2008/2, voir spécialement la section 7: Aspects institutionnels de la politique budgétaire belge.

144. Cf. <http://www.socialsecurity.fgov.be/fr/links/oisz.htm>.

145. Jean-François Husson, ibidem.

146. Cf. <http://docu.fgov.be/intersalgfr/hrfcsf/adviezen/adviezen.htm>.

147. Jean-François Husson, op. cit., p. 38.

148. Conseil supérieur des finances, Section «Besoins de financement des pouvoirs publics», évaluation 2010 et trajectoires budgétaires pour le programme de stabilité 2011-2015, p. 58, mars 2011.

149. Les dépenses primaires publiques belges dans une perspective historique longue (1953-2007): déterminants non-discrétionnaires et discrétionnaires, Réginald Savage, in SPF Finances, Bulletin de documentation, 2008/4, p. 53: «Ces dépenses sont traitées pour partie spécifiquement, car leur trajectoire discrétionnaire présente un profil cyclique caractéristique, lié à la périodicité du cycle électoral communal (tous les 6 ans). Ce cycle électoral des dépenses d'investissements des Pouvoirs locaux se traduit classiquement par un pic de dépenses l'année précédant les élections communales et l'année même des élections. Un creux cyclique est atteint la seconde ou troisième année après celle des élections communales»; consulter également le très révélateur graphique 12, il révèle un accroissement des dépenses communales d'investissement de 0,2 % du PIB pour les années 5 et 6 d'une mandature et une diminution de - 0,2 % du PIB pour les années 2 et 3 de la même mandature.

150. Art. 31, Loi ordinaire du 9 août 1980 de réformes institutionnelles. Art. 31, § 1^{er}, «Il est créé un Comité de concertation, composé dans le respect de la parité linguistique:

- 1) du Gouvernement représenté par le Premier Ministre et cinq de ses membres désignés par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres;
- 2) de l'Exécutif flamand représenté par son Président et un de ses membres;
- 3) de l'Exécutif de la Communauté française représenté par son Président;
- 4) de l'Exécutif régional wallon représenté par son Président;
- 5) de l'Exécutif de la Région de Bruxelles-Capitale représenté par son Président et un de ses membres appartenant à l'autre groupe linguistique».

151. Art. 31 bis, Loi ordinaire du 9 août 1980 de réformes institutionnelles.

supérieure et de la tutelle¹⁵². Il s'agit là d'outils antérieurs à l'actuel débat de pilotage macro-budgétaire belgo-belge, mais qui contribuent à celui-ci.

Comme on vient de le voir, la question qui se posera est celle d'une plus grande implication des collectivités locales dans la mise en oeuvre de ces objectifs en matière de soldes budgétaires et d'endettement. On verra donc ce que l'avenir réservera aux collectivités locales dans le SEC 2010¹⁵³. Si l'on reprend les évaluations dans le temps de Réginald Savage vue *supra*, le cycle électoral ne risquerait-il pas de poser problème, lors des années 5 et 6 de la mandature actuelle qui court de 2013 à 2018 inclus. En effet, le différentiel de l'effort financier d'investissements entre les années maigres 2 et 3 et les années grasses 5 et 6 représente, par année, entre 0,4 et 0,5 % du PIB belge; ce qui représente un montant énorme! Le Conseil de l'Union européenne observe en effet que: «*Dans son programme de stabilité couvrant la période 2012-2016, la Belgique s'est engagée à atteindre l'équilibre budgétaire en termes structurels en 2015, avant d'atteindre son objectif budgétaire à moyen terme (OMT), un excédent de 0,75 % du PIB en termes structurels, en 2016*»¹⁵⁴, tout en observant aussi que la Belgique n'a pas engagé d'action suivie d'effets en réponse à la recommandation du Conseil du 2 décembre 2009¹⁵⁵.

8. Soutenabilité des finances publiques locales à long terme

Comme on le verra dans le chapitre 2 de la partie 2 consacré au *meerjarenplan*, la planification pluriannuelle restera au cœur des préoccupations. Il n'est pas

question ici de se lancer dans la matière qui relève de l'économétrie¹⁵⁶, mais simplement d'analyser, au niveau micro-économique, c'est-à-dire au niveau individuel des entités publiques, ce qu'une réforme similaire à celle qui nous occupe peut apporter aux édiles locaux en termes de soutenabilité des finances publiques de leur entité locale.

Le cadre général dans lequel s'inscrit cette soutenabilité est celui du *Six-Pack* européen¹⁵⁷ relatif à la gouvernance économique; il est entré en vigueur le 13 décembre 2011¹⁵⁸. Son objectif est de changer **radicalement** la surveillance économique et budgétaire dans les Etats membres. Les cinq règlements et la directive, constituant ce paquet législatif, représentent «*le renforcement de la gouvernance économique de l'UE le plus complet depuis le lancement de l'Union économique et monétaire*»¹⁵⁹. Pour la seule partie comptable qui nous concerne, deux de ces six textes sont importants¹⁶⁰:

- 1) le premier est le règlement n° 679/2010¹⁶¹, visant plus spécifiquement les déficits excessifs, en ce qu'Eurostat doit effectuer des visites de dialogue¹⁶² et des visites méthodologiques¹⁶³ dans tous les Etats membres, grâce à l'assistance d'experts en comptabilité nationale en vue de rendre plus fiables les informations budgétaires et comptables à la production d'états financiers et de statistiques nécessaires au SEC2010;
- 2) le second est la directive 2011/85/UE sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats membres,

152. L'article 162, al. 1^{er} et 2, de la Constitution dispose que:

«*Les institutions provinciales et communales sont réglées par la loi.*

La loi consacre l'application des principes suivants: ...

6° l'intervention de l'autorité de tutelle ou du pouvoir législatif fédéral, pour empêcher que la loi ne soit violée ou l'intérêt général blessé.

L'article 7 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles dispose notamment que:

«... les régions sont compétentes en ce qui concerne l'organisation et l'exercice de la tutelle administrative sur les provinces, ..., les communes ...

L'article 41, al. 1^{er}, de la Constitution dispose que: «*Les intérêts exclusivement communaux ou provinciaux sont réglés par les conseils communaux ou provinciaux, d'après les principes établis par la Constitution.*»

La tutelle sur les CPAS est réglée par les articles 108 à 113 de la loi organique du 8 juillet 1976 des centres publics d'aide sociale. Cette loi fait l'objet de version spécifique pour chacune des trois régions et pour la Communauté germanophone.

153. Belfius, Finances locales, Finances communales 2012: une législature marquée par la crise, Juillet 2012,

154. Décision du Conseil du 21 juin 2013 mettant la Belgique en demeure de prendre des mesures pour procéder à la réduction du déficit jugée nécessaire pour remédier à la situation de déficit excessif, JOUE, L 190/87, 11 juillet 2013.

155. Décision du Conseil du 21 juin 2013 établissant qu'aucune action suivie d'effets n'a été engagée par la Belgique en réponse à la recommandation du 2 décembre 2009, JOUE, L 190/84, 11 juillet 2013.

156. La soutenabilité des finances publiques dans le contexte du vieillissement, Dries Dury et Luc Van Meensel, Revue économique de la Banque nationale de Belgique, septembre 2007 pp. 85 à 100.

157. Cf. <http://www.europaforum.public.lu/fr/dossiers-thematiques/2011/six-pack/index.html>.

158. Cf. <http://www.europaforum.public.lu/fr/dossiers-thematiques/2011/six-pack/index.html>. Règlements n° 1173 à 1177/2011 du 16 novembre 2011 et directive 2011/85/UE du 8 novembre 2011.

159. Cf. *Ibidem*.

160. *IPSAS Explained, 2d edition, A summary of International Public Sector Accounting Standards*, Thomas Müller-Marqués Berger, pp. 44 à 50, spécialement, pp. 48 à 50.

161. Règlement (UE) N° 679/2010 du conseil du 26 juillet 2010 portant modification du règlement (CE) n° 479/2009 en ce qui concerne la qualité des données statistiques dans le contexte de la procédure concernant les déficits excessifs.

162. Les visites de dialogue ont pour objet de passer en revue les données notifiées ..., d'examiner les aspects méthodologiques, ainsi que les processus et sources statistiques décrits dans les **inventaires** et d'évaluer la conformité aux **règles comptables**. Les visites de dialogue constituent l'occasion d'**identifier les risques** ou les problèmes potentiels concernant la qualité des données notifiées (art. 11bis, nouveau).

163. Les visites méthodologiques ont pour objet **de contrôler les processus et de vérifier les comptes** qui justifient les données effectives notifiées et de tirer des conclusions détaillées en ce qui concerne la qualité des données notifiées ... Les visites méthodologiques ne sont effectuées que dans des cas exceptionnels, lorsque des risques ou des problèmes importants ont été clairement identifiés en ce qui concerne la qualité des données (art. 11ter, §§ 1er et 2, nouveau). Ces risques et problèmes font l'objet d'une liste énumérative (art. 11ter, nouveau, § 3, a) à e).

- a) en ce qu'elle concerne les informations nécessaires à la production de données fondées sur les droits constatés¹⁶⁴ en vue de la préparation de données établies sur la base des normes du SEC2010, sachant que ces systèmes de comptabilité publique devront être soumis à un contrôle interne et à un audit indépendant¹⁶⁵ et
- 3) en ce qu'elle prévoyait la rédaction par Eurostat, pour le 31 décembre 2012 au plus tard¹⁶⁶, d'un rapport d'évaluation de l'adéquation, pour les États membres, des normes comptables internationales pour le secteur public¹⁶⁷.

Comment, dans un tel cadre législatif européen qui s'applique essentiellement aux États membres, peut-il avoir des répercussions au niveau des collectivités locales? Jean-François Husson y a déjà, pour une bonne part, répondu *supra*; mais, comment la pratique comptable de l'entité locale se déroulerait-elle? L'IPSASB a rédigé à cet égard, à titre d'*exposure draft*, des lignes directrices proposant une recommandation pratique¹⁶⁸. Le *verslag* ne pouvait pas en tenir compte au motif que l'*Exposure Draft 46* est daté d'octobre 2011, alors que l'arrêté flamand est daté de juin 2010. Patrice Schumesch synthétise ces lignes directrices comme suit¹⁶⁹, sachant que, s'agissant d'un *draft*, tout ce qui suit est rédigé au conditionnel.

La soutenabilité budgétaire à long terme serait la capacité d'une entité publique, tant actuellement que dans le futur, à assurer

- 1) la délivrance des mêmes prestations de services publics et
- 2) ses engagements financiers¹⁷⁰.

Fournir des informations fiables sur la soutenabilité budgétaire à long terme consisterait à assurer le maintien du niveau des prestations de services publics actuels, en fonction des engagements politiques pris, tout en

- 1) maintenant le même niveau d'imposition actuel et
- 2) ne perdant pas de vue les échéances financières liées aux emprunts contractés à plus d'un an.

En faisant rapport sur la soutenabilité à long-terme de

son endettement, une entité devrait initialement déterminer, si elle satisfait à l'une ou plusieurs des caractéristiques suivantes:

- 1) a-t-elle une grande capacité à lever des impôts ou à percevoir des transferts en sa faveur?
- 2) est-elle en l'état de contracter aisément de nouvelles dettes?
- 3) dispose-t-elle d'un large pouvoir de décision sur les niveaux de prestations qu'elle rend?

L'information à divulguer devrait être délivrée, tant sur une base rétrospective que prospective, compte tenu des trois dimensions interdépendantes suivantes:

- 1) capacité budgétaire: faculté à remplir ses obligations financières,
- 2) capacité de service:
 - a) maintenir la quantité et la qualité des prestations aux bénéficiaires actuels et futurs et
 - b) satisfaire aux obligations liées à des programmes de prestations en faveur de bénéficiaires actuels et futurs,
- 3) vulnérabilité: mesure dans laquelle
 - a) une entité est financièrement dépendante de sources de financement, hors de son contrôle, principalement de transferts intergouvernementaux,
 - b) une entité a le pouvoir de
 - 1° varier les niveaux d'imposition existants ou d'autres sources de revenus et
 - 2° créer de nouvelles sources de taxation et de revenus.

L'information divulguée sur la soutenabilité à long terme des ressources financières d'une entité devrait être constituée de projections des entrées et sorties de fonds en espèces, en fonction d'un horizon temporel pertinent pour cette entité, sachant que les projections de la dette nette seront probablement utilisées par de nombreux tiers intéressés, dont les bailleurs de fonds et les agences de notation. D'autres indicateurs pourraient inclure la dette brute totale, la valeur nette, le rapport de la dette nette avec le total des revenus, le (pourcentage du) déficit budgétaire, la dépendance financière, etc.

164. À ce propos, la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral dispose que:

Art. 7. «Toute opération est rattachée à l'exercice comptable ou à l'année budgétaire durant lesquels elle a lieu. Par ailleurs, pour appartenir à un exercice comptable ou à une année budgétaire, les droits doivent avoir été constatés durant ceux-ci ...».

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.

...le Roi détermine les modalités de la constatation des droits».

Art. 9. «Les droits constatés au profit des services s'éteignent par leur paiement, leur annulation ou leur prescription».

165. Directive 2011/85/UE du conseil du 8 novembre 2011, art. 3, § 1er.

166. Cf. Eurostat, *Directorate D Government Finance Statistics (GFS), Unit D-4: GFS quality management and government accounting, Public consultation – Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States*, 18 décembre 2012.

167. Directive 2011/85/UE du conseil du 8 novembre 2011, art. 16, § 3.

168. Cf. a) *Exposure Draft 46, Reporting on the Long-Term Sustainability of a Public Sector Entity's Finances*, pp. 1 à 22, October 2011; b) *At a glance ED 46, Reporting on the long-term sustainability of a public sector entity's finances*, pp. 1 à 8, October 2011.

169. *IPSAS in a nutshell – From principles to practice*, pp. 42 et 43, Patrice Schumesch, Jan De Laet et Anton De Greef, PwC, 2012.

170. *Exposure Draft 46, op. cit.*, § 7; il donne aussi la définition de *inflows* et *d'outflows*:

- 1) *Inflows are cash and cash equivalents projected to accrue to the reporting entity over the time horizon of the projections;*
- 2) *Outflows are cash and cash equivalents related to expenditure projected to be incurred by the reporting entity over the time horizon of the projections.*

Deuxième partie: Analyse des principales dispositions réglementaires

1. Les rapports politiques et les rapports de gestion

1.1. Dispositions générales

L'arrêté flamand définit

- 1) un rapport politique comme étant: «*le plan pluriannuel, l'adaptation du plan pluriannuel, le budget, la modification budgétaire ou le compte annuel*» et
- 2) rapport de gestion comme étant «*un budget de gestion, une adaptation de crédit interne ou un compte de gestion*»¹⁷¹.

Chaque rapport politique mentionne, sur chaque page, ses références par rapport à son type, sa fonction et sa place dans le schéma précité¹⁷². Relativement au *meerjarenplan*, au budget et au compte annuel, l'arrêté flamand traite des développements qui

- 1) les accompagnent,
- 2) contiennent toutes les informations pertinentes additionnelles et
- 3) sont liées aux transactions incluses dans le rapport politique.

Les développements (*toelichting*)¹⁷³ sont, en fait, l'annexe (dans les normes comptables internationales, on parle de *notes*)¹⁷⁴ qui, par les états qu'elle comporte, justifie, illustre et complète les informations bilancielles et de résultats. Les IPSAS visent par-là l'accessibilité aux informations par les utilisateurs. L'Appendix A de l'IPSAS 1 traite, à ce propos, des «*four principal qualitative characteristics are understandability, relevance, readability, and comparability*». Le *verslag* fait expressément référence à l'IPSAS 1 sur ce point¹⁷⁵ et souligne aussi la nécessité de la comparabilité des comptes d'une entité publique,

- 1) dans le temps (comparaison avec les exercices successifs de la même entité) et
- 2) dans l'espace (comparaison avec les autres entités flamandes)¹⁷⁶.

1.2. Domaines et champs politiques; classification

Les rapports politiques font usage d'un système de classification par domaine politique, qui comprend

différents champs politiques, qui eux-mêmes peuvent être subdivisés en thèmes politiques. Cette classification est déterminée par le ministre¹⁷⁷. Les trois décrets organiques précités¹⁷⁸ disposent que les objectifs politiques prioritaires sont inclus, tant dans la note stratégique du *meerjarenplan* que dans la note politique du budget. Cette note ne mentionne que les éléments prioritaires, car le Conseil de chaque collectivité locale est responsable de la formulation de la politique, mais pas de son exécution qui est du ressort de l'administration. Il est donc inopportun que cette note entre dans les détails d'exécution.

Quant au *verslag*, il souligne que les collectivités locales, pour répondre aux besoins de la population, doivent disposer d'une classification fonctionnelle des domaines politiques de leurs interventions¹⁷⁹. Cet enjeu est double et parfois contradictoire: donner aux collectivités la liberté nécessaire pour remplir leurs besoins spécifiques d'information et donner aux régulateurs régionaux, nationaux et européens les informations statistiques cohérentes. Ces contradictions sont résolues, *ab initio*, par les saisies dans le système d'enregistrement comptable, à un niveau suffisamment bas, c'est-à-dire au niveau des champs politiques¹⁸⁰. Ils sont une collection de produits, d'activités et de ressources, en termes économiques, politiques et sociaux et constituent un ensemble reconnaissable et cohérent. Ces champs politiques sont regroupés en domaines politiques, qui forment un tout cohérent et reconnaissable.

Cette classification n'est pas négligeable, car tant l'objectif financier du *meerjarenplan*, que le budget des objectifs et les budgets de fonctionnement et d'investissement, etc. sont déterminés par domaine politiques. Le domaine politique «*algemene financiering*» est un domaine obligatoire qui comprendra les recettes et les dépenses connexes qui ne sont pas directement liés à un service spécifique ou un investissement spécifique. Un exemple est donné ci-après, par l'association des villes et communes flamandes, à propos des domaines et champs politiques:

171. Arrêté flamand, art. 1^{er}.

172. Cf. IPSAS 1, *Identification of the Financial Statements*, §§ 61-65, spécialement § 63. Cf. arrêté flamand, art 2 et 3.

173. Arrêté flamand, art. 4.

174. IPSAS 1, *presentation of financial statements*, §§ 93 à 98, 106 à 117 et 127 à 150.

175. Cf. IPSAS 1, *op. cit.*, §§ 15 à 18, spécialement § 18, mais aussi §§ 25 et 26.

176. *Moniteur belge*, *op.cit.*, p. 60.439.

177. Arrêté ministériel du 1^{er} octobre 2010 fixant les modèles et les modalités des rapports politiques et leurs notes.

178. Cf. Art. 146, § 2 et 150, GD, art. 142, §2 en 146 PD en art. 146, § 2, OD.

179. *Verslag*, *Moniteur belge*, p. 60.439 et arrêté flamand, art. 5.

180. Les champs politiques sont décrits dans le document suivant: *Omschrijving beleidsvelden*. Consulter le site BBC: <http://binnenland.vlaanderen.be/beleids-en-beheerscyclus/boekhouding>.



181

2. La planification stratégique pluriannuelle

Pour rappel, la planification stratégique pluriannuelle comprend deux notes, l'une stratégique et l'autre financière, de même que des adaptations au *meerjarenplan*¹⁸².

2.1. Contenu du meerjarenplan

Cette **note stratégique pluriannuelle**¹⁸³ décrit les objectifs politiques prioritaires. Chacun de ceux-ci comprend:

- 1) une description spécifique du résultat escompté, idéalement mesurable, que le conseil souhaite réaliser dans le cadre de la politique à mener (à savoir: que voulons-nous atteindre?),
- 2) le plan d'action, avec son délai de réalisation, à entreprendre en vue de réaliser cet objectif politique (à savoir: quand et comment s'y prendre?) et
- 3) l'estimation des recettes et dépenses annuelles auxquelles se rapporte l'objectif politique (à savoir: quelles en sont les conséquences financières?).

Cette **note financière pluriannuelle**¹⁸⁴ comprend deux éléments:

- 1) le plan des objectifs financiers qui comporte, par domaine politique et pour chaque année à laquelle le plan pluriannuel se réfère, la totalité des recettes et dépenses escomptées:
 - a) de tous les objectifs politiques prioritaires et leurs estimations sont reprises de la note stratégique et

- b) pour les autres objectifs politiques non prioritaires et
- 2) l'état du double équilibre financier qui comporte au moins l'estimation
 - a) du résultat sur base de caisse et
 - b) de la marge d'autofinancement.

2.2. Adaptation du meerjarenplan

Cette **adaptation du meerjarenplan**¹⁸⁵ comprend au moins:

- 1) le cas échéant, les modifications de la note stratégique,
- 2) le plan des objectifs financiers,
- 3) l'état du double équilibre financier et
- 4) une justification des modifications.

Tant le *meerjarenplan* que ses adaptations sont financièrement en équilibre, lorsque la double condition suivante est remplie:

- 1) le résultat sur base de caisse est, par exercice financier, supérieur ou égal à zéro,
- 2) la marge d'autofinancement du dernier exercice financier auquel la note financière du *meerjarenplan* se réfère est supérieure ou égale à zéro¹⁸⁶.

Cet équilibre financier ne peut seulement être démontré:

- 1) pour le *meerjarenplan*, que lorsque le compte annuel de l'exercice, préalable à la période de six ans pour laquelle le conseil a été élu, a été établi par le conseil et inclus dans ce plan et,
- 2) pour les adaptations, que lorsque le compte annuel de l'avant-dernier exercice, préalable à l'exercice

181. VMSG, *Vereniging van Vlaamse Steden en Gemeenten, Lokaal sociaal beleid in het meerjarenplan*, Nele Vermeire en Joke Vanreppelen in *Samenwerking met Dirk Meulemans*, 2012 10 22, *LSB in meerjarenplan*.

182. Cf. art. 146, GD, 142, PD en 146 OD.

183. Arrêté flamand, art. 11 et 6.

184. Arrêté flamand, art. 12 à 14.

185. Arrêté flamand, art. 15.

186. Pour les centres publics d'action sociale, la somme des marges d'autofinancement est supérieure ou égale à zéro, et ce, pour toute la durée de la note financière (Cf. art. 14, al. 1, 3^e de l'arrêté flamand).

auquel le budget de la commune se réfère, a été établi par le conseil et inclus dans ce plan.

2.3. Processus du meerjarenplan

Le **processus d'élaboration du planning stratégique pluriannuel** est à la base même de la qualité du rap-

portage. Sur base du principe qu'au sein d'une équipe professionnelle, il n'y a pas de petites fonctions, ce processus «*zal zowel topdown als bottom-up verlopen*»¹⁸⁷. «*Planning vertrekt dus zeker niet altijd vanuit de top, maar ook dikwijls van op de werkvloer*»¹⁸⁸. Plutôt qu'un long discours, le *verslag* schématise le processus précité de la manière suivante:



189

Ce schéma, descendant-remontant, se comprend et se déroule, au départ des inputs, comme suit:

- 1) les choix stratégiques prioritaires font l'objet des notes précitées,
- 2) ces choix entraînent des objectifs politiques à court terme (KT), confortés par des plans d'actions,
- 3) ces objectifs et plans sont traduits financièrement et
- 4) les gestionnaires responsables de leur part de budget gèrent celle-ci, comme on le verra dans la section *infra* consacrée à la multiplicité et à l'importance des fonctions du budget.

La **traduction financière des objectifs politiques** ne se produit que sur la base des recettes et des dépenses (flux de trésorerie) et les éléments hors trésorerie, tels que l'amortissement, ne sont pas pris en compte à ce niveau; ceci au motif que les décisions politiques sont, en fait, prises sur la base de financement, de devis et de marchés pour lesquels la collectivité doit savoir préalablement combien d'argent devra libérer pour réaliser son projet. Autrement dit, il faut savoir, avant de lancer le projet, quelles ressources financières doivent être mobilisées pour atteindre quels objectifs politiques. C'est un peu comme si une entreprise privée fonctionnait systématiquement sur devis préalables à ses achats, en vue de réaliser un projet rentable, déjà contractuellement accepté, par un client captif et solvable; cette situation idyllique ne se réalise jamais et c'est là où réside l'inconfort de l'entreprise privée

- 1) en ce qu'elle est condamnée, systématiquement, à

trouver de nouveaux clients ou de nouvelles missions auprès de ses clients existants, pour réaliser des bénéfices, en vue de

- a) rémunérer ses actionnaires des capitaux qu'ils ont investis,
- b) affecter lesdits bénéfices en réserves pour financer de nouveaux investissements,
- 2) alors que les transferts de ressources, dont bénéficie une entité publique, proviennent des prélèvements obligatoires sur les biens et les revenus des assujettis, contribuables et cotisants.

Pour mener à bien cette planification stratégique pluriannuelle, le conseil de chacune des collectivités locales respectera les principales **lignes directrices** suivantes:

- 1) se concentrer sur la prise de décisions stratégiques les plus importantes,
- 2) élaborer une note stratégique concise et compréhensible, indiquant précisément les objectifs politiques prioritaires et les ressources nécessaires pour les atteindre et
- 3) identifier les changements les plus importants que le conseil veut apporter à la situation existante ou devra subir.

À cet effet, le conseil se livre donc à un **triple questionnement**:

- 1) que voulons-nous atteindre?
- 2) quand et comment s'y prendre?
- 3) quelles en sont les conséquences financières?

Avant de schématiser ce questionnement, il est recommandé aux collectivités locales, pour le mener à bien,

187. *Verslag, Moniteur belge*, op.cit., p. 60.441.

188. *Verslag, Moniteur belge*, *ibidem*.

189. *Verslag, Moniteur belge*, *ibidem*.

de suivre la méthode SMART¹⁹⁰. C'est évidemment la mesurabilité des objectifs politiques qui y est importante. En consultance, on dit toujours, avec raison, que «ce qui ne se mesure pas, ne se gère pas»¹⁹¹, car l'homme pour avancer à besoin de repères. Luc Sénèque disait déjà, il y a vingt siècles, qu' «il n'est pas de vent favorable pour celui qui ne sait pas où il va».

Ce raisonnement s'applique à tous les stades de la planification des objectifs:

- 1) aux objectifs de la politique à formuler (phase de planification),
- 2) aux résultats à atteindre (phase de mise en œuvre) et
- 3) à la réalisation des objectifs politiques (phase d'évaluation)¹⁹².

Pour mesurer, il faut évidemment des unités de me-

sures ou des indicateurs d'impact et de performance¹⁹³. Ces indicateurs sont généralement traduits dans des tableaux de bord, dits prospectifs, ou *Balanced Scorecard (BSC)*¹⁹⁴. Cette méthode inaugurée en 1992 par Robert Kaplan et David Norton vise à mesurer les activités d'une entité en quatre perspectives principales: apprentissage, processus, clients et finances¹⁹⁵. Au préalable, il ne faut pas oublier les trois composantes de la stratégie: d'abord quelle mission, ensuite quelle vision et enfin quelles valeurs. En effet, ces trois composantes doivent être préalablement explicitées, en vue de donner aux dirigeants locaux une compréhension globale de leur collectivité et une cohérence commune de leurs actions. Ce questionnaire¹⁹⁶, dans l'exemple mentionné dans le *verslag*, se présente comme suit; les colonnes Budget et Compte annuel seront complétées, l'une après l'autre, *infra*:

Triple questionnement	Meerjarenplan Objectifs politiques prioritaires			Budget Exercice 2011	Compte annuel Exercice 2011
Que voulons-nous atteindre?					
Qualitativement	Améliorer et mieux sécuriser la circulation du trafic en faveur des piétons et cyclistes				
Quantitativement	Réduire les accidents de trafic de 5%, incluant des piétons et cyclistes				
Quand & Comment s'y prendre?	2011	2012	2013		
Sécuriser l'accès des écoles	x	x			
Transformer le centre-ville en zone à vitesse limitée à 30 km/h			x		
Quelles conséquences financières?	2011	2012	2013	Total	
<i>Exploitation</i>					
Dépenses	500	400	300	1.200	
Recettes	100	200	100	400	
Solde	-400	-200	-200	-800	
<i>Investissements</i>					
Recettes	1000	1000	800	2.800	
Solde	200	300	50	550	
Investissements	-800	-700	-750	-2.250	

Comme le montre ce schéma, le triple questionnement se répète trois fois, au niveau du *meerjarenplan*, du budget et du compte annuel.

190. SMART: specific, measurable, attainable, relevant and time-bound. Cf. Doran, George. T. (1981). *There's a S.M.A.R.T. way to write management's goals and objectives*, in *Management Review*, Volume 70, Issue 11(AMA FORUM), pp. 35 et 36. Le concept SMART est complété par celui de SMARTER: specific, measurable, attainable, relevant, time-bound, evaluate and reevaluate. Ces deux acronymes reposent sur un double jeu de mot, puisque *smart* signifie, en anglais, intelligent et *smarter*, plus intelligent.

191. *You can't manage what you can't measure*.

192. Voir *supra*: Première partie, 1. Objectif et champ d'application.

193. Key Performance Indicator (KPI). Voir aussi *Verslag, Moniteur belge*, le *verslag* fait abondamment référence aux indicateurs, pp. 60.428, 60.434, 60.436, 60.439, 60.440, 60.444, 60.457 et 60.463.

194. Cf. <https://www.balancedscorecard.org>. Voir également Guide méthodologique du suivi de la performance (*Mise en place des indicateurs de performance, Suivi de la performance: un instrument d'information et de décision budgétaire et Performance dans les rapports contractuels, la gestion et l'amélioration du service public*), Banque internationale pour la reconstruction et le développement, Gérard Collange, Pierre Demangel, Robert Poinsard, novembre 2006.

195. Kaplan, R.S. and D.P. Norton, *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1996. Cf. également: Le tableau de bord prospectif, Robert S. Kaplan et David P. Norton, Éditions d'Organisation, 2003.

196. *Verslag, Moniteur belge*, op.cit., p. 60.438.

3. Le budget: son historique, ses multiples nouvelles fonctions, son contenu, son alignement, ses modifications

3.1. Bref historique de la comptabilité budgétaire camérale

Avant d'aborder la réforme radicale, au sens étymologique du mot, de la comptabilité budgétaire voulue par le gouvernement flamand, il convient de résumer très brièvement la genèse de cette comptabilité rudimentaire, ne fut-ce que pour comprendre d'où on vient et vers où on va!

«Du point de vue de l'histoire et de la sociologie de l'État, il est essentiel de constater que la comptabilité rationnelle n'a pas été appliquée avant le XVIII^e siècle à la gestion des fonds publics et que, même à cette époque, elle l'a été imparfaitement, sous la forme rudimentaire de la comptabilité camérale»¹⁹⁷. L'adjectif camérale provient du mot latin *camera* signifiant chambre. C'était l'époque moyenâgeuse où le trésor public était contrôlé dans la chambre où le prince dirigeait les affaires de l'État; il pouvait ainsi contrôler, physiquement, tout denier qui y entrait et en sortait¹⁹⁸.

Après la chute de l'Ancien Régime, suivie par la période des troubles qui précéda l'avènement du premier Empire français (période pendant laquelle les Belges vivront sous occupation française de 1792 à 1815¹⁹⁹), il faut se remémorer que, selon la logique impériale, «la guerre doit nourrir la guerre»²⁰⁰. La conséquence directe en était évidemment que chaque campagne militaire napoléonienne devait *budgétairement* s'autofinancer. Pour ce faire, l'Empire se payait sur la bête, c'est-à-dire au moyen des prélèvements obligatoires

sur les territoires traversés, conquis, occupés et annexés et surtout sur les biens et les revenus des habitants de ces territoires.

La Grande Armée se comportait comme un «État dans l'État, dont les recettes et les dépenses ne faisaient l'objet d'aucune loi, ni d'aucun contrôle [mais bien d'un budget, prévisionnel et *a fortiori* autoritaire!] et allaient être à la discrétion totale de l'Empereur. Les commissaires des guerres et les trésoriers-payeurs de l'armée [c'est-à-dire les prédécesseurs des receveurs d'aujourd'hui] tinrent donc une comptabilité des saisies en argent ou en nature effectuées au cours des opérations militaires. Ces mêmes travaux détaillèrent ce qui était employé pour les besoins des soldats (solde, nourriture, matériel) et ce qui restait au final. Les sommes obtenues suite à la conclusion des traités de paix étaient également suivies de la sorte [en réalité les dommages de guerre imposés par la France], jusqu'à l'extinction de la dette du pays concerné. Chaque campagne fit ainsi l'objet d'une comptabilité séparée. Napoléon tenait à savoir quels étaient les gains résultant de chacune de ses victoires. Il pouvait apprécier ainsi leur rendement: 'Cette campagne ne m'a pas rendu autant que la précédente' écrivit-il à Mollien, le 5 octobre 1809, au terme de la campagne d'Autriche»²⁰¹.

On arrêtera, ici, la triste histoire des fonds baptismaux de la comptabilité budgétaire camérale, *post* Ancien Régime, dont la double fonctionnalité de base est restée pratiquement inchangée, en Belgique, depuis près de deux siècles²⁰². On comprend mieux pour quelles raisons, selon la théorie classique, le budget est un acte de prévision et d'autorité! Ce constat est aggravé par le fait que la France est un pays au pouvoir très centralisé²⁰³. On comprend aussi pour quelles raisons un

197. Capitalisme, socialisme et démocratie: 1^{re} et 2^e parties, Joseph Schumpeter, p.153,1942. Collection: «Les classiques des sciences sociales», Université du Québec à Chicoutimi, Bibliothèque Paul-Émile Boulet, Cf. <http://bibliotheque.uqac.quebec.ca/index.htm>
http://www.uqac.quebec.ca/zone30/Classiques_des_sciences_sociales/index.html.

198. En allemand, l'adjectif *kameralisch* désigne les matières relatives aux finances publiques. Voir également la référence suivante: <http://rhis.recherche.univ-lille3.fr/00-Comptabilites/ComptesPublics-Colloque.html>, Les comptes publics: enjeux, techniques, modèles 1500-1850; «Le terme comptabilité lui-même n'apparaît pas dans l'usage de la langue administrative avant le XVIII^e siècle et se généralise dans les premières décennies du XIX^e siècle. Il semble alors prendre une acception nouvelle, embrassant non seulement la fonction de contrôle des comptables, mais tout ce qui a trait plus généralement à l'exécution du budget», travaux de l'université Paris-Ouest-Nanterre, 10 au 12 juin 2010. Deux autres ouvrages peuvent être consulté sur ce thème: a) Dictionnaire historique de la comptabilité publique, 1500-1850, Marie-Laure Legay, Presse universitaire de Rennes, 2010, b) L'invention de la gestion des finances publiques. Élaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au XIX^e siècle (1815-1914), Sébastien Kott, CHEFF, 2010. Voir enfin: <http://comptabilites.revues.org/>.

199. Hervé Hasquin, La Belgique française 1792-1815: Cette période marque une époque charnière dans l'histoire de la Belgique, elle «consacre, en effet, la fin des privilèges et du régime seigneurial, la naissance des droits de l'homme, d'un nouvel ordre institutionnel, économique, social et juridique. Elle place sur le devant de la scène un personnage jusque-là effacé dans le débat politique: le peuple. Elle laisse des traces profondes non seulement dans les dispositions législatives ou l'organisation administrative, mais aussi dans les gestes les plus anodins de la vie quotidienne: songeons au bouleversement engendré par la généralisation du système métrique ou du papier-monnaie. Enfin, pour notre pays, l'époque française scelle la réunion des provinces des Pays-Bas méridionaux avec la principauté de Liège».

200. Cf. http://www.napoleon.org/fr/salle_lecture/articles/files/financesbudget2_branda_sn457mars2005.asp, déclaration de Napoléon I^{er} au maréchal Soult lors de sa nomination, le 14 juillet 1810, citée par Pierre Branda, Les finances et le budget de la France napoléonienne 2: La guerre a-t-elle payé la guerre?

201. Les finances et le budget de la France napoléonienne 2: La guerre a-t-elle payé la guerre? Pierre Branda, op. cit. «Beaucoup de traités... prévoyaient en effet la mise à disposition de troupes pour la Grande Armée. Ces soldats étaient entièrement à la charge des pays concernés, ce qui représentait autant de soldes à payer en moins pour le Trésor public. Il en était de même pour le stationnement de divisions ou de régiments français de la Grande Armée aux frais des pays d'accueil...». «Chaque ville d'importance, chaque État occupé par les armées françaises se voyait imposé d'une contribution extraordinaire en rapport avec sa richesse. Dans le calcul de cette contribution, il n'était pas admis en déduction les sommes perçues par l'intendance de l'armée durant la phase de guerre, ni même les saisies «sauvages» que les soldats, gradés ou non, se permettaient. Napoléon écrivit ainsi à Daru le 12 octobre 1807: «S'ils [les Prussiens] veulent porter en compte les voleries que peuvent avoir faites des officiers particuliers, il arrivera, que, au lieu de me devoir, ce sera moi qui leur devrai!»». Cf. Charles Lesage, Napoléon, Créancier de la Prusse, Paris, Hachette, 1924, p. 25, cité par Pierre Branda *supra*.

202. On se référera aussi pour un historique similaire à La comptabilité des pouvoirs locaux en Belgique: entre tradition et modernité, Arnaud Dessoy, SPF Finances, Bulletin de documentation, 69^eme année, n°1, 2009/1, pp. 227 à 280.

203. Cf. Droit des collectivités locales, Ann-Lawrence Durviaux et Ingrid Gabriel, op. cit., p. 8, «Vu cette forte centralisation, il n'existe que très peu d'autonomie, le conseil communal n'a qu'une compétence d'avis. Les municipalités ne disposent d'aucune compétence de principe, leurs compétences sont énumérées limitativement⁴ et s'exercent sous la surveillance du pouvoir central», Articles 50 et 51 du décret français du 14 décembre 1789 relatif à la constitution des municipalités. Cf. aussi en note 66, p. 24, «Le concept de décentralisation s'oppose à celui de centralisation défini comme un «mode d'organisation des services publics qui consiste à confier leur gestion à une personne juridique non distincte du pouvoir public créateur, qui peut être, l'Etat, les Communautés ou les Régions» – Herbiet M. & Durviaux A.-L., Droit public économique, La Chartre, 2008, p.38.

budget entre les mains du secteur public est un outil par essence manipulable²⁰⁴. Là aussi, le gouvernement flamand a fait *tabula rasa* de la genèse nauséabonde de cette comptabilité budgétaire, limitée à la double fonction prévisionnelle et autoritaire, pour la remplacer par une sextuple fonction managériale qui sera développée ci-après²⁰⁵!

L'unique point positif de la politique budgétaire napoléonienne était que l'Empereur, par principe, était opposé à toute dette publique. «*Ce moyen à la fois immoral et funeste, qui impose à l'avance les générations futures, qui sacrifie au moment présent ce que les hommes ont de plus cher, le bien-être de leurs enfants; qui mine insensiblement l'édifice public et condamne une génération aux malédictions de celles qui la suivent*»²⁰⁶. Si Napoléon Ier devait revenir parmi nous, que dirait-il de la dette publique belge²⁰⁷ qui franchit à nouveau, en 2013, le cap des 100 % du produit intérieur brut (PIB)?

Que retenir de cette pratique napoléonienne? Les Belges en ont gardé le côté *négalif* avec le caractère autoritaire du budget et en ont rejeté le côté *positif* du refus de recourir à ce «*moyen à la fois immoral et funeste*» qu'est la dette publique. D'aucuns s'étonnent que le nombre de contrôles budgétaires répétitifs s'accroît, sans solution pérenne. Ceci évoque le mythe de Sisyphe.

3.2. Multiplicité et importance des nouvelles fonctions du budget des collectivités flamandes

Le budget des collectivités locales flamandes possède désormais une sextuple fonction²⁰⁸:

- 1) fonction politique (*beleidsfunctie*): chaque conseil devra articuler sa politique, en telle sorte qu'il définisse quels objectifs politiques il souhaite atteindre, au moyen de quels plans d'actions, sachant
 - a) que tout ceci s'inscrit dans le *meerjarenplan* et
 - b) que tous ces objectifs doivent être préalablement mesurables et mesurés;
- 2) fonction de planification (*planningsfunctie*): le budget permettra ainsi de donner la possibilité d'estimer quand et comment la collectivité évoluera, sur le plan financier, annuellement et pen-

- dant les cinq années consécutives de la mandature;
- 3) fonction de gestion (*beheerfunctie*): le budget devient, enfin, un outil de gestion intégré, avec pour objectif d'améliorer l'efficacité; comme déjà mentionné dans les travaux parlementaires bruxellois, «*la modernisation du contrôle des finances publiques aura pour objet d'apprécier les politiques et programmes au regard des résultats qu'ils procurent et non plus seulement au regard des moyens financiers qu'ils consomment*»²⁰⁹;
- 4) fonction statistique (*statistische functie*): l'autorité flamande a besoin de statistiques pour mener sa politique, sans compter que ces statistiques doivent être transmises à l'Etat belge (Institut des comptes nationaux)²¹⁰, puis à l'Union européenne (Eurostat)²¹¹; cette fonction statistique permettra à la collectivité de se comparer:
 - a) à elle-même, dans le temps et
 - b) aux autres collectivités, dans l'espace;
- 5) fonction de contrôle (*controlefunctie*): cette fonction a comme objectif d'obtenir une assurance raisonnable que les finances locales ne déraillent pas; cette fonction doit
 - a) rester très souple, dans son application, mais
 - b) être extrêmement rigide, dans ses contrôles, et
- 6) fonction d'autorisation interne (*autorisatiefunctie*): la députation, le collège et le conseil de l'action sociale autorisent les gestionnaires budgétaires (*budgethouders*²¹²) de la collectivité à consacrer les ressources ainsi planifiées, sachant qu'elles seront reflétées et vérifiées dans le cadre de la responsabilité redditionnelle des budgets de gestion.

L'importance de cette sextuple fonction réside désormais dans le changement de cap budgétaire adopté; «*Tegenwoordig dient het budget in de eerste plaats*

- 1) *om het beleid te bepalen,*
- 2) *om, in functie van dit beleid, een machtiging tot uitvoering te geven en, tenslotte,*
- 3) *om een goed beheer mogelijk te maken*»²¹³.

L'intelligence de ces fonctions réside en ce qu'elles peuvent être confrontées ou confortées successivement entre elles:

- 1) *beleidsfunctie versus controlefunctie*²¹⁴:
- a) dans ce contexte nouveau, la *beleidsfunctie* du budget se limite à définir clairement les grandes

204. Cf. a) L'analyse financière d'une collectivité locale, Michel Klopfer, sans autres références; b) Les services publics français à l'heure de l'intégration européenne, Réjane Hugounenq et Bruno Ventelou, Revue de l'OFCE, n° 80, janvier 2002, pp. 7 à 61.

205. *Verslag, Moniteur belge*, op.cit., p. 60.444.

206. Pierre Brada, op. cit., citant le préambule du décret du gouvernement impérial du 29 décembre 1810 sur le monopole du tabac. Pasionomie belge, tome XVème, gouvernement impérial, p. 255, 1837. L'extrait est référencé également par Jean-Claude Ducros, L'emprunt de l'Etat (L'Harmattan 2008), Cf. <http://www.senat.fr/rap/r08-549/r08-54922.html>. Voir aussi Bulletin des lois de l'Empire Français, Volume 13, p. 706, 1810.

207. Celle-ci s'élevait au 31 juillet 2013 à 375.478.478.050,93 €; Cf. http://www.debtagency.be/fr_index.asp.

208. *Verslag, Moniteur belge*, pp. 60.444 et 60.445.

209. Voir supra, § 2.7.3.

210. Institut des comptes nationaux, <http://inr-icn.fgov.be/fr>. Voir également le site de la Banque nationale de Belgique: Comptes nationaux & régionaux, <http://www.bnb.be/pub/stats/na/na.htm?l=fr>.

211. Cf. <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/statistics/themes>.

212. *Verslag, Moniteur belge*, pp. 60.427, 60.434, 60.436, 60.440, 60.445, 60.446, 60.450, 60.455 et 60.456. Cf. également 151, 154 à 158, 163, 164, 171, 178 et 218, PD; 115, 158 à 162, 167, 168, 175, 182, 224, GD et 58, 157, 160 à 164, 169, 176 et 217, OD.

213. *Verslag, Moniteur belge*, op.cit., p. 60.445.

214. *Verslag, Moniteur belge*, *ibidem*.

lignes de cette politique (ceci fait appel évidemment à un document concis); en revanche, la fonction de contrôle nécessite de constater les nombreux détails de ce budget;

- b) dans le passé, le budget était un document volumineux et souvent indigeste qui devait contenir toutes les informations;
 - c) aujourd'hui, une meilleure solution est de faire la distinction entre le budget (rapport politique) et les commentaires détaillés sur le budget, car cette double approche
 - 1° soulage non seulement le rapport politique des détails, mais
 - 2° offre plus de possibilités grâce aux notes à l'analyse de ces données budgétaires;
- 2) *outputsturing versus de autorisatiefunctie*²¹⁵:
- a) une bonne politique exige que ses objectifs stratégiques indiquent quels sont les résultats à atteindre et si possible avec quels effets; mais, il est toujours difficile d'accorder des autorisations en fonction des résultats et plus encore en fonction des effets escomptés; les procédures financières sont toujours liées à l'autorisation d'entrée; il est donc impératif qu'un lien clair soit enfin indiqué entre les objectifs politiques et autres traductions financières au niveau de l'entrée dans le budget; le problème est que «*l'administration par objectif est efficace si vous connaissez les objectifs, mais 90% du temps, vous ne les connaissez pas*»²¹⁶;
 - b) la motivation de cette assertion réside, elle aussi, dans cette célèbre phrase des travaux parlementaires bruxellois «*la modernisation du contrôle des finances publiques aura pour objet d'apprécier les politiques et programmes au regard des résultats qu'ils procurent et non plus seulement au regard des moyens financiers qu'ils consomment*»²¹⁷;
- 3) *autorisatiefunctie versus de planningsfunctie*²¹⁸:
- a) dans le passé, les autorisations budgétaires n'étaient accordées qu'à un niveau très détaillé; afin, de se ménager une souplesse minimale, les crédits revendiqués budgétairement étaient souvent surestimés; cela a eu pour conséquence que la planification et les politiques étaient évidemment fondées sur une base erronée, car exagérée;
 - b) en conséquence, l'autorisation des crédits budgétaires aux gestionnaires budgétaires (*budgethouders*) se réalisera à un niveau beaucoup moins détaillé;
 - c) la procédure pour l'adaptation de ces crédits connaîtra un déroulement plus souple; c'est-à-dire au niveau de la députation provinciale, du collègue

des bourgmestre et échevins ou du conseil de l'action sociale.

Pour rappel, le budget comprend deux notes, l'une de politique générale et l'autre financière.

3.3. Contenu de la note de politique générale du budget

Cette **note de politique générale du budget** comprend²¹⁹:

- 1) la note des objectifs, liée à la note stratégique du *meerjarenplan*,
- 2) le budget des objectifs, lié au plan des objectifs financiers du *meerjarenplan*,
- 3) la situation financière,
- 4) la liste des marchés de travaux, fournitures et services et
- 5) la liste des subventions allouées nominatives.

La **note des objectifs** comporte au moins:

- 1) les objectifs politiques prioritaires qui se rapportent à l'exercice et qui sont repris de la note stratégique du *meerjarenplan*, ensuite,
- 2) par objectif politique prioritaire, les plans d'action que l'administration va exécuter pour les réaliser et qui se rapportent au même exercice et qui sont repris de la note stratégique du *meerjarenplan*, enfin,
- 3) par plan d'action, un aperçu des actions que l'administration exécutera en vue de sa réalisation et l'estimation des recettes et dépenses pour le même exercice.

Le **budget des objectifs** comporte, par domaine politique, pour l'exercice financier auquel il se rapporte, la totalité des recettes et dépenses escomptées, dont l'estimation est liée à la note financière du *meerjarenplan*,

- 1) de tous les objectifs politiques prioritaires et
- 2) des autres politiques.

Ce budget des objectifs représente donc le lien entre les objectifs politiques et les plans d'action dans la note des objectifs et les autorisations dans la note financière²²⁰.

La **situation financière** comporte au moins une comparaison

- 1) du résultat sur base de caisse du budget²²¹ avec le résultat sur base de caisse de l'exercice financier en question dans le *meerjarenplan* et
- 2) de la marge d'autofinancement au sein du budget

215. *Verslag, Moniteur belge, ibidem.*

216. Phrase attribuée à Peter F. Drucker.

217. Voir supra, § 2.7.3.

218. *Verslag, Moniteur belge, ibidem.*

219. Cf. art. 145 et 146, PD, 149 et 150, GD, 151 et 152, OD et arrêté flamand, art. 16 à 21.

220. Art. 146, PD, 150, GD et 152, OD.

221. Le résultat sur base de caisse du budget de la première année de la période de six ans pour laquelle le conseil a été élu peut seulement être démontré lorsque le compte annuel de l'avant-dernier exercice financier précédant la période de six ans pour laquelle le conseil a été élu a été établi par ce dernier et inclus dans le budget (art. 25 de l'arrêté flamand).

avec la marge d'autofinancement de l'exercice financier en question dans le *meerjarenplan*.

mentionné dans le *verslag*, peut maintenant être complété la colonne Budget, la colonne Compte annuel sera complétée *infra*:

Le triple questionnement précité, dans l'exemple

<i>Triple questionnement</i>	<i>Meerjarenplan Objectifs politiques prioritaires</i>				<i>Budget Exercice 2011</i>	<i>Compte annuel Exercice 2011</i>	
<i>Que voulons-nous atteindre?</i>							
Qualitativement	Améliorer et mieux sécuriser la circulation du trafic en faveur des piétons et cyclistes				Améliorer et mieux sécuriser la circulation du trafic en faveur des piétons et cyclistes		
Quantitativement	Réduire les accidents de trafic de 5%, incluant des piétons et cyclistes				Réduire, en 2012, les accidents de trafic de 5%, incluant des piétons et cyclistes		
<i>Quand & Comment s'y prendre?</i>	2011	2012	2013				
Sécuriser l'accès des écoles	x	x			Plan d'action: sécuriser l'accès aux écoles		
Transformer le centre-ville en zone à vitesse limitée à 30 km/h			x		Actions: 1. élaborer un plan de transport scolaire, 2. reconstruire et élargir les trottoirs.		
<i>Quelles conséquences financières?</i>	2011	2012	2013	Total			
<i>Exploitation</i>					<i>Exploitation: Élaborer un plan de transport scolaire</i>		
Dépenses	500	400	300	1.200	Dépenses	Recettes	Solde
Recettes	100	200	100	400	500	100	-400
Solde	-400	-200	-200	-800			
<i>Investissements</i>					<i>Investissements: Reconstruire et élargir les trottoirs</i>		
Recettes	1000	1000	800	2.800	Dépenses	Recettes	Solde
Solde	200	300	50	550	1.000	200	-800
Investissements	-800	-700	-750	-2.250			

On rappelle que le *résultat sur base de caisse* représente le résultat budgétaire cumulé diminué des fonds affectés (*bestemde gelden*). Le résultat budgétaire cumulé est l'ensemble des valeurs disponibles et des placements de trésorerie, sur lesquels la collectivité devrait disposer à la fin de l'exercice comptable, si toutes les créances à court terme étaient encaissées et si toutes les dettes à court terme étaient payées. Si le conseil a déjà imputé une partie de ses moyens à des dépenses futures, ces moyens ne sont évidemment plus disponibles et doivent être retranchés du résultat budgétaire cumulé pour correspondre au résultat disponible sur base de caisse²²².

On rappelle aussi que la *marge d'autofinancement* est la différence entre,

- 1) d'une part, la partie des recettes et des dépenses d'exploitation qui peut être utilisée pour la liquidation des dépenses nettes d'emprunt périodiques et,

- 2) d'autre part, les dépenses nettes d'emprunt périodique.

En d'autres mots, que reste-t-il des moyens générés par la collectivité de son exploitation, après la liquidation des dépenses nettes d'emprunt, afin que de nouveaux investissements puissent être autofinancés ou que des charges d'emprunt supplémentaires puissent être supportées²²³.

3.4. Contenu de la note financière du budget

Cette *note financière du budget* comporte²²⁴:

- 1) le **budget d'exploitation**, qui comprend, pour chaque domaine politique, les crédits de transaction destinés à l'exploitation, avec éventuellement une ventilation entre le budget total d'exploitation, le budget d'exploitation des services non autonomisés et autonomisés,

222. Verslag, Moniteur belge, p. 60.449; Cf. arrêté flamand, art. 14.

223. Verslag, Moniteur belge, p. 60.450; Cf. arrêté flamand, art. 14.

224. Art. 147, PD, 151, GD et 153, OD et arrêté flamand, art. 22 à 26.

- 2) le **budget d'investissement**, qui comprend les nouvelles enveloppes d'investissement (au moins une enveloppe séparée pour la réalisation d'un objectif politique prioritaire) et un aperçu, par domaine politique, des crédits de transaction pour l'exercice financier en question de toutes les enveloppes d'investissement (de désinvestissements, de subventions, de donations) et
- 3) le **budget des liquidités** présente le résultat, sur base de caisse, de l'exercice financier à l'aide:
 - a) des recettes et dépenses escomptées, tant selon le budget d'exploitation, que les recettes et dépenses escomptées selon le budget d'investissement,
 - b) des crédits de transaction pour d'autres transactions que celles qui sont comprises dans le budget d'exploitation ou d'investissement,
 - c) du résultat budgétaire cumulé de l'exercice financier précédent et
 - d) des fonds affectés²²⁵.

Le *verslag* affirme que «*in openbare besturen blijft de autorisatie immers één van de belangrijkste functies van de planning*», à cet effet, deux choix fondamentaux sont faits:

- 1) *cash of accrual budgetteren*: contrairement à la comptabilité budgétaire camérale, la comptabilité budgétaire d'exercice exige que des autorisations de charges non déjà décaissées (tels que les amortissements, les charges imputées, les réductions de valeurs, les provisions, etc.) et des produits non encore encaissés (tels que des subventions en investissements octroyés) soient prises en comptes; pour les raisons évoquées dans le *verslag*, le choix a été fait «*om de autorisatie alleen te laten gebeuren op basis van ontvangsten en uitgaven (kasstromen)*»²²⁶;
- 2) *niveau van de machtiging: detaillistisch of meer globaal*: il est conseillé que les autorisations que le Conseil accorde aux gestionnaires de budgets soient bien détaillées; même si ce n'est pas la tâche du Conseil d'entrer dans les détails, rien n'interdit à un de ses membres de les obtenir sur un élément précis²²⁷.

3.5. Alignement du budget avec le plan pluriannuel

Le budget, modifications budgétaires incluses, ne s'inscrit évidemment dans le *meerjarenplan* que lorsque les conditions suivantes sont remplies:

- 1) la note des objectifs du budget comprend, pour l'exercice financier, les objectifs politiques et les

plans d'action, également inclus dans la note stratégique du *meerjarenplan*,

- 2) le résultat sur base de caisse de l'exercice financier est supérieur ou égal à zéro et
- 3) la marge d'autofinancement de l'exercice financier dans le budget est supérieure ou égale à celle du même exercice financier dans le plan pluriannuel²²⁸.

3.6. Modifications du budget et adaptations internes de crédit

Le budget ne peut pas être modifié, à l'aide d'une modification interne de crédit, dans les cinq cas mentionnés dans l'arrêté flamand²²⁹. La note explicative d'une modification au budget comprend au moins sa justification et la révision des parties de la note de politique générale. La note financière d'une modification budgétaire reprend toutes ses parties sur lesquelles la modification a une répercussion; dans lesdites parties sont mentionnés le crédit déjà établi, la modification de crédit et le nouveau crédit²³⁰.

4. Le compte annuel

Pour rappel, le compte annuel comprend deux notes, l'une de politique générale et l'autre financière, de même que le résumé des comptes généraux²³¹. Chaque partie de la note de politique générale et de la note financière comprend, en dehors des recettes et dépenses réalisées, les recettes et dépenses du budget initial et du budget après la dernière modification budgétaire.

4.1. La note de politique générale du compte annuel

Cette **note de politique générale du compte annuel**²³² comprend:

- 1) la réalisation des objectifs qui comprend au moins le triple questionnement, dont il a déjà été question ci-avant²³³:
 - a) par objectif politique prioritaire inclus dans le budget, une description du taux de réalisation du résultat escompté ou éventuellement de l'effet attendu et le degré de réalisation des plans d'action (que voulons-nous atteindre?),
 - b) par plan d'action, le taux de réalisation des actions (quand et comment s'y prendre?) et
 - c) un aperçu des recettes et dépenses de l'exercice financier en question (quelles en sont les conséquences financières?);

225. Les fonds affectés peuvent être uniquement utilisés pour la destination spécifique qui leur a été attribuée par le conseil.

226. *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.450.

227. *Verslag, ibidem*.

228. Arrêté flamand, art. 27.

229. Cf. Arrêté flamand, art. 30.

230. Arrêté flamand, art. 28 et 29.

231. Cf. art. 168, § 1, PD, 172, § 1 GD, en 173, § 1, OD.

232. Arrêté flamand, art. 32 à 35.

233. Cf. *supra*, 2.3. Processus du *meerjarenplan*. Cf. également art. 169 PD, 173 GD et 174 OD.

- 2) le compte des objectifs qui comprend, par domaine politique et pour l'exercice financier auquel le compte annuel se réfère, la totalité des recettes et dépenses
- a) de tous les objectifs politiques prioritaires et
- b) des autres politiques;
- 3) la situation financière qui comprend au moins une comparaison entre
- a) le résultat, sur base de caisse, dans le compte annuel et dans le budget et
- b) de la marge d'autofinancement dans le compte annuel et dans le budget²³⁴.
- Chaque partie de la note de politique générale et de la note financière comprend, en plus des recettes et dépenses réalisées, les recettes et dépenses du budget initial et du budget après la dernière modification²³⁵. Le triple questionnement prend ainsi la forme complète suivante²³⁶:

Triple questionnement	Meerjarenplan Objectifs politiques prioritaires				Budget Exercice 2011			Compte annuel Exercice 2011					
<i>Que voulons-nous atteindre?</i>													
Qualitativement	Améliorer et mieux sécuriser la circulation du trafic en faveur des piétons et cyclistes				Améliorer et mieux sécuriser la circulation du trafic en faveur des piétons et cyclistes			Améliorer et mieux sécuriser la circulation du trafic en faveur des piétons et cyclistes					
Quantitativement	Réduire les accidents de trafic de 5%, incluant des piétons et cyclistes				Réduire, en 2012, les accidents de trafic de 5%, incluant des piétons et cyclistes			Réduire, en 2012, les accidents de trafic de 5%, incluant des piétons et cyclistes					
<i>Quand & Comment s'y prendre?</i>	2011	2012	2013										
Sécuriser l'accès des écoles	x	x			Plan d'action: sécuriser l'accès aux écoles			Plan d'action: sécuriser l'accès aux écoles Statut: en cours de réalisation					
Transformer le centre-ville en zone à vitesse limitée à 30 km/h			x		Actions: élaborer un plan de transport scolaire, reconstruire et élargir les trottoirs.			Action 1: élaborer un plan de transport scolaire, Statut: réalisé; Action 2: reconstruire et élargir les trottoirs, Statut: non réalisé, à cause d'un tiers. Annexe: juste au moment du démarrage des travaux l'entrepreneur est déclaré failli; une nouvelle procédure est lancée.					
<i>Quelles conséquences financières?</i>	2011	2012	2013	Total									
<i>Exploitation</i>					<i>Exploitation: Élaborer un plan de transport scolaire</i>			<i>Exploitation: Élaborer un plan de transport scolaire</i>					
Dépenses	500	400	300	1.200	Dépenses	Recettes	Solde	Compte annuel			Budget		
Recettes	100	200	100	400	500	100	-400	Char.	Prod.	Solde	Dép.	Rec.	Solde
Solde	-400	-200	-200	-800				600	90	-510	500	100	-400
<i>Investissements</i>					<i>Investissements: Reconstruire et élargir les trottoirs</i>			<i>Investissements: Reconstruire et élargir les trottoirs</i>					
Recettes	1000	1000	800	2.800	Dépenses	Recettes	Solde	Compte annuel			Budget		
Solde	200	300	50	550	1.000	200	-800	Char.	Prod.	Solde	Dép.	Rec.	Solde
Investissements	-800	-700	-750	-2.250				0	0	0	1.000	200	-800

Le compte des objectifs précité est le résumé des recettes et dépenses réalisées des différents objectifs prioritaires, ventilés en domaines politiques. Il sert donc de lien entre

- 1) l'évaluation des objectifs politiques et des plans d'action dans la réalisation desdits objectifs et
- 2) l'évaluation des autorisations consenties dans la note financière.

4.2. La note financière du compte annuel

Cette **note financière du compte annuel**²³⁷ comporte:

- 1) le **compte d'exploitation** qui comprend, pour chaque domaine politique, les recettes et dépenses au niveau de l'exploitation, avec éventuellement une ventilation entre le budget total d'exploitation, le budget d'exploitation des services non autonomisés et celui des services autonomisés,
- 2) le **compte d'investissement** qui comprend²³⁸:

234. L'alignement de la note de politique générale avec la note financière est démontré par la concordance entre les rubriques correspondantes du compte des objectifs et du compte des liquidités.

235. *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.453. *Conform deze standaard moet in de jaarrekening van entiteiten die verplicht zijn of ervoor opteren om hun goedgekeurd budget publiek te maken een vergelijking worden opgenomen tussen de gebudgetteerde bedragen en de werkelijke bedragen die voortvloeien uit de uitvoering van het budget.* IPSAS 24, Presentation de l'information budgétaire dans les états financiers.

236. *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.454.

237. Arrêté flamand, art. 36 à 39.

238. Cf. *Ingevolge artikel 151, § 4, tweede lid GD, 147, § 4, tweede lid PD en 153, § 4, tweede lid OD blijven de kredieten van een investeringsenveloppe meerdere jaren geldig en heeft men dus geen jaarlijkse afrekening van deze verbintenskredieten.*

- a) un aperçu, par domaine politique, de toutes les recettes et dépenses de l'exercice financier en question en matière d'investissements, de désinvestissements, de subventions d'investissement et de donations,
- b) par enveloppe d'investissement clôturée au cours de l'exercice financier en question, le compte de l'enveloppe d'investissement concernée.
- 3) le **compte des liquidités** présente le résultat, sur base de caisse, de l'exercice financier à l'aide:
 - a) les recettes et dépenses selon le compte d'exploitation,
 - b) les recettes et dépenses selon le compte d'investissement,
 - c) les recettes et dépenses qui ne sont pas incluses dans le compte d'exploitation ou d'investissement,
 - d) le résultat budgétaire cumulé de l'exercice financier précédent et
 - e) les fonds affectés.

4.3. Le résumé des comptes généraux

Sous cette expression quelque peu curieuse, le **résumé des comptes généraux du compte annuel** comprend²³⁹:

- 1) le **bilan**, constitué d'un actif et d'un passif, donne un aperçu des avoirs de l'administration à la fin de l'exercice financier, ainsi que de ses avoirs à la fin du précédent exercice financier et
- 2) l'**état des produits et charges** présente les produits et charges de l'exercice financier et ceux de l'exercice financier précédent.

Les **actifs**, subdivisés en actifs circulants et en immobilisations, sont définis comme les moyens dont dispose l'administration, sont susceptibles de générer pour elle des avantages économiques futurs ou un potentiel de prestation de services.

Les **passifs**, subdivisés en dettes (à court et long terme) et **actif net**, sont définis comme les sources de financement des actifs. L'actif net est lui-même défini comme le solde des actifs après déduction de toutes les dettes.

Ces deux définitions de même que les critères de reconnaissance sont conformes aux IPSAS.

L'**état des produits et charges** comprend²⁴⁰:

- 1) les **produits** qui sont définis comme le résultat d'une transaction engendrant une augmentation des avantages économiques ou du potentiel de prestation de services au cours de l'exercice finan-

cier, lorsque les entrées résultent dans une augmentation de l'actif net.

- 2) les **charges** qui sont définis comme le résultat d'une transaction engendrant une diminution des avantages économiques ou du potentiel de prestation de services, sous l'une des formes suivantes:
 - a) une sortie ou consommation d'actifs;
 - b) la naissance de dettes qui engendrent une diminution de l'actif net.
 - c) l'excédent ou le déficit de l'exercice financier, lui-même défini comme le solde entre le total des produits et le total des charges.

Ces deux définitions sont également conformes aux IPSAS.

5. Les rapports de gestion

Chaque gestionnaire du budget dispose, par exercice financier, d'un **budget de gestion**²⁴¹ incluant au moins

- 1) les tâches qui lui ont été confiées et
- 2) les crédits qui lui ont été alloués.

Un **compte de gestion**²⁴² comprenant au moins l'évaluation de la tâche qui lui a été confiée, ainsi que les crédits qui lui ont été alloués, est établi, par exercice financier, pour chaque gestionnaire du budget.

6. Rubriques des rapports politiques et des rapports de gestion

6.1. Introduction et choix du référentiel IPSAS

Le titre 3 de la deuxième partie du *verslag* décrit les rapports politiques et de gestion, en adoptant le référentiel IPSAS²⁴³.

Les Prof. Dr. Johan Christiaens et Lic. Christophe Vanhee, ont rédigé, à cet effet, à la demande de l'Autorité flamande, une étude de conformité de l'arrêté flamand avec les normes IPSAS²⁴⁴. Cette étude n'a pas été rendue publique et ne le sera pas, au double motif qu'il s'agit d'un document de travail strictement technique et que, dès lors, sa pertinence n'avait de valeur qu'en fonction des échanges d'informations ponctuelles et préalables au moment de la préparation de l'arrêté flamand.

L'arrêté flamand va même plus loin, puisque il a décidé de soumettre l'ensemble du rapportage, financier et non financier, à ces IPSAS et non pas le seul compte annuel. L'arrêté avait déjà fait sienne la distinction

239. Arrêté flamand, art. 40 à 44.

240. Arrêté flamand, art. 45.

241. Arrêté flamand, art. 48.

242. Arrêté flamand, art. 49.

243. *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.456 et voir aussi Introduction du *verslag*, 2.5. *Internationale standaarden*.

244. *Verslag, ibidem*.

entre les *GPFs* et les *GPFs*²⁴⁵. Les raisons en sont que le double processus de planification et d'évaluation appartient au même cycle, pour l'analyse duquel tous les rapports doivent évidemment adopter, par souci de cohérence et de comparabilité, la même structure, la même forme et le même contenu. Le *verslag* poursuit donc logiquement en affirmant que, lorsque les normes comptables flamandes s'en écartent, elles en donnent la raison. Ceci n'est rien d'autre que l'application du *comply or explain principle*²⁴⁶, relevant de la bonne gouvernance²⁴⁷, tant privée que publique.

À cet égard, si l'arrêté flamand s'écarte occasionnellement des IPSAS, cela est dû à une approche critique de ces normes comptables internationales, telles que celles-ci doivent s'appliquer aux spécificités publiques flamandes. Le *verslag* s'en justifie article par article. Mais, pour l'essentiel les composantes du rapportage financier, à savoir les *general purpose financial reports (GPFs)*, s'inspirent directement des IPSAS²⁴⁸. Voici la synthèse tirée du tableau comparatif du *verslag*²⁴⁹:

<i>IPSAS 1, § 21</i>	<i>Arrêté flamand</i>	<i>Vlaams besluit</i>
état de la situation financière ¹	bilan	balans
état de la performance financière ²	état des produits et des charges	staat van opbrengsten en kosten
état des variations de l'actif net/situation nette ³	état de mutation de l'actif net mentionné dans l'annexe au compte annuel	mutatiestaat van het netto actief op te nemen in de toelichting bij de jaarrekening
tableau des flux de trésorerie ⁴	compte des liquidités	liquiditeitenrekening
comparaison des montants budgétés et des montants réels	note financière	financiële nota
notes avec résumé des principales méthodes comptables et autres notes	annexe au compte annuel	toelichting bij de jaarrekening
	réalisation des objectifs (compte annuel)	doelstellingrealisatie (jaarrekening)
	compte des objectifs (compte annuel)	doelstellingenrekening (jaarrekening)
	situation financière (compte annuel)	de financiële toestand (jaarrekening)

1. Cf. *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.452, «In dit besluit maken de balans en de staat van opbrengsten en kosten deel uit van de samenvatting van de algemene rekeningen».
2. *Ibidem*.
3. *Ibidem*, «Het mutatieoverzicht van het eigen vermogen valt onder de analyse van de balansrubrieken. Dit zal opgenomen worden in de toelichting bij de jaarrekening».
4. *Ibidem*, «Vergelijkingen tussen het budget en de werkelijke bedragen dienen in elk onderdeel van de beleidsnota en financiële nota, met uitzondering van de aansluiting met de financiële nota van de jaarrekening, vermeld te worden».

A la suite de ce tableau, publié en octobre 2010, le *verslag* apporte le commentaire suivant: «Uit bovenstaande tabel blijkt ook dat de beleidsrapporten een schat aan bijkomende informatie bevatten». Ceci répond entièrement aux besoins en informations des tiers intéressés, développés par le *Conceptual Framework Exposure Draft 1*²⁵⁰, publié en décembre 2010. Par ailleurs, avant même la publication de l'arrêté flamand, l'IPSAS 1 disposait déjà que «Les entités sont encouragées à présenter des informations complémentaires de manière à aider les utilisateurs à évaluer la performance de l'entité ainsi que la qualité de leur gestion des actifs, ainsi qu'à prendre et évaluer leurs décisions en matière d'affectation de ressources. Ces informations complémentaires peuvent inclure des détails relatifs à la production et aux résultats de l'en-

tité sous la forme d'indicateurs de performance, d'états de performance en termes de services, de revues de programmes et d'autres rapports publiés par les responsables de la gestion sur les réalisations de l'entité pendant la période»²⁵¹, pour le surplus, ceci correspond exactement à la tâche des *budgethouders*²⁵².

S'il était exact, le 7 octobre 2010, date de publication au *Moniteur belge* de l'arrêté flamand, d'écrire que la *doelstellingrealisatie* du tableau comparatif précité n'était pas rencontrée par les IPSAS, les travaux en cours de l'IPSAS Board rencontrent désormais cet objectif. En effet, *the achievement of service delivery ob-*

245. Voir *supra*, section 2.7.2. Le cadre conceptuel comptable.

246. Cf. «The European Corporate Governance Forum which examines best practices in member states in the field of corporate governance, has issued a public statement clarifying the 'comply or explain' principle, which obliges companies to justify any deviation from corporate governance codes», http://ec.europa.eu/internal_market/company/ecgforum/index_en.htm.

247. Cf. <http://www.oecd.org/governance>, avec les multiples références.

248. Cf. IPSAS 1, Composantes des états financiers, §§ 21 à 26, spécialement § 21.

249. *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.457.

250. «GPFs are financial reports intended to meet the information needs of users who are unable to require the preparation of financial reports tailored to meet their specific information needs», in *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: • Role, Authority and Scope; • Objectives and Users; • Qualitative Characteristics; and • Reporting Entity, Conceptual Framework Exposure Draft 1, December 2010*, § 1.3.

251. Cf. IPSAS, § 25, entré en vigueur le 1er janvier 2008 (§ 153).

252. *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.427, «De beleidsrapporten zijn naast een ondersteuning van het beleid ook een basis voor een goed beheer. Zij moeten een belangrijke ondersteuning zijn van het internecontrolesysteem van het bestuur. Zij maken het immers mogelijk dat de toegekende delegaties aan de budgethouders kunnen opgevolgd worden. Bovendien moeten zij een hulpmiddel zijn voor de controle op de financiële procedures, in het bijzonder inzake het beheer van het budget».

jectives²⁵³, c'est-à-dire la réalisation des objectifs précités de délivrance des services aux habitants de ces collectivités locales, fait désormais partie du cadre conceptuel en cours de rédaction.

Le *verslag* termine cette introduction par un double commentaire sur la structure du bilan et sur celle du compte des produits et des charges²⁵⁴.

Deux remarques encore doivent être écrites sur le choix du référentiel comptable des IPSAS:

- 1) l'IPSAS 1 dispose que «*Une entité dont les états financiers sont conformes aux Normes comptables internationales du secteur public doit procéder à une déclaration explicite et sans réserve de cette conformité dans les notes. Les états financiers ne doivent pas être décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales du secteur public, s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions des Normes comptables internationales du secteur public*»²⁵⁵; ce paragraphe est assorti d'une série d'autres qui tempèrent quelque peu cette assertion²⁵⁶; la place manque pour développer cette problématique;
- 2) lorsque l'arrêté flamand choisit le référentiel IPSAS, ces normes n'y sont évidemment pas citées telles quelles; il ne contient pas de références dynamiques²⁵⁷; les références du *verslag* ne sont qu'implicites.

6.2. Ordre de présentation du bilan et du compte des produits et des charges

Le commentaire sur l'**ordre de présentation au bilan des rubriques actives et passives** explique que, contrairement à la législation comptable belge des entreprises, les actifs et passifs sont présentés en fonction de l'ordre **décroissant** de liquidité, en faisant la distinction entre les actifs et passifs courants, puis entre les actifs et passifs non-courants, comme l'IPSAS

1 le mentionne²⁵⁸. Pourquoi un tel choix? La présentation décroissante a l'avantage de faire commencer la lecture du bilan en sensibilisant le lecteur sur les éléments les plus circulants et les plus exigibles²⁵⁹. «*Zo hebben de beleidsmensen onmiddellijk een zicht op het nettowerkkapitaal, zijnde de vlottende activa minus de schulden op korte termijn. Het nettowerkkapitaal geeft, m.a.w. weer welke de financiële marge op korte termijn is om extra activiteiten te ontplooiën*»²⁶⁰. En effet, si le lecteur du compte annuel évalue le *nettowerkkapitaal* (NWK), c'est-à-dire le fonds de roulement net (FRN) au départ des éléments les plus circulants et les plus exigibles, en diminuant les actifs circulants restreints²⁶¹ par les dettes à un an au plus, cette approche lui permet d'être davantage conscient de la marge financière restante à court terme (et pour autant qu'il y en ait une, car le FRN peut être négatif, si ces dettes sont plus élevées que ces actifs) pour déployer de nouvelles activités consommatrices de ressources. Le schéma bilantaire est reproduit au Moniteur belge²⁶². «*Het raadslid is beleidsmatig meer gebaat om te weten wat het nettowerkkapitaal is dan om de graad van liquiditeit van de activa te kennen*»²⁶³. Enfin, cette analyse à court terme (échéance à un an) est le pendant de l'analyse à long terme que permet le *meerjarenplan*.

Le commentaire sur l'**ordre de présentation au compte des produits et des charges** explique que le choix opéré par l'arrêté flamand dans la classification des rubriques et sous-rubriques est celui de leur nature et non pas celui de leur destination; ce choix est conforme à l'IPSAS 1²⁶⁴. Ce choix est motivé par le fait qu'il facilite «*het vaststellen van de modellen van de jaarrekening en toelichting bij de jaarrekening*», au motif que la nature des comptes est universelle, à l'inverse de la destination.

253. Cf. *Conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities: role, authority and scope; objectives and users; qualitative characteristics; and reporting entity*, décembre 2010. Ce conceptual Framework Exposure Draft 1 fait à de multiples reprises référence au concept d'*achievement of service delivery objectives*. L'expression «*service delivery*», entendu comme les services délivrés à la population, est également utilisée, quelques fois, dans un autre document postérieur au *verslag*, la *Study 14, Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Third Edition)*. Cf. <http://www.epsas.eu/en/literature.html>.

254. Sur les questions relatives à la structure du bilan et à celle du compte des produits et des charges, plus d'informations peuvent être obtenues, quant à la *Study 14*, in La réforme des comptes du secteur public en Belgique (3ième partie – Composants de l'actif, du passif et des résultats), Raymond Ghysels, Pascale Phan et Christos Tsatsis, CEB Working Paper N° 12/013, 2012, Université Libre de Bruxelles – Solvay Brussels School of Economics and Management Centre Emile Bernheim.

255. IPSAS 1, Présentation des états financiers, § 28.

256. IPSAS 1, Présentation des états financiers, §§ 29 à 37.

257. Conseil d'Etat, Principes de techniques législatives, Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires, p. 71, §§ 74 et ss., 2008; «*Une référence est 'dynamique' lorsque l'acte auquel il est fait référence s'applique en tenant compte de ses modifications éventuelles. Une référence est 'statique' lorsque l'acte auquel il est fait référence s'applique en tenant compte de son contenu précis à une date déterminée; cet acte est alors figé dans l'état où il se trouve à un moment donné, de telle sorte que ses modifications ultérieures n'ont pas d'influence sur la référence qui y est faite.*

En principe, une référence est dynamique. Cependant, il est parfois utile ou nécessaire de donner un caractère statique à une référence, par exemple lorsque vous craignez que des modifications futures de l'acte référé soient contradictoires ou incompatibles avec l'acte que vous rédigez.

258. Cf. IPSAS 1, §§ 70 à 75.

259. «*L'analyse classique par les ratios se centre généralement sur le concept du fonds de roulement net. Celui-ci mesure globalement la concordance des échéances de l'actif et du passif. De ce fait, le fonds de roulement net peut se définir de deux manières, selon que l'équilibre considéré est celui des échéances à long terme (actifs immobilisés par rapport aux capitaux permanents) ou à court terme (actifs circulants par rapports aux fonds de tiers à court terme)*», in *Interpréter les comptes annuels: analyse par la méthode des ratios*, Charles Van Wymeersch et Bruno De Klerck, IRE, non daté.

260. *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.457.

261. «*Les actifs circulants "restreints" incluent les stocks et commandes en cours d'exécution, les créances à un an au plus, les placements de trésorerie, les valeurs disponibles et les comptes de régularisation de l'actif*», in *Interpréter les comptes annuels*, op. cit.

262. *Schema J6: De balans, Moniteur belge*, pp. 86.864 et 86.865, 21 décembre 2012.

263. *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.458.

264. Cf. IPSAS 1, §§ 109 et 110, 112, 115 et 116.

6.3. Analyse financière; Fonds de roulement net, Besoin en fonds de roulement et Position de trésorerie

Ces présentations du bilan et du compte des produits et des charges suscitent évidemment l'analyse financière, dont ces deux états pourraient à l'avenir faire l'objet dans le secteur public.

Au niveau du bilan, l'analyse financière portera sur la triade composée:

- 1) du **fonds de roulement net** (*nettowerkkapitaal*): celui-ci est égal à la différence entre les actifs circulants (*vlottende activa*) et les dettes à court terme (*schulden op korte termijn*); en effet,
 - a) cette analyse, dans l'arrêté flamand, se conçoit dans une perspective à court terme, par le haut du bilan (puisque sa présentation se fait, ici, par ordre **dégressif** des liquidités) et
 - b) non pas dans une perspective à long terme, comme dans le bilan des sociétés, par le haut du bilan (puisque sa présentation se fait, là, par ordre **progressif** des liquidités);
- 2) du **besoin en fonds de roulement**: celui-ci est engendré par les décalages de trésorerie entre les entrées (encaissements) et les sorties (décaissements) résultant du financement du cycle de l'exploitation; en effet,
 - a) une entité, dont le besoin en fonds de roulement est positif, est celle qui doit payer ses crédateurs (dettes envers les fournisseurs et les salariés) dans un délai inférieur à celui où il est lui-même payé par ses débiteurs (clients);
 - b) la majorité des entités économiques ont un besoin en fonds de roulement positif, autrement dit, ont besoin d'encaisser des fonds pour faire face aux décalages de trésorerie et
 - c) inversement, les entités qui encaissent avant de décaisser, sont des entités qui ont un besoin en fonds de roulement négatif; ce besoin négatif est en réalité une **ressource en fonds de roulement**;
 - d) autrement dit, par principe, le fonds de roulement permet de financer le besoin en fonds de roulement;
- 3) de la **position de trésorerie**: celle-ci correspond à la différence entre le fonds de roulement net et le besoin en fonds de roulement.

Cette triade se synthétise sous la forme de l'équation suivante:

Position de trésorerie = Fonds de roulement net – Besoin en fonds de roulement.

Et précisément, toute la question est de savoir comment améliorer la position de trésorerie? Plusieurs

méthodes semblent possibles, mais toutes ne sont pas optimales! En voici quelques-unes:

- 1) augmenter les cotisations, impôts et taxes: c'est la méthode la plus facile, mais lorsque les charges fiscales et parafiscales sont déjà trop lourdes, cette méthode est trompeuse;
 - a) elle dissuade les entrepreneurs d'entreprendre,
 - b) trop d'impôt tue l'impôt ou, autrement dit, «le taux mange l'assiette» (Cf. courbe de Laffer²⁶⁵), enfin,
 - c) si le besoin en fonds de roulement est proportionnel aux produits ou recettes, plus on augmente ces produits et recettes, plus on augmente le besoin en fonds de roulement, plus on dégrade sa trésorerie, car on tourne en rond;
 - d) enfin, plus les prélèvements obligatoires augmentent et moins l'Etat dispose de marge de manœuvre;
- 2) changer ses modes de financement: c'est une option intéressante adoptée par l'arrêté flamand; les collectivités locales emprunteront, désormais, en fonction de leur situation de trésorerie et non plus en raison du financement de l'investissement; en effet, ce dernier mode de financement menait à une gestion de trésorerie forcément inefficace²⁶⁶;
- 3) connaître son *break even point*: si l'Etat ne parvient pas à déterminer son seuil d'équilibre, il s'enfoncé dans les déficits budgétaires et l'accroissement de sa dette souveraine, jusqu'au moment où la seule issue est d'obtenir des remises de dettes de ses bailleurs de fonds internationaux, mais l'effet est désastreux sur la population;
- 4) gérer le besoin en fonds de roulement: beaucoup de mandataires politiques ne comprennent pas la notion même de besoin en fonds de roulement que la comptabilité budgétaire est d'ailleurs incapable de mesurer; la gestion de ce besoin passe par une diminution des créances ou des immobilisations.

6.4. Comparaison avec les budgets

Au niveau du compte des produits et des charges, l'analyse financière portera essentiellement sur la comparaison entre le total des mouvements de ce compte pour les seules dépenses (correspondant aux charges) et pour les seules recettes (correspondant aux produits) avec le budget. Cette analyse est possible grâce à l'IPSAS, non numérotée, relative à l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse²⁶⁷. Chaque partie de la note de politique générale et de la note financière comprend le triptyque suivant, en dehors

- 1) des recettes et dépenses du budget **réalisées**,
- 2) les recettes et dépenses du budget **initial** et

265. Cf. <http://www.heritage.org/research/reports/2004/06/the-laffer-curve-past-present-and-future>, The Laffer Curve: Past, Present, and Future

266. Verslag, Moniteur belge, p. 60.430; «De koppeling van leningen aan de financiering van een specifieke investering leidt tot inefficiënt thesauriebeheer».

267. Cette norme est composée de deux parties: Première partie: Dispositions normatives, suivie de l'annexe 1 et Deuxième partie: Informations supplémentaires dont la présentation est recommandée, suivie des annexes 2 à 5. Cette IPSAS est entrée en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004.

- 3) les recettes et dépenses du budget **après la dernière modification budgétaire**²⁶⁸.

L'IPSAS, non numérotée²⁶⁹, dispose, en matière de comparaison avec ces budgets que «*Les entités du secteur public sont généralement soumises à des limites budgétaires sous la forme de crédits ou d'autorisations budgétaires qui peuvent éventuellement être mises en place par une loi de finances. Un des objectifs de l'information financière publiée par les entités du secteur public consiste à déterminer si la trésorerie a été obtenue et utilisée conformément au budget légalement adopté. Dans certaines juridictions, cette disposition figure dans la législation. La présente Norme recommande de présenter une comparaison des montants réalisés et des montants budgétés pour la période de reporting. Différentes possibilités de comparaison des informations financières avec un budget existent, et notamment:*

- 1) *la préparation d'une note avec des colonnes distinctes pour les montants budgétés et les montants réels. Une colonne détaillant les écarts par rapport au budget ou aux crédits peut également y figurer par souci d'exhaustivité; et*
- 2) *une déclaration de la (des) personne(s) responsable(s) de la préparation des états financiers, confirmant que les montants budgétés n'ont pas été dépassés. Si des montants budgétés ou des crédits ont été dépassés, ou des sorties effectuées en l'absence d'autorisation budgétaire ou d'autre habilitation, les détails pourront en être présentés par le biais d'une note faisant référence à la rubrique pertinente dans les états financiers».*

Les annexes à cette IPSAS comportent des exemples de comparaison entre

- 1) les montants du budget initial,
- 2) les montants du budget définitif et
- 3) les montants du budget réels, ceux qui résultent du compte d'exécution budgétaire.

6.5. Divers

Le schéma du compte annuel est également reproduit dans l'ouvrage suivant: *De beleids- en beheerscyclus van de AGB, APB en OCMW-verenigingen – Regelgeving – Editie 2013*²⁷⁰. La monnaie de présentation des états financiers est l'euro²⁷¹ et les rubriques des rapports de politique et de gestion sont exprimées en unités d'euro²⁷².

6.6. Les actifs

Les **actifs circulants**²⁷³ sont constitués par:

- 1) les valeurs disponibles et placements de trésorerie: sans commentaire particulier;
- 2) les créances à court terme²⁷⁴: y sont classées les créances dont la durée initiale est d'un an maximum, même si elles n'ont pas encore donné naissance à un titre juridique de créance, à condition toutefois que le débiteur soit déterminé et que le montant soit déterminé ou susceptible d'être estimé avec précision; cette rubrique fait la distinction entre les créances issues d'opérations de troc [ruiltransacties] (pour lesquelles l'administration donne en échange une valeur économique équivalente) et celles issues d'opérations monétaires [niet-ruiltransacties] (impôts à recouvrer, subventions à percevoir, cautions en espèces d'une durée de maximum un an)²⁷⁵;
- 3) les stocks et commandes en cours d'exécution: brève référence ci-dessous²⁷⁶;
- 4) les comptes de régularisation de l'actif: commentaire ci-après;
- 5) les créances à long terme qui échoient dans l'année: sans commentaire particulier.

Le *verslag* observe, avec raison, que l'IPSAS 1 ne mentionne pas les comptes de régularisation, d'actif comme de passif, comme rubriques distinctes du bilan²⁷⁷. «*Dit is merkwaardig omdat de overlopende rekeningen bijdragen tot het transactieprincipe*»²⁷⁸. Ces comptes sont en effet liés au principe de transaction et sont mouvementés dans l'exercice où ladite transaction a été réalisée indépendamment de son encaissement ou décaissement. Sur base du principe que les IPSAS autorisent toujours une information additionnelle signifiante, l'arrêté flamand, par principe, dispose que «*les comptes de régularisation de l'actif comprennent:*

- 1) *les charges à reporter, c'est-à-dire les prorata de charges exposées au cours de l'exercice financier ou d'un exercice financier antérieur, mais qui sont à rattacher à un ou plusieurs exercices ultérieurs;*
- 2) *les produits acquis, c'est-à-dire les prorata des produits qui ne seront recouverts qu'au cours d'un exercice financier ultérieur, mais qui se rapportent à un exercice financier expiré»*²⁷⁹.

Dans l'IPSAS, non numérotée, relative à l'information financière selon la méthode de la comptabilité de

268. Arrêté flamand, art. 31.

269. IPSAS, non numérotée, § 2.1.36

270. Cf. pp. 184 à 186. Cet ouvrage très complet comporte près de 300 pages.

271. Cf. IPSAS 1; § 63, d) et IPSAS 4 Effets des variations des cours des monnaies étrangères.

272. Arrêté flamand, art. 50.

273. Arrêté flamand, art. 52.

274. Arrêté flamand, art. 55.

275. Arrêté flamand, art. 55, §§ 2 et 3. IPSAS 1, § 88, (h) et (g).

276. Nonobstant l'IPSAS 12 et l'IPSAS 1, § 94 (c). Arrêté flamand, art. 56.

277. IPSAS 1, § 88.

278. *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.458.

279. Arrêté flamand, art. 58.

caisse, il est néanmoins spécifié que «*es entités qui présentent leurs états financiers d'après la méthode de la comptabilité de caisse rassemblent souvent des informations sur des postes qui ne sont pas comptabilisés selon la méthode de la comptabilité de caisse*», tels les comptes de régularisation²⁸⁰.

Une des raisons qui pourrait, semblerait-il, expliquer l'absence de tels comptes de régularisation, tant dans l'IAS 1, § 54, que dans l'IPSAS 1, §89, est que l'IASB comme l'IPSASB se focalisent sur les grandes questions de comptabilisation (*recognition*) ou d'évaluation (*measurement*), les comptes de régularisation ne présenteraient pas apparemment d'intérêt suffisant. Il n'en demeure pas moins qu'au niveau des *display* et *disclosure principles*, l'arrêté flamand a fait le bon choix de la mention distincte des comptes de régularisation d'actif et de passif.

Les **immobilisations**²⁸¹ sont constituées par:

- 1) les créances à long terme²⁸²:
 - a) ces créances ou leur partie ayant une durée de plus d'un an qui échoient dans un délai de douze mois seront reportées à l'état des créances à court terme, sous les actifs circulants;
 - b) la même remarque, formulée ci-dessus, vaut pour les créances n'ayant pas encore donné naissance à un titre juridique de créance;
 - c) cette rubrique fait aussi la distinction entre les créances issues d'opérations de troc (pour lesquelles l'administration donne en échange une valeur économique équivalente) ou celles issues d'opérations monétaires (subventions à percevoir et cautions en espèces de plus d'un an);
- 2) les immobilisations financières²⁸³: ces immobilisations comprennent principalement,
 - a) les agences autonomisées externes, les partenariats intercommunaux, les intercommunales et autres partenariats similaires, les partenariats publics-privés et les sociétés ou associations de droit privé;
 - b) les intérêts, définis comme étant les droits sociaux que l'administration possède dans ces entités;
 - c) les créances, définies comme étant les créances que l'administration détient sur ces entités, et qui visent à soutenir durablement leur activité, quelles qu'en soient la durée contractuelle, l'origine ou la forme;

3) les immobilisations corporelles²⁸⁴: ces immobilisations comprennent:

- a) les biens communs²⁸⁵, sont définis comme étant des immobilisations corporelles dans le cadre desquelles l'accomplissement de l'aide sociale génère moins de recettes que les dépenses qui s'avèrent nécessaires pour obtenir ces actifs et pour réaliser cette prestation de service;
- b) les immobilisations corporelles commerciales²⁸⁶ qui sont celles dans le cadre desquelles l'accomplissement de l'aide sociale génère suffisamment de recettes pour compenser les dépenses qui s'avèrent nécessaires pour obtenir ces actifs et pour réaliser cette prestation de service;
- c) les autres immobilisations²⁸⁷ qui utilisées pour réaliser des recettes locatives, une plus-value foncière ou les deux et qui ne peuvent pas être utilisées pour assurer l'aide sociale;
- 4) les immobilisations incorporelles²⁸⁸: ces immobilisations comprennent:
 - a) les frais de recherche et de développement; sans commentaire particulier;
 - b) les concessions, brevets, licences, savoir-faire, marques et autres droits similaires; sans commentaire particulier;
 - c) le goodwill est défini comme étant le prix qui a été payé pour l'acquisition d'une autre entité ou d'une partie d'une autre entité, lorsqu'il est supérieur à la valeur nette de l'actif, moins les éléments de passif de l'entité ou de la partie de l'entité acquise;
 - d) les paiements anticipés des immobilisations incorporelles; sans commentaire particulier;
 - e) les plans et études relatifs à la préparation de nouveaux projets: sans commentaire particulier.

Conformément à l'IPSAS 1, § 88, l'arrêté flamand ne prévoit pas de frais de constitution à l'actif du bilan.

6.7. Les passifs

Les **dettes**²⁸⁹ comprennent:

- 1) les dettes à court terme:
 - a) les dettes financières; sans commentaire particulier;
 - b) les dettes issues d'opérations de troc [ruiltransactions] (pour lesquelles l'administration reçoit en échange une valeur économique équivalente) et

280. IPSAS, non numérotée, §§ 1.3.10 et 1.3.11. Sur l'aspect des rapprochements possibles en comptabilité d'exercice et budgétaire, Cf. Référentiel de comptabilité budgétaire, Direction du budget (France), janvier 2009, http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/ressources/circulaires/recueil_comptabilite_budgetaire.pdf.

281. Arrêté flamand, art. 60.

282. Arrêté flamand, art. 61.

283. Arrêté flamand, art. 62.

284. Un mot particulier doit être dit sur l'actif suivant: «*Sous crédit-bail et droits similaires, figurent les droits d'usage à long terme que l'administration détient sur la base d'un crédit-bail, d'un bail emphytéotique, d'un droit de superficie ou d'autres conventions similaires.*

Le crédit-bail est une convention dans le cadre de laquelle le bailleur transfère au preneur, contre paiement ou contre une série de paiements, le droit d'utiliser un bien pendant une période déterminée, et où pour ainsi dire tous les avantages et désavantages liés à la propriété sont transmis au preneur; Cf. Arrêté flamand, art. 72. Cette disposition est conforme à l'IPSAS 13, § 8.

285. Arrêté flamand, art. 64; pour plus de détails se rapporter aux commentaires «*Artikel 64 en 65*», *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.459.

286. Arrêté flamand, art. 66 et 67. Ces immobilisations sont à comparer aux actifs générateurs de trésorerie (*bedrijfsmatige materiële vaste activa*) définis par l'IPSAS, 21, § 16.

287. Arrêté flamand, art. 68. Cf. Cette disposition est conforme à l'IPSAS 16, §§ 7 à 18.

288. Arrêté flamand, art. 74.

289. Arrêté flamand, art. 75. Cf. également IPSAS 1, § 88.

- celles issues d'opérations monétaires [niet-ruil-transacties] (dettes relatives aux rémunérations et dettes sociales);
- c) les provisions pour risques et charges; voir commentaire ci-après;
 - d) les comptes de régularisation du passif; même remarque que pour les comptes d'actif²⁹⁰; voir également infra;
 - e) les dettes à long terme qui échoient dans l'année et
- 2) les dettes à long terme:
 - a) les dettes financières;
 - b) les dettes issues d'opérations de troc et celles issues d'opérations monétaires;
 - c) les provisions pour risques et charges.

Sous les **provisions**²⁹¹ pour risques et charges (individualisées en fonction des risques et charges de même nature) figurent les dettes clairement définies par nature, qui sont certaines à la date de clôture du bilan et dont le montant n'est pas déterminé, mais qui sont susceptibles d'être estimées de façon fiable²⁹². Il s'agit de dettes découlant d'événements passés, dont le règlement est censé résulter en une sortie de ressources. Elles sont constituées par:

- 1) les pensions et obligations similaires constituées par l'administration en vue de répondre aux obligations en matière de pensions de retraite et de survie, de prépensions et d'autres pensions et rentes que l'administration a contractées pour ses actuels ou anciens bourgmestres, échevins, membres de la députation permanente, présidents et vice-présidents du conseil d'action sociale ou membres du personnel;
- 2) les autres risques et charges découlant:
 - a) des sûretés personnelles ou réelles constituées en garantie de dettes ou engagements de tiers,
 - b) des engagements d'achat ou de vente d'immobilisations,
 - c) de l'exécution de commandes passées ou reçues,
 - d) des positions ou conventions à terme en devises ou sur biens concernés,
 - e) des garanties techniques liées aux ventes ou services déjà effectués par l'administration,
 - f) des litiges en cours et
 - g) de legs.

Les **comptes de régularisation** du passif²⁹³ comprennent:

- 1) les charges à imputer, c'est-à-dire les prorata des charges qui ne seront payées qu'au cours d'un

exercice financier ultérieur, mais qui se rapportent à un exercice financier écoulé;

- 2) les produits à reporter sont les prorata des produits perçus au cours de l'exercice financier ou au cours d'un exercice financier antérieur, mais qui se rapportent à un exercice financier ultérieur.

L'**actif net**²⁹⁴ comporte:

- 1) l'excédent ou le déficit cumulé, définis comme étant la somme de l'excédent ou déficit cumulé des exercices comptables précédents et de l'excédent ou déficit de l'exercice financier actuel; l'excédent ou le déficit de l'exercice financier est le solde entre le total des produits et le total des charges²⁹⁵;
- 2) les subventions d'investissement et les donations comprennent respectivement les mandatées par une autorité publique pour investir dans des immobilisations les donations, legs et droits similaires que l'administration acquiert sous forme d'immobilisations ou pour investir dans des immobilisations;
- 3) les réserves de réévaluation comprennent les plus-values non réalisées sur immobilisations financières et autres immobilisations corporelles;
- 4) les autres actifs nets comprennent le solde entre le total des actifs, d'une part, et le total des dettes et des autres rubriques de l'actif net, d'autre part.

6.8. Les produits

Les **produits**²⁹⁶ sont ventilés:

- 1) en produits opérationnels qui comprennent:
 - a) les produits issus du fonctionnement, définis comme étant le montant de la vente de biens et de la fourniture de services à des tiers par l'administration dans le cadre de l'aide sociale, après déduction des réductions consenties sur le prix; ces montants ne comprenant, ni la TVA, ni aucune autre taxe liée aux produits issus du fonctionnement;
 - b) les produits fiscaux et amendes;
 - c) les subventions (générales et spécifiques) de fonctionnement, donations et legs qui ne dépendent pas, lors de leur obtention, d'un investissement dans des immobilisations sont inscrits dans la rubrique subventions de fonctionnement;
 - d) la récupération de charges spécifiques du service social des centres publics d'action sociale;
 - e) les autres produits opérationnels;
- 2) en produits financiers,

290. Cf. IPSAS, 19, § 19 (b); selon cette norme, les charges à payer sont donc souvent comptabilisées dans les dettes fournisseurs et autres crédateurs, alors que les provisions sont présentées séparément.

291. Arrêté flamand, art. 80.

292. Conforme à l'IPSAS 19, § 18; le § 22 de la même norme dispose que: «Une provision doit être comptabilisée lorsque:

1) une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé;

2) il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation; et

3) le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable».

293. Arrêté flamand, art. 81.

294. Arrêté flamand, art. 83 à 87.

295. Cf. IPSAS 1, § 95. Ce que l'arrêté flamand appelle les *minderheidsbelangen* n'ont que peu d'intérêt dans les collectivités locales. S'il devait en exister, elles seraient mentionnées dans les développements (l'annexe) (IPSAS 1, §§ 95 (d) et 97).

296. Arrêté flamand, art. 88 à 91. «IPSAS erkent geen uitzonderlijke kosten of opbrengsten meer (IPSAS 1, IN 7)», sous réserve du point 3, ci-après..

- 3) en produits exceptionnels qui comprennent les plus-values sur la réalisation d'immobilisations financières, corporelles et incorporelles²⁹⁷.

6.9. Les charges

Les **charges**²⁹⁸ sont ventilées:

- 1) en charges opérationnelles²⁹⁹ qui comprennent:
 - a) les biens et services³⁰⁰ qui comportent essentiellement, selon la classification par nature:
 - 1° les achats de marchandises, de matières premières et auxiliaires,
 - 2° les services, travaux et études achetés,
 - 3° la prestation de services de l'administration, exécutée par des tiers,
 - 4° les achats de biens immobiliers destinés à la vente et
 - 5° les modifications de stock;
 - b) les rémunérations, charges sociales et pensions;
 - c) les amortissements, réductions de valeur et provisions qui comportent:
 - 1° les amortissements et les réductions de valeur actés sur les immobilisations financières, corporelles et incorporelles,
 - 2° les réductions de valeur actées (et leurs reprises) sur les stocks, commandes en exécution ou créances de fonctionnement,
 - 3° les provisions (et leurs utilisations et reprises) constituées pour les risques et charges opérationnels;
 - d) les charges spécifiques du service social des centres publics d'action sociale;
 - e) les subventions de fonctionnement consenties;
 - f) autres charges opérationnelles;
- 2) en charges financières qui comportent les charges des dettes (intérêts, commissions et amortissement des frais d'émission) et les réductions de valeur et leurs reprises sur valeurs disponibles, placements de trésorerie, etc., (les moins-values, escompte, différence de change, etc.);
- 3) en charges exceptionnelles³⁰¹ qui comprennent les moins-values sur la réalisation d'immobilisations financières, corporelles et incorporelles et les subventions d'investissement consenties.

7. La comptabilité

7.1. Généralités

La comptabilité des collectivités locales flamandes est tenue en euros, au moyen d'un système de journaux et de comptes et selon un plan comptable minimum normalisé des comptes généraux déterminé par arrêté ministériel³⁰². Le plan comptable doit être ainsi établi qu'au moins les notes financières du budget et du compte annuel, de même que le résumé des comptes généraux découlent, sans addition ni omission, des soldes des comptes généraux concernés.

Le ministre détermine aussi le plan comptable normalisé des domaines politiques et le plan comptable normalisé des codes de secteur économique. Ces codes indiquent à quel secteur économique appartient celui avec qui une transaction a ou aura lieu. Ce qui est essentiel à retenir, c'est que tous ces plans comptables normalisés des comptes généraux, des champs politiques et des codes secteur économique ont été volontairement conçus, dans le cadre du COFOG, avec un objectif statistique européen, en ce qu'ils permettent, sans retraitements, l'établissement de rapports dans le cadre du Règlement CE n° 2223/96 du Conseil de l'Union européenne du 25 juin 1996, plus connu sous le nom de SEC95³⁰³.

Le *verslag* affirme, avec raison, que la force d'un système de comptes dépend de la complétude des enregistrements, de la précision de l'information saisie, du calendrier dans lequel les données sont reconnues et de la reconnaissance et de l'évaluation des opérations et de la méthode de leur enregistrement³⁰⁴. La comptabilité des collectivités locales est organisée sur base des trois décrets organiques, du principe de la partie double, à laquelle sont reliées des opérations de comptabilité budgétaire, typiques d'une comptabilité publique³⁰⁵. Le rapportage financier doit en résulter aisément, sans manipulations additionnelles, sans addition ni omission des comptes généraux³⁰⁶. Le *verslag* illustre ce système par le schéma suivant:

297. «In het uitvoeringsbesluit is ervoor geopteerd om de meerwaarden bij de realisatie van vaste activa toch als uitzonderlijke opbrengsten te beschouwen», voir *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.462.

298. Arrêté flamand, art. 94.

299. Conforme à l'IPSAS 1, § 108.

300. Cette rubrique comprend également les frais de personnel intérimaire et des personnes mises à la disposition de l'administration.

301. Arrêté flamand, art. 102; *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.463; «IPSAS erkent geen uitzonderlijke kosten of opbrengsten meer (IPSAS 1, IN 7). In het uitvoeringsbesluit is ervoor geopteerd om de minderwaarden bij de realisatie van vaste activa en de toegestane investeringsubsidies toch als uitzonderlijke kosten te beschouwen».

302. Cf. Arrêté ministériel du 1^{er} octobre 2010 fixant les modèles et les modalités des rapports politiques et leurs notes, art. 14 à 16 et spécialement art. 14.

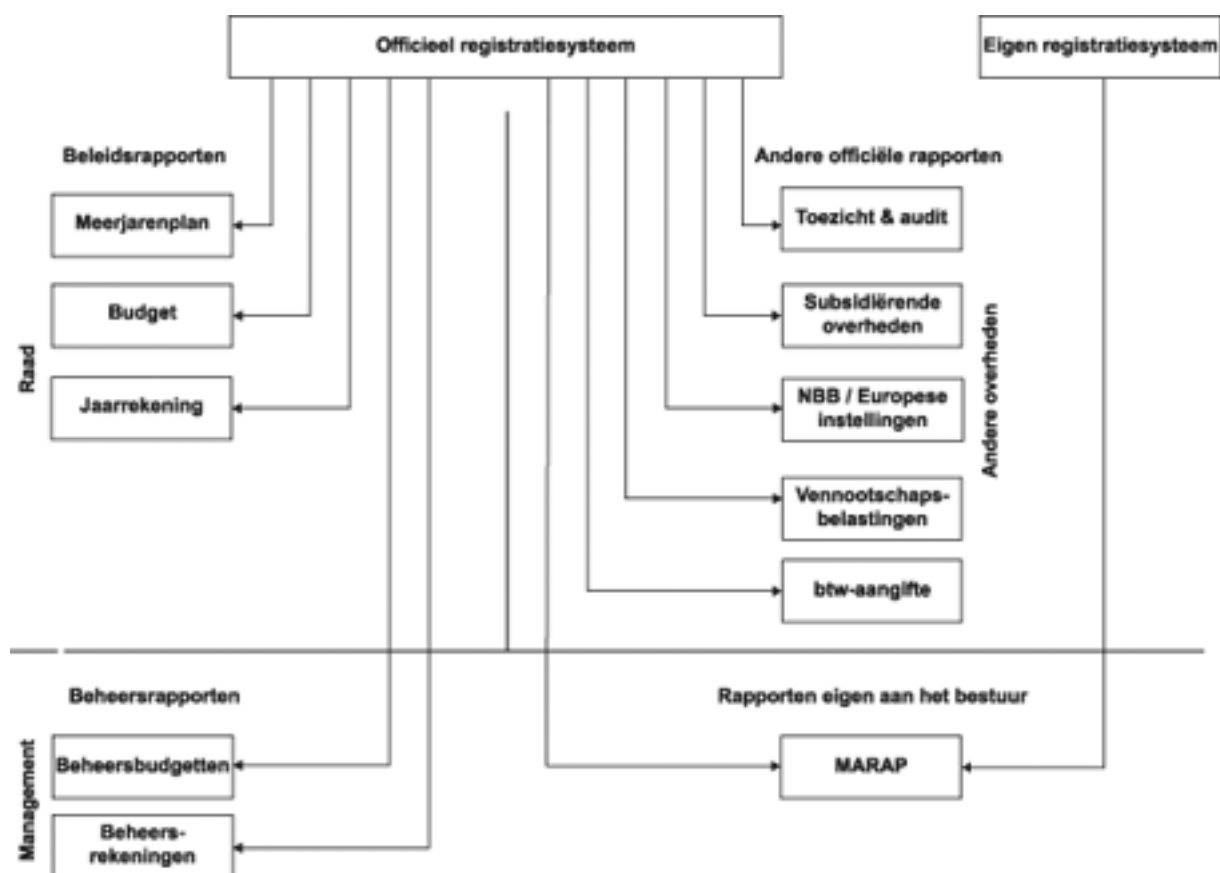
303. Cf. Journal officiel, n° L 310 du 30/11/1996 p. 1 à 469.

304. *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.463 et section 2.7. *De Boekhouding du verslag*.

305. Art. 160, PD, 164, GD et 166, OD.

306. *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.464; «Artikel 104 legt eveneens op aan welke vereisten deze stelsels minimaal moeten voldoen:

- de registraties op basis van het minimumstelsel van de algemene rekeningen moeten het mogelijk maken dat de financiële nota's van het budget en van de jaarrekening, de balans en de staat van opbrengsten en kosten automatisch voortvloeiën uit de boekhouding;
- de registraties op basis van het minimumstelsel van de algemene rekeningen in combinatie met het stelsel van de beleidsvelden en het minimum stelsel van de economische sectorcodes moeten het mogelijk maken de verplichte rapportering volgens ESR95 op te stellen. De economische sectorcodes zijn bedoeld om de financiële stromen tussen de verschillende economische sectoren te bepalen».



307

La comptabilité des collectivités locales flamandes doit être tenue selon un double système de livres-journaux et de comptes: a) tant pour l'enregistrement des opérations budgétaires, b) que pour les transactions en comptabilité d'exercice³⁰⁸. Un arrêté ministériel détermine le plan a) des comptes généraux, b) des codes de secteurs économiques et c) des codes de rapports partiels³⁰⁹.

7.2. Les opérations budgétaires

Toutes les **opérations budgétaires**³¹⁰ de recettes et de dépenses escomptées en matière d'exploitation qui sont contenues dans a) le *meerjarenplan*, b) son adaptation, c) le budget, d) une modification budgétaire, e) un budget de gestion ou f) une adaptation de crédit interne, sont enregistrées, par exercice financier, dans autant de livres-journaux budgétaires des crédits de transaction destinés à l'exploitation. Chaque inscription est identifiée par onze références. Il en est de même avec le même type d'opérations budgétaires

liées aux investissements et aux désinvestissements. Toutes les recettes et dépenses escomptées qui ne font pas partie des recettes et dépenses précitées sont enregistrées, par exercice financier, dans un livre-journal budgétaire des autres crédits de transaction.

L'arrêté flamand définit ensuite les engagements et les imputations budgétaires:

- 1) l'engagement d'une obligation³¹¹ est l'inscription, dans un des livres-journaux budgétaires des engagements, de la totalité des dépenses escomptées à la suite d'une obligation projetée avec un tiers déterminé; un engagement de transaction est l'inscription, dans un livre-journal budgétaire des engagements, de la totalité des dépenses escomptées pour un exercice financier, à la suite d'une obligation projetée ou déjà contractée avec un tiers précisément désigné;
- 2) l'imputation d'une transaction³¹² est l'inscription des recettes et dépenses réalisées dans un des livres-journaux budgétaires des imputations.

Une transaction est simultanément³¹³ imputée dans un

307. *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.463.

308. Arrêté flamand, art. 103.

309. Arrêté flamand, art. 104; Arrêté ministériel du 26 novembre 2012 modifiant l'arrêté ministériel du 1er octobre 2010 fixant les modèles et les modalités des rapports politiques et leurs notes explicatives, et fixant les plans comptables des communes, provinces et centres publics d'action sociale.

310. Arrêté flamand, art. 105 à 109.

311. Arrêté flamand, art. 107.

312. Arrêté flamand, art. 108.

313. Arrêté flamand, art. 109.

livre-journal budgétaire des imputations, lorsqu'elle est inscrite dans un livre-journal de la comptabilité générale.

7.3. Les opérations d'exercice

Toutes les transactions sont inscrites, c'est-à-dire comptabilisées, sans délai, de manière fidèle et complète, par ordre de date et selon un système de numérotation continue, dans un système de livres-journaux auxiliaires de la comptabilité d'exercice. Toute comptabilisation se fait à l'aide d'une pièce justificative, datée et numérotée de façon continue, à laquelle elle doit référer. Les pièces justificatives sont conservées de façon méthodique. Chaque comptabilisation est identifiée par au moins onze références³¹⁴.

La comptabilité d'exercice est, par exercice, subdivisée en quatre périodes comptables d'un trimestre, une période d'ouverture et une période de clôture, ou en douze périodes d'un mois, une période d'ouverture et une période de clôture. Les comptabilisations peuvent uniquement avoir lieu dans une période non clôturée qui est strictement limitée à la seule période en cours et à celle qui lui précède. Par exception, la période de clôture peut néanmoins rester ouverte jusqu'à l'établissement du compte annuel et la période d'ouverture peut demeurer ouverte jusqu'à l'établissement du compte annuel du précédent exercice. La clôture d'une période implique que cette période est simultanément clôturée dans tous les livres-journaux. La compensation entre avoirs et dettes, entre droits et obligations et entre charges et produits est interdite, sauf aux cas prévus³¹⁵.

7.4. Les opérations d'ouverture et de clôture de comptes

Les opérations d'ouverture sont comptabilisées dans la période d'ouverture et les opérations de clôture, dans la période de clôture. Un exercice ne peut pas être clôturé, si toutes les périodes de cet exercice comptable ne sont pas elles-mêmes clôturées³¹⁶.

La partie du crédit de transaction d'une enveloppe d'investissement non clôturée, pour laquelle aucune imputation n'a été comptabilisée à la fin d'un exercice, est reportée en réouverture à l'exercice suivant au sein de la même enveloppe d'investissement. Inversement, la partie de tous les autres crédits de transaction, pour laquelle aucune imputation n'a été comptabilisée, échoit à la fin de l'exercice³¹⁷.

7.5. Le cycle des dépenses

Le ***cycle des dépenses***³¹⁸ comportent quelques mesures de contrôle interne comptable. Avant de contracter une obligation, ou le cas échéant, avant de soumettre l'obligation envisagée au visa du gestionnaire financier de la collectivité locale, l'administration doit doublement:

- 1) vérifier, s'il y a suffisamment
 - a) de crédits de transaction disponibles, tant pour l'exercice en cours et que dans le cadre du *meerjarenplan* et
 - b) de crédits d'obligation disponibles, en cas de dépenses d'investissement et
- 2) engager:
 - a) la dépense pour l'exercice sur le crédit de transaction et
 - b) la totalité de la dépense sur le crédit d'engagement, en cas de dépenses d'investissement.

Par ailleurs, certaines opérations demeurent soumises à la formalité du visa, tels que l'embauche de personnel, les engagements contractuels de plus d'un an et les subventions d'investissement.

A l'exception des dépenses payées par le biais des provisions, une dépense ne peut être payée qu'après avoir été engagée et imputée. Une provision ne peut être apurée qu'à l'issue de l'engagement et de l'imputation des dépenses couvertes par elle.

7.6. Le cycle des recettes

Le ***cycle des recettes*** comportent quelques mesures de contrôle interne comptable.

Le gestionnaire financier transfère les créances dont l'exigibilité est douteuse vers un compte des débiteurs douteux. Il inscrit comme créances inexigibles les montants que doivent acquitter des débiteurs dont l'insolvabilité a été prouvée par des pièces justificatives quelconques.³¹⁹

Il est interdit de modifier les données des factures sortantes déjà inscrites ou d'annuler les factures sortantes, en tout ou en partie. Les annulations ou modifications font l'objet d'une note de crédit ou d'une facture additionnelle³²⁰.

314. Arrêté flamand, art. 110 à 112.

315. Arrêté flamand, art. 113 à 115.

316. Arrêté flamand, art. 116 et 117.

317. Arrêté flamand, art. 118.

318. Arrêté flamand, art. 119 à 126.

319. Arrêté flamand, art. 127.

320. Arrêté flamand, art. 128.

7.7. Exigences relative aux logiciels de comptabilité

Le chapitre 7 de l'arrêté flamand se distingue **radicalement** des autres textes normatifs comptables belges par un ensemble cohérent et rigoureux de dispositions en matière de comptabilité régulière³²¹ informatisée, interdisant notamment l'irréversibilité des écritures et leurs manipulations³²². Il est important de voir par le détail l'ensemble de ces dispositions, car elles constituent autant de dispositions de contrôle interne comptable. Ce chapitre 7 est l'exécution de dispositions des trois décrets organiques³²³.

Le logiciel de comptabilité doit être ainsi conçu qu'il ne permet pas

- 1) de modifier ou de supprimer les données obligatoires des inscriptions dans les livres-journaux,
- 2) de rouvrir une période clôturée, ni d'y effectuer une inscription nouvelle.

Pour chaque inscription effectuée, le logiciel de comptabilité procède systématiquement aux contrôles suivants (il s'agit de contrôles **ex ante** opérés avant même la saisie de l'information)³²⁴:

- 1) le débit est égal au crédit, l'écriture doit donc être nécessairement en équilibre,
- 2) le compte général utilisé figure préalablement dans le plan comptable général de la collectivité locale,
- 3) aucune écriture de débit, ni aucune écriture de crédit, ne peut comporter de signes négatifs,
- 4) la période comptable utilisée n'a pas encore été clôturée, si elle devait l'être l'écriture serait impossible en comptabiliser et
- 5) la date de la pièce justificative n'est pas ultérieure à la date de saisie.

Au niveau des livres-journaux, le logiciel de comptabilité effectue, à chaque opération, les contrôles **ex post** supplémentaires suivants sont opérés³²⁵:

- 1) l'ordre chronologique des inscriptions est respecté,
- 2) le débit est égal au crédit, dans chaque livre-journal et pour chaque période,
- 3) le total des mouvements de débit correspond au total des mouvements de crédit de la balance des comptes,
- 4) les totaux des livres-journaux et des comptes généraux sont égaux,

- 5) les totaux de débit et de crédit des comptes de classe zéro sont égaux;
- 6) les totaux de débit et de crédit des comptes des classes 1 à 7 incluses sont égaux.

L'arrêté flamand aurait pu ajouter à ces contrôles que

- 1) le total des mouvements débiteurs, créditeurs, de même que les soldes débiteurs ou créditeurs de chacun des comptes particuliers (clients, fournisseurs, etc.), sont égaux au total des mouvements et des soldes, débiteurs et créditeurs, en compte général et
- 2) les écritures mouvementant tant les comptes généraux et que les comptes particuliers (individuels) doivent répondre au principe de simultanéité³²⁶.

Le logiciel de comptabilité fournit tous les rapports politiques et de gestion; *a contrario*, aucun de ces rapports ne peut être édité, s'il ne procède directement du système comptable. Chaque rapport généré, se rapportant à des périodes entièrement clôturées, peut être généré à nouveau. Il le sera de manière inévitablement identique à la précédente édition.

Le fournisseur du logiciel de comptabilité a la responsabilité d'élaborer une procédure³²⁷

- 1) pour effectuer des copies de sécurité de tous les fichiers nécessaires à la réparation du système de comptabilité, et il en informe la collectivité locale,
- 2) que l'utilisateur doit suivre lors de l'archivage d'un exercice financier, et il en informe l'administration,
- 3) que l'administration puisse consulter les données archivées, tant que le délai de conservation des données stockées n'est pas dépassé et
- 4) le système de comptabilité est suffisamment sécurisé pour protéger les données stockées contre les abus et les manipulations illicites, ainsi que contre les préjudices susceptibles d'être causés par un matériel ou logiciel défectueux.

Le fournisseur du logiciel de comptabilité élabore une procédure écrite pour réparer le système de comptabilité à partir des copies de sécurité, et il en informe l'administration.

Le logiciel de comptabilité permet

- 1) de valider des documents numériques par l'apposition d'une signature électronique, conformément

321. Sur la question de la régularité des comptabilités, cf. Avis CNC 174-1 – Les principes d'une comptabilité régulière, Bulletin CNC, n° 38, février 1997, p. 2-32.

322. Arrêté flamand, art. 129 à 139.

323. Art. 175, al. 2, PD, 179, al. 2, GD et 180, al. 2, OD.

324. Cf. *Verslag*, Moniteur belge, op. cit., p. 60.470; «**Ex ante** controles, opgenomen in artikel 130, zijn controles die uitgevoerd kunnen worden tijdens het ingeven van de verrichtingen. Ze wijzen de gebruiker op (mogelijke) fouten bij het registreren van verrichtingen en zijn voornamelijk bedoeld om vergissingen tegen te gaan. Het helpt de integriteit van de input te verzekeren en biedt de gebruiker meer zekerheid over de door hem of haar ingevoerde gegevens».

325. Cf. *Verslag*, Moniteur belge, op. cit., p. 60.470; «Ze hebben niet alleen tot doel om de interne controle en de audits te ondersteunen. Ze zijn evenzeer een gebruiksinstrument voor de verantwoordelijke van de boekhouding zelf. Het gebeurt dat gegevens correct ingegeven zijn, maar dat een technisch mankement (zoals een stroompanne, problemen met een harde schijf etc.) de correcte registratie ervan verhinderd heeft. Het opsporen van dit type anomalieën is een waardevolle bijdrage van deze **ex post** controles».

326. Projet de loi portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, Exposé des motifs, DOC 50 1870/001, p. 34, § 54. Cf. également, Le contrôle interne dans le secteur public bruxellois, Raymond Ghysels, Tax Audit & Accountancy, pp. 12 et 13, mars 2012.

327. *Verslag*, Moniteur belge, op. cit., p. 60.471; «Het nemen van back-ups kan twee functies vervullen. Enerzijds kunnen ze gebruikt worden om in geval van nood beschadigde bestanden te herstellen of te vervangen, anderzijds kunnen ze gebruikt worden om gegevens te archiveren».

- à la loi du 9 juillet 2001 fixant certaines règles relatives au cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification,
- 2) d'identifier chaque usager du système, ainsi que celle de toute personne ayant directement accès aux bases de données utilisées par le système de comptabilité et
 - 3) de limiter l'accès à certaines données et fonctions pour certains usagers, et ce, conformément au système de contrôle interne.

Seuls les travaux d'entretien et de réparation permettent d'éditer directement les bases de données. Dans ce dessein, l'accord explicite de la personne désignée par le système de contrôle interne ou de son mandataire est requis. Pour supprimer un fichier, l'accord de deux membres du personnel (de même niveau hiérarchique) désignés par le biais du système de contrôle interne de l'administration est requis.

Chaque traitement de données implique l'enregistrement dans un fichier des informations suivantes:

- 1) l'identification de l'auteur du traitement,
- 2) la date et l'heure du traitement et
- 3) le type de traitement effectué.

Le fournisseur du logiciel de comptabilité veille à procurer une documentation détaillée et à offrir les formations nécessaires pour une utilisation optimale. Le *verslag* complète cette règle par l'observation de trois formes distinctes de documentation a) la metadocumentation³²⁸, b) la documentation technique et c) la documentation de l'utilisateur.

Deux observations supplémentaires doivent aussi être faites, quant à la sécurité informatique du traitement des informations et des données comptables:

- 1) il est rappelé que, il n'y a guère, l'arrêté royal du 25 janvier 2005 avait pour objectif de disposer que l'écriture récapitulative dans un livre central n'est plus exigée (la méthode utilisée était celle du collage de listing d'ordinateur dans un livre visé ou paraphé, coté et broché), si l'irréversibilité des données légales est garantie au moyen des écritures dans les livres journaux auxiliaires³²⁹; cette pra-

tique vieillotte avait été qualifiée, à juste titre, d'absurde par le rédacteur du rapport au Roi précédant la publication dudit arrêté royal; pour les entreprises privées, comme pour les entreprises publiques, soumises à la loi comptable de 1975, l'irréversibilité des écritures doit désormais résulter du logiciel lui-même;

- 2) le *verslag* fait expressément référence à la note technique de l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux relative aux critères de qualité du logiciel comptable³³⁰; cette note, rédigée il y a déjà 10 ans, met en évidence les principes généraux d'évaluation de la qualité d'un logiciel de comptabilité: a) principe de documentation, b) de conformité à la législation et aux règles comptables, c) d'irréversibilité des écritures, d) de la complétude des écritures, e) de la piste de révision, f) de contrôle de vraisemblance des données, g) des équilibres fondamentaux de la comptabilité en partie double, h) de contrôle de l'intégrité des données, i) de transparence des états, de la sécurité d'accès, j) de la traçabilité des opérations, k) principe de l'archivage, l) de la sauvegarde des données, m) principe de protection du logiciel, etc.

Deux observations supplémentaires doivent enfin être faites, quant à

- 1) ***L'intégration du logiciel de comptabilité dans un progiciel de gestion intégré (ERP)***³³¹: le ERP peut se définir comme un ensemble de logiciels intégrés, accédant en temps réel à des bases de données communes, assurant les principales fonctions utiles à la gestion des cycles d'entreprise³³²; les exigences informatiques précitées de l'arrêté flamand devraient pouvoir s'appliquer intégralement à ce type de progiciel dans lequel le logiciel de comptabilité est intégré; ceci devrait permettre à certains receveurs de ne plus tenir une partie de leurs comptes, dans des tableurs ou des fichiers, sans connexion univoque avec la comptabilité elle-même;
- 2) ***la maturité de l'utilisation du logiciel dans une informatique décisionnelle (BI)***³³³: celle-ci pourrait se schématiser³³⁴, selon la référence *Steria* ci-dessous citée, à cinq niveaux:

328. *Verslag, Moniteur belge*, op. cit., p. 60.471; «Het doel van de meta-documentatie is de mogelijkheden en beperkingen van de software volledig en accuraat te beschrijven. Het is een onderdeel van de informatieplicht van de softwareleverancier aan de klant. Ze kan onder meer informatie bevatten over:

- de gebruikte technologie (bv. welke onderliggend databankstelsysteem werd gebruikt);
- de systeemvereisten (bv. op welk platform kan de software draaien);
- de ingebouwde interfaces met andere toepassingen».

329. Arrêté royal du 25 janvier 2005 modifiant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé et l'arrêté royal du 16 juin 1994 fixant la contribution des entreprises aux frais de fonctionnement de la Commission des Normes comptables.

330. Critères de qualité du logiciel comptable, Note technique de l'IEC, 30 avril 2003. La note est téléchargeable via l'adresse suivante: www.iec-iab.be/fr/membres/publication/Ouvrages-et-Livres/Documents/Criteres_de_qualite_du_logiciel_%20comptable.pdf.

331. **Enterprise Resource Planning (ERP)**.

332. C'est-à-dire, les produits et créances d'exploitation, les charges et dettes d'exploitation, les ressources humaines, les stocks, les investissements et désinvestissements, les opérations financières et de trésorerie, la logistique, etc.

333. **Business Intelligence (BI)**, à ne pas confondre avec Intelligence économique qui se traduit par *Competitive intelligence*. Cf. a) Business Intelligence: Les entreprises européennes sont-elles prêtes pour le Big Data? Enquête européenne biMA® 2012/13, Dr. Carsten Dittmar, Volker Obendorf, Klaus-Dieter Schulze, janvier 2013 (www.steria.com/fr/); b) *Business Intelligence Success Factors: Tools for Aligning Your Business in the Global Economy*. Olivia Rud, 2009, Jul 10, *Business Wire Hoboken, N.J.*: Wiley & Son. «(BI) is a set of theories, methodologies, processes, architectures, and technologies that transform raw data into meaningful and useful information for business purposes. BI can handle large amounts of information to help identify and develop new opportunities. Making use of new opportunities and implementing an effective strategy can provide a competitive market advantage and long-term stability».

Niveaux de maturité	Fonctionnalité	Organisation	Technologie
1. Informations individuelles	Reflète personnel, contextuel et non normalisé d'un rapport unique lié à une tâche personnelle;	Initiative individuelle non coordonnée, peu transparente et souvent non reproductible;	Anarchie des sources d'information et des données, souvent traitées en tableur et selon un formatage individuel;
2. Silos d'informations	Reflète limité d'une tâche spécifique; risques de chevauchement et redondance;	Structure informelle de prise en charge et de coordination;	Infrastructure technique et paysage hétérogène des outils;
3. Intégration des informations	Harmonisation recherchée entre les départements, domaines et métriques des unités ou indicateurs;	Structure décentralisée et responsabilité bien définies; processus normalisés et documentés; gouvernance informatique;	Application et réutilisation des données dans une <i>data warehouse</i> , avec génération et distribution digitale de rapports; référentiel de métadonnées,
4. Veille	Métriques décentralisées, mais cohérentes au système; les informations analytiques sont utilisées dans des applications opérationnelles;	La veille est ponctuelle et alignée sur la stratégie et les plans d'action; gestion des problèmes orientée métiers;	Transparence par intégration logique; offre d'informations transparente par des entités de base intégrées logiquement; intégration des données analytiques dans les systèmes opérationnels;
5. Modèle axé sur l'information	Intégration stratégique et opérationnelle; utilisation par tous les agents, à tous les niveaux; aide à la responsabilité redimensionnelle.	Organisation orientée services; amélioration continue des processus, basée sur le suivi perpétuel.	Solutions flexibles basées sur une architecture cohérente; convergence des applications opérationnelles et analytiques.

7.8. Les règles d'évaluation dans l'inventaire

Cette matière très importante mériterait à elle seule une étude distincte; le manque de place oblige à se limiter au minimum.

7.8.1. Introduction

Le *verslag* déclare clairement que les IPSAS ont servi de base, ici aussi, à la rédaction des dispositions réglementaires sur les évaluations dans l'inventaire des collectivités locales. Là où il y a concordance entre les dispositions légales et réglementaires belges, celles-ci ont été reprises textuellement dans l'arrêté flamand. Comme déjà évoqué *supra* (section 6.1), les Prof. Dr. Johan Christiaens en Lic. Christophe Vanhee ont rédigé une étude sur la correspondance entre référentiels comptables³³⁵. La même approche critique a évidemment été suivie (section 6.1) que celle qui a présidé au choix du référentiel IPSAS lui-même. Si une différence de traitement a été réservée à certaines dispositions par rapport aux normes internationales, le *verslag* s'en explique article par article. Ainsi, par exemple, si un actif fait l'objet d'une réévaluation,

celle-ci est conforme à l'IPSAS 17, § 44³³⁶. On y reviendra.

7.8.2. Principes généraux

C'est à l'organe de gestion (le collège des bourgmestre et échevins, la députation provinciale ou le conseil d'action sociale) qu'il revient de déterminer les **règles d'évaluation** qui s'appliquent, par principe, à chaque élément du patrimoine évalué séparément³³⁷, quant:

- 1) à l'évaluation dans l'inventaire de toutes les possessions, créances, dettes, produits et charges de l'administration, de quelque nature qu'elles soient,
- 2) à l'établissement et la modification des amortissements, réductions de valeur et provisions pour risques et charges et
- 3) aux réévaluations³³⁸.

La **hiérarchie des sources de droit comptable**, *in afnemende volgorde van betekenis*, se présente comme suit selon le *verslag*³³⁹:

- 1) les dispositions des décrets organiques,
- 2) les dispositions des arrêtés d'exécution à ces décrets,

334. Le schéma ci-dessus doit, évidemment, être approprié aux besoins en information de l'entité et des tiers intéressés. Cf. *supra*, § 2.7.1 Introduction et motivation de cette réforme et *Conceptual Framework Exposure Draft 1, Information Needs of Service Recipients and Resource Providers*, §§ 1.3 à 1.6, et §§ 2.7 à 2.11, IPSASB, December 2010.

335. *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.642 et 60.429.

336. IPSAS 17, Immobilisations corporelles, § 44: «After recognition as an asset, an item of property, plant, and equipment whose fair value can be measured reliably shall be carried at a revalued amount, being its fair value at the date of the revaluation, less any subsequent accumulated depreciation, and subsequent accumulated impairment losses. Revaluations shall be made with sufficient regularity to ensure that the carrying amount does not differ materially from that which would be determined using fair value at the reporting date».

337. Arrêté flamand, art. 142; conforme à l'art. 31, AREX/CdS.

338. Arrêté flamand, art. 140, § 1^{er}; conforme à l'art. 28, AREX/CdS.

339. *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.472.

- 3) les lignes directrices des IPSAS, traitant de questions similaires et connexes,
- 4) les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation (*recognition* et *measurement*) des actifs, passifs, produits et charges ³⁴⁰, de même que ceux de présentation et divulgation (*display* et *disclosure*),
- 5) les avis les plus récents d'autres organismes de normalisation et les pratiques généralement admises, tant dans le secteur public que privé, et à la condition qu'ils n'entrent pas en conflit avec les sources indiquées ci-dessus; ces avis, *papers*, *drafts*, *standards*, etc. de la Commission des normes comptables, de la future Commission de la comptabilité publique, de l'IASB et de l'IPSASB, y compris leurs cadres conceptuels.

Les développements (l'annexe) accompagnant le compte annuel mentionnent le résumé de ces règles d'évaluation qui doit s'avérer suffisamment précis pour permettre au lecteur, tiers intéressé, d'apprécier les méthodes d'évaluation adoptées. Les règles d'évaluation sont établies et appliquées systématiquement dans une perspective de continuité des activités³⁴¹, conformément au principe de permanence³⁴². Si tel n'est pas le cas pour certaines activités, les règles d'évaluation sont adaptées en conséquence et, notamment:

- 1) les immobilisations et les actifs circulants font, le cas échéant, l'objet d'amortissements ou de réductions de valeur additionnels, pour en ramener la valeur comptable à la valeur probable de réalisation, et
- 2) des provisions sont formées pour faire face aux charges inhérentes à la cessation des activités, notamment au coût des indemnités à verser au personnel³⁴³.

Si, à l'inverse, l'entité décide de changer ses méthodes d'évaluation, elle ne peut le faire que si ce changement est requis par une IPSAS ou par ce qui résulte, dans les états financiers, d'informations plus pertinentes sur les effets des transactions, autres événements et conditions sur la situation financière de l'entité, sa performance financière ou sur ses flux de trésorerie³⁴⁴.

Il est tenu compte de tous les **risques** prévisibles, des pertes éventuelles et des dépréciations éventuelles qui

ont pris naissance au cours de l'exercice, auquel le compte annuel se rapporte ou au cours d'exercices antérieurs, même si ces risques, pertes ou dépréciations ne sont connus, qu'entre la date de clôture du bilan et la date à laquelle le projet des comptes annuels est arrêté par le conseil³⁴⁵. Dans les cas où, à défaut de critères objectifs d'appréciation, l'estimation des risques prévisibles, des pertes éventuelles et des dépréciations est **inévitablement aléatoire** (*onvermijdelijk aleatoir*³⁴⁶), il en est fait mention dans les développements accompagnant le compte annuel, si les montants en cause sont importants au regard de l'image fidèle de la situation. Les mots «inévitablement aléatoire» ne s'appliquent pas seulement à l'évaluation de la dépréciation, mais au fait que l'élément est *onbehaalbaar*, «*bij gebreke aan objectieve beoordelingscriteria*»³⁴⁷.

Les **changements d'estimation** sont comptabilisés dans la période où le changement se produit et dans les périodes suivantes³⁴⁸.

Les **événements postérieurs à la date de clôture du bilan** sont les événements qui se dévoilent entre cette date et celle à laquelle le compte annuel est soumis au conseil pour adoption. La version française de l'article 145, al. 2, de l'arrêté flamand ne concorde pas avec la version néerlandaise du même article et les deux versions, française et néerlandaise, de cet article 145 est contredite par le *verslag*³⁴⁹, alors que celui-ci affirme que cet article 145, al. 2, est conforme à l'IPSAS 14! En réalité, seule la version du *verslag* est correcte et conforme à l'IPSAS 14. En effet, une distinction radicale doit être faite entre:

- 1) les événements postérieurs à la date du bilan, *die bestonden op de balansdatum (existants à la date de clôture)* sont comptabilisés à la fois
 - a) dans les états financiers (ils ont une influence sur le résultat de l'exercice) et
 - b) dans les développements (*notes*) de ces états et
- 2) les événements postérieurs à la date du bilan, *die zijn ontstaan na de balansdatum (survenus après la date de clôture)*
 - a) ne sont pas comptabilisés dans les états financiers (ils n'ont pas d'influence sur le résultat de l'exercice),

340. Le verslag fait ici référence à l'IPSAS 3, § 16: «An entity shall select and apply its accounting policies consistently for similar transactions, other events, and conditions, unless an IPSAS specifically requires or permits categorization of items for which different policies may be appropriate. If an IPSAS requires or permits such categorization, an appropriate accounting policy shall be selected and applied consistently to each category».

341. Arrêté flamand, art. 140, § 2, première phrase; conforme à l'IPSAS 1, § 39.

342. Arrêté flamand, art. 141, art. 30, AREx/CdS et IPSAS 3, § 16.

343. Arrêté flamand, art. 140, § 2.

344. Cf. IPSAS 3, Accounting policies, changes in accounting estimates and errors, § 17.

345. Arrêté flamand, art. 143; conforme à l'art. 33, al. 1^{er}, AREx/CdS et à l'IPSAS 19, § 22.

346. <http://binnenland.vlaanderen.be/beleids-en-beheerscyclus/faq/welke-informatie-wordt-opgenomen-de-toelichting-bij-de-jaarrekening>, *Welke informatie wordt opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening?*

347. Verslag, Moniteur belge, p. 60.473.

348. Arrêté flamand, art. 144, conforme à l'IPSAS 3, § 3, §§ 37 à 39 et § 41.

349. Verslag, Moniteur belge, p. 60.473.

b) mais sont mentionnés dans les développements (*notes*) de ces états³⁵⁰.

Le **principe de comptabilité d'exercice** est déposé dans l'arrêté flamand³⁵¹, en ce sens que les charges et produits afférents à l'exercice ou aux exercices antérieurs sont comptabilisés dans l'exercice, quelle que soit la date de paiement ou d'encaissement de ces charges et produits. À charge de l'exercice, doivent donc être inscrits notamment, les rémunérations, les allocations et autres avantages sociaux qui seront payés au cours d'un exercice suivant, pour des prestations effectuées pendant l'exercice ou pendant des exercices antérieurs. Si les produits ou les charges sont influencés de façon importante par les produits ou les charges imputables à un autre exercice, il en est fait mention dans les développements accompagnant le compte annuel.

Les recettes et dépenses provenant de transactions en **monnaie étrangère** sont converties au taux de change au comptant en vigueur à la date de la transaction³⁵².

7.8.3. Les différentes acceptions de la notion de valeurs d'acquisition (Principes généraux)

Par **valeur d'acquisition**³⁵³ (*aanschaffingswaarde*), l'arrêté flamand entend les cinq acceptions suivantes:

- 1) le **prix d'acquisition** (*aanschaffingsprijs*)³⁵⁴ comprend, outre le prix d'achat, les frais accessoires, comme les impôts non recouvrables, les frais de transport et les frais d'étude;
- 2) la **valeur d'échange** (*ruilwaarde*)³⁵⁵ d'un élément d'actif obtenu est la valeur de marché du ou des éléments d'actif cédés en échange; si cette valeur n'est pas aisément déterminable, le prix d'acquisition est la valeur de marché de l'élément d'actif obtenu par voie d'échange; ces valeurs sont estimées à la date de l'échange;
- 3) le **coût de revient** (*vervaardigingsprijs*)³⁵⁶ s'obtient en ajoutant au prix d'acquisition des matières premières, des biens de consommation et des matières auxiliaires, les coûts de fabrication directement

imputables au produit individuel ou au groupe de produits considéré, pour autant que ces frais concernent la période normale de fabrication;

- 4) la **valeur de donation** (*schenkingswaarde*)³⁵⁷ est, par principe, la valeur de marché des biens cédés par don ou attribués par héritage à l'administration, au moment de la donation ou à la date de l'ouverture de la succession, ainsi que les taxes et frais y afférents;
- 5) la **valeur d'apport** (*inbrengwaarde*)³⁵⁸ correspond à la valeur conventionnelle des apports; elle ne comprend pas les impôts et les frais relatifs aux apports qui sont entièrement portés à charge de l'état des produits et charges de l'exercice au cours duquel l'apport a été effectué.

La valeur d'acquisition précitée applicable aux immobilisations incorporelles et corporelles peut inclure les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour les financer, mais uniquement pour autant que ces charges concernent la période qui précède l'utilisation de ces immobilisations. L'inclusion des charges d'intérêt dans la valeur d'acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles est mentionnée parmi les règles d'évaluation dans les développements accompagnant le compte annuel³⁵⁹.

Un rapprochement se fait immédiatement avec l'arrêté d'exécution au Code des sociétés qui ne mentionne que trois acceptions de valeur d'acquisition, en comparaison des cinq mentionnées par l'arrêté flamand³⁶⁰.

En cas d'apport d'une branche d'activité ou d'une universalité de biens, les actifs, passifs, droits et engagements apportés sont intégrés dans la comptabilité de l'entité bénéficiaire de l'apport, et ce, à la valeur pour laquelle ils étaient inscrits, à la date de l'apport, dans les écritures comptables de l'entité apporteuse³⁶¹. Cette disposition est similaire à celle applicable aux opérations d'apports à titre gratuit d'universalité ou de branche d'activité aux associations et fondations³⁶².

350. Arrêté flamand, art. 145. Cet article est mal rédigé en néerlandais et mal traduit en français. Le verslag, lui, est conforme à l'IPSAS 14, *Events after the reporting date*, §§ 10 et 11 (*An entity shall adjust the amounts recognized in its financial statements to reflect adjusting events after the reporting date*) et §§ 12 et 13 (*An entity shall not adjust the amounts recognized in its financial statements to reflect non-adjusting events after the reporting date*). Tant le verslag que l'IPSAS 14 donnent des exemples d'événements.

351. Arrêté flamand, art. 146. Ce principe est évidemment conforme à l'IPSAS 1, §§ 1, 2, 7, 99, 100.

Il est spécialement aussi le cas dans l'IPSAS 25: «*in het bijzonder bepaalt dat personeelsbeloningen als kosten of als een schuld worden opgenomen op het moment dat de entiteit gebruik maakt van de prestaties van de werknemer*».

352. Arrêté flamand, art. 147; Cf. IPSAS 2, § 36 et IPSAS 4, § 23.

353. Arrêté flamand, art. 149 à 157.

354. Arrêté flamand, art. 150 et 151; Cf. art. 36, al. 1^{er}, et 40, AREx/CdS. Le verslag précise que «*Het enige tekstuele verschil is dat in artikel 150 de studiekosten expliciet worden vermeld als een onderdeel van de aanschaffingsprijs*».

355. *Verslag, Moniteur belge*, p. 60.474; «*In het Belgische boekhoudrecht valt de omschrijving van ruilwaarde onder de aanschaffingsprijs*» et «*Artikel 151 stemt inhoudelijk overeen met artikel 36, tweede lid, van het Belgische boekhoudrecht*».

356. Arrêté flamand, art. 152; Cf. art. 37, AREx/CdS. Le verslag précise que: «*... volgens IPSAS 12, § 21, mogen voor wat betreft de zelf vervaardigde voorraden, de onrechtstreekse productiekosten worden opgenomen in de kostprijs ervan*».

357. Arrêté flamand, art. 153.

358. Arrêté flamand, art. 156 (Cf. art. 39, AREx/CdS) et 157 (Cf. art. 81, AREx/CdS).

359. Arrêté flamand, art. 154; Cf. IPSAS 5, §§ 14 à 18.

360. L'AREx/CdS, art. 35, al. 2 dispose que: «*Par valeur d'acquisition, il faut entendre soit le prix d'acquisition défini à l'article 36, soit le coût de revient défini à l'article 37, soit la valeur d'apport définie à l'article 39*».

361. Arrêté flamand, art. 157.

362. Art. 58, nouveau, de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations.

7.8.4. Les différentes acceptions des valeurs d'acquisition (Règles particulières)

Seules quelques règles particulières sont analysées ci-après.

Par principe, les **stocks** acquis à la suite d'opérations de troc sont évalués à leur valeur d'acquisition ou à leur valeur de marché à la date de clôture du bilan, si cette dernière est inférieure. Les stocks acquis à la suite d'opérations monétaires sont évalués à leur valeur de marché à la date de leur acquisition. La valeur d'acquisition des avoirs, dont les caractéristiques techniques ou juridiques sont identiques et qui sont inclus dans les stocks, est établie

- 1) par une individualisation de chaque élément ou
- 2) par application de la méthode *Fifo*³⁶³.

Les **commandes en cours** d'exécution³⁶⁴ sont évaluées à leur coût de revient:

- 1) majorées, compte tenu du degré d'avancement de la production ou des travaux, de l'excédent du prix stipulé au contrat par rapport au coût de revient, lorsque cet excédent peut être considéré comme raisonnablement certain et
- 2) diminuées des paiements anticipés reçus.

La valeur d'acquisition des **participations, actions ou parts** reçues en rémunération d'apports ne consistant pas en numéraire ou qui résulte de la conversion de créances, correspond à la valeur conventionnelle des biens et des valeurs apportés ou des créances converties. Toutefois, si cette valeur conventionnelle est inférieure à la valeur de marché des valeurs et des biens apportés ou des créances converties, la valeur d'acquisition correspond à cette valeur supérieure de marché³⁶⁵.

Les droits d'usage sur des immobilisations corporelles, dont l'administration dispose en vertu d'un **crédit-bail** 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 fraction des versements échelonnés afférents aux exercices ultérieurs, représentant la reconstitution en capital de la valeur du bien, objet du contrat³⁶⁶.

7.8.5. Amortissements et réductions de valeur (Principes généraux)

Par **amortissements**³⁶⁷, l'arrêté flamand entend les montants pris en charge par l'état des produits et des charges, concernant les immobilisations corporelles et incorporelles, dont l'utilisation est limitée dans le temps, en vue, soit de répartir le montant du coût d'acquisition, éventuellement réévalué, de ces immobilisations sur leur durée d'utilité ou d'utilisation probable, soit de prendre en charge ces coûts au moment où ils sont exposés. Le montant amortissable d'un actif par exercice financier s'obtient en divisant **la différence entre la valeur comptable et la valeur résiduelle** par la durée d'utilisation restante exprimée en années³⁶⁸. La valeur résiduelle et la durée d'utilisation d'un actif seront au moins réexaminées à la fin de chaque exercice financier³⁶⁹.

Par **réductions de valeur**³⁷⁰, l'arrêté flamand entend les abattements apportés au prix d'acquisition des éléments de l'actif, autres que ceux visés à l'alinéa précédent, et destinés à tenir compte de la dépréciation, définitive ou non, desdits actifs à la date de clôture de l'exercice.

Les amortissements et réductions de valeur sont constitués **systématiquement**³⁷¹ et ne peuvent dépendre de l'excédent ou du déficit de l'exercice. Les réductions de valeur ne peuvent pas être maintenues, s'il apparaît qu'elles sont la cause du fait qu'à la fin de l'exercice, la valeur comptable de l'actif concerné est inférieure à sa valeur d'usage. Cette valeur se définit comme correspondant aux avantages économiques futurs ou au potentiel de prestation de services que l'actif représente pour l'administration³⁷².

7.8.6. Amortissements et réductions de valeur (Règles particulières)

Les **participations et les actions ou parts** portées sous immobilisations financières font l'objet de réductions de valeur en cas de moins-value ou de dépréciation durable, qui sont justifiées par la situation, la rentabilité ou les perspectives de l'entité dans laquelle les participations ou les actions sont détenues³⁷³. Les créances, y compris les titres à revenu fixe, portées sous les mêmes immobilisations font l'objet de réductions de valeur, si leur remboursement à l'échéance

363. Arrêté flamand, art. 161, § 3, par principe, «la valeur d'acquisition des avoirs, dont les caractéristiques techniques ou juridiques sont identiques et qui sont inclus dans les stocks, est établie par une individualisation de chaque élément ou par application de la méthode «Fifo» (sortie en premier lieu des avoirs les plus anciens)».

364. Arrêté flamand, art. 162.

365. Arrêté flamand, art. 163.

366. Arrêté flamand, art. 166.

367. Arrêté flamand, art. 169; Cf. art. 45, al. 1^{er}, AREx/CdS.

368. Arrêté flamand, art. 170. Le montant amortissable est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût, diminué de sa valeur résiduelle; Cf. IPSAS 17, §§ 13 et 69.

369. Cf. IPSAS 17, § 67.

370. Arrêté flamand, art. 171.

371. Cf. IPSAS 17, § 66.

372. Arrêté flamand, art. 173 à 175.

373. Arrêté flamand, art. 179, al. 1^{er}; Cf. art. 66, § 2, AREx/CdS.

est en tout ou en partie incertain ou compromis³⁷⁴.

Par principe, les **immobilisations corporelles commerciales** et autres immobilisations corporelles font l'objet de réductions de valeur, si leur valeur comptable est supérieure à la valeur réalisable; l'arrêté flamand définit ainsi:

- 1) la valeur réalisable comme la valeur la plus élevée entre la valeur intrinsèque et la juste valeur³⁷⁵, moins les frais de vente,
- 2) la valeur intrinsèque comme la valeur actuelle des recettes et dépenses susceptibles de découler d'un actif et
- 3) la juste valeur comme le montant pour lequel l'actif pourrait être négocié entre des parties indépendantes dûment informées en la matière et disposées à procéder à une transaction³⁷⁶.

Les **subventions d'investissement et les donations reçues** font l'objet d'une réduction échelonnée, par imputation à la rubrique produits financiers de l'état des produits et recettes, et ce, au même rythme que les amortissements ou les réductions de valeur afférents aux immobilisations pour l'acquisition desquelles ils ont été obtenus ou le cas échéant, à concurrence du solde, lors de la réalisation ou la mise hors service des immobilisations en cause³⁷⁷.

7.8.7. Réévaluations

Les immobilisations financières et corporelles, dont la valeur réelle peut être estimée de façon fiable, peuvent faire l'objet de **réévaluation**; elle doit être spécifique. Cette valeur réévaluée est justifiée dans les développements du compte annuel où la réévaluation est appliquée pour la première fois³⁷⁸. Il est interdit de ne réévaluer qu'un actif isolé, au motif que la catégorie des actifs à laquelle l'actif concerné appartient doit être réévaluée dans sa totalité³⁷⁹. Si la réévaluation porte sur des immobilisations corporelles dont la durée d'usage est limitée, la valeur réévaluée fait l'objet d'amortissements, visant à répartir l'amortissement de la valeur réévaluée sur la **durée résiduelle** d'utilisation probable de l'actif en cause³⁸⁰. Ce modèle de la réévaluation est conforme à l'IPSAS 17, §§ 44 à 58.

Lorsque la valeur réévaluée se révèle

- 1) **supérieure** à la valeur comptable, la différence (positive) est directement portée à l'actif net (sans transiter par l'état des produits et charges), sauf s'il s'agit d'une correction apportée aux réductions de valeur antérieurement actées dans l'état des produits et charges; cette différence y est maintenue, tant que les biens auxquels se rapporte la réévaluation n'ont pas été réalisés;
- 2) **inférieure** à la valeur comptable, la différence (négative) est portée à charge de l'état des produits et charges, sauf si des plus-values de réévaluation ont déjà été comptabilisées antérieurement dans l'actif net, qui dans ce cas devront d'abord être contre-passées³⁸¹.

7.8.8. Autres règles d'évaluation

Ces autres règles concernent³⁸²:

- 1) l'évaluation actuarielle des titres à revenus fixes³⁸³,
- 2) l'évaluation, *pro rata temporis*, des créances escomptées ou escomptables³⁸⁴,
- 3) l'évaluation de la plus-value ou la moins-value constatée, lors de la cession d'une immobilisation corporelle amortissable assortie de la conclusion par le bailleur d'un contrat de crédit-bail portant sur le même bien³⁸⁵ et
- 4) les provisions pour risques et charges systématiquement constituées qui ne peuvent pas dépendre de l'excédent ou du déficit de l'exercice; elles ne peuvent être utilisées pour corriger la valeur d'éléments portés à l'actif³⁸⁶.

8. Les districts

Les districts sont des organes territoriaux intra-communales visés à l'article 41 de la Constitution. Ils font l'objet du titre X du décret communal³⁸⁷. Les dispositions de l'arrêté flamand sont d'application, *mutatis mutandis*, à la planification et à la gestion comptable des districts. Leurs objectifs politiques ne peuvent pas être contraires aux objectifs politiques de leur commune³⁸⁸.

374. Arrêté flamand, art. 179, al. 2.

375. *Reële waarde; fair value*.

376. Arrêté flamand, art. 180.

377. Arrêté flamand, art. 182.

378. Arrêté flamand, art. 183, § 1^{er}.

379. Arrêté flamand, art. 183, § 2; Cf. IPSAS 17, § 51.

380. Arrêté flamand, art. 183, § 5.

381. Arrêté flamand, art. 183, § 4; Cf. IPSAS 17, §§ 54 et 55.

382. Arrêté flamand, art. 184 à 188.

383. Arrêté flamand, art. 184; Cf. art. 73, AREx/CdS;

384. Arrêté flamand, art. 185; Cf. AREx/CdS, art. 67, § 2, al. 1^{er} et 2.

385. Arrêté flamand, art. 187; Cf. AREx/CdS 63.

386. Arrêté flamand, art. 188; Cf. AREx/CdS 53, 55 et 63.

387. Art. 272 à 295, GD.

388. Arrêté flamand, art. 189 et 190.

9. Régies communales et provinciales autonomes et associations de CPAS de droit public

9.1. Les entreprises provinciales et communales autonomes non soumises aux dispositions du Code des sociétés

La généralité des dispositions de l'arrêté flamand sont d'application à ces régies³⁸⁹. Ne sont cependant pas d'application à ces régies, la planification stratégique pluriannuelle (titre 2, chapitre 2, de l'arrêté flamand), les rapports de gestion au sens de l'arrêté (titre 2, chapitre 5) et les règles propres aux districts (titre 5).

9.2. Les entreprises provinciales et communales autonomes soumises aux dispositions du Code des sociétés

La généralité des dispositions de l'arrêté flamand sont *mutatis mutandis* d'application à ces régies³⁹⁰ à l'exception des mêmes champs précités sous la section 9.1. *supra* et à l'exception des règles de la comptabilité (titre 4), au motif évident que ces sociétés sont soumises aux dispositions de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés³⁹¹.

10. Ruimtelijk Structuurplan Vlaanderen

Le schéma de structure d'aménagement de la Flandre³⁹² ne fait pas partie de l'arrêté flamand. Il est cependant nécessaire d'en connaître l'existence au motif qu'il est un complément d'information important pour la gestion des affaires de la cité en Flandre. Ce schéma offre une perception scientifique de la manière dont l'espace géographique limité de la Flandre peut être géré dans le cadre d'une véritable politique spatiale. Elle tend à revaloriser les villes tout en protégeant l'espace restant ouvert. Dans ce cadre, ont été créés 13 *centrumsteden*. Un ville-centre exerce une fonction centrale relativement à son environnement, y compris dans les domaines de l'emploi, des soins, de l'éducation, de la culture et du divertissement.

Troisième partie: conclusions

1. Conclusions actuelles

L'arrêté du 25 juin 2010 du gouvernement flamand relatif au cycle de politique et de gestion des communes, des provinces et des CPAS est incontestablement du **très bel ouvrage**; deux petits regrets, l'arrêté flamand ne contient aucune disposition relative

- 1) à la publicité légale des comptes des collectivités locales; les citoyens, contribuables et électeurs devront donc continuer à faire preuve de patience et de débrouillardise pour se les procurer³⁹³; si cette publicité légale existait, on imagine aisément les avantages considérables de traitement de l'information qu'Eurostat et les instituts des comptes nationaux des Etats membres pourraient en tirer;
- 2) à la consolidation des comptes pourtant prévue dans les IPSAS³⁹⁴; dans l'état actuel de l'arrêté flamand, il ne sera, par exemple, pas possible d'obtenir les comptes d'une ville ou d'une commune flamande consolidés avec ceux du CPAS, de ses régies autonomes, des asbl et de toutes entités généralement quelconques que la commune contrôle.

Il rompt radicalement avec les habitudes belges, deux fois séculaires, de la comptabilité, à prédominance camérale, des entités locales et innove, notamment, avec

- 1) le *meerjarenplan* sur la durée de la mandature politique de six ans,
- 2) le souci primordial d'informer correctement, complètement, fidèlement et honnêtement les lecteurs et autres tiers intéressés des comptes, conformément à la philosophie IPSAS,
- 3) la primauté de la comptabilité d'exercice sur la comptabilité budgétaire,
- 4) les règles d'intégrité et d'irréversibilité des opérations comptables,
- 5) le cadre conceptuel,
- 6) les normes de *recognition* et de *measurement* et celles de *display* et de *disclosure*³⁹⁵,
- 7) leur exploitabilité en termes de statistiques, sans retraitements préalables, ni manipulations,
- 8) leur cohérence extrinsèque avec le COFOG, le sys-

389. Ces régies sont visées par l'article 243, alinéa premier, du décret communal du 15 juillet 2005 et à l'article 236, alinéa premier, du décret provincial du 9 décembre 2005.

390. Ces régies sont visées par l'article 243, alinéas deux et trois, du décret communal du 15 juillet 2005, et à l'article 236, alinéas deux et trois, du décret provincial du 8 décembre 2005.

391. Arrêté flamand, art. 195 et 196.

392. Décret du 25 février 2011 ratifiant l'arrêté du Gouvernement flamand du 17 décembre 2010 portant fixation définitive d'une révision partielle du Schéma de Structure d'Aménagement de la Flandre, en ce qui concerne les modifications aux dispositions obligatoires de ce Schéma de Structure d'Aménagement de la Flandre. Cf. *Ruimtelijk Structuurplan Vlaanderen, Vlaamse Overheid Departement Ruimtelijke Ordening, Woonbeleid en Onroerend Erfgoed, Ruimtelijke planning*, 493 pages, 2011. Cf. <http://www.rsv.vlaanderen.be/nl/overRsv/>.

393. Cette lacune est d'autant plus regrettable que l'arrêté flamand a complètement ignoré les compétences inégales de la Centrale des bilans de la Banque nationale de Belgique; Cf. Protocole pour le dépôt par voie électronique de comptes annuels et de comptes consolidés; Version 1.2., 1^{er} septembre 2009. Il est malheureusement exact que le secteur public n'est pas visé par la Directive 2003/58/CE du 15 juillet 2003 modifiant la directive 68/151/CEE du Conseil relative aux obligations de publicité de certaines formes de société. En Belgique, en effet, «Depuis avril 2007, il est par conséquent également possible de déposer les comptes annuels d'entreprises, d'associations et de fondations sous forme de fichier PDF, d'une part, et d'ajouter certains éléments du compte annuel en format PDF au fichier structuré à déposer au format XBRL, d'autre part» (*eXtensible Business Reporting Language*).

394. IPSAS 6, Etats financiers consolidés et comptabilisation des entités contrôlées.

395. De plus amples informations peuvent être obtenues, quant à la Study 14, in La réforme des comptes du secteur public en Belgique (2^{ième} partie – Méthodes, évaluations, périmètres et certification), Raymond Ghysels, Pascale Phan et Christos Tsatsis, CEB Working Paper N° 12/012, 2012, Université Libre de Bruxelles – Solvay Brussels School of Economics and Management Centre Emile Bernheim.

tème européen des comptes et les IPSAS et
9) les différents reportages, leur systématisme, leur clarté, leur lisibilité, leur comparabilité, leur neutralité, leur ponctualité, leur intégrité et leur cohérence intrinsèque; ces dernières spécificités rencontrant, enfin, les besoins en informations de qualité des mandataires politiques, des fonctionnaires et des citoyens, électeurs ou contribuables flamands.

L'importance du *meerjarenplan* a encore tout récemment été soulignée, lors de la table ronde organisée par l'Institut royal des réviseurs d'entreprises sur le thème de l'évolution du droit comptable dans le secteur public et le secteur non marchand³⁹⁶. A la question posée par le président de séance, Yvan Stempnirowsky, de savoir pourquoi «*il est surprenant, au niveau politique ..., qu'une nouvelle équipe communale (les échevins et le bourgmestre) n'ait pas cette idée de se projeter financièrement sur la durée de leur mandat. Il n'y a pas d'obligation à cet égard?*», Daniel Gruson a répondu pertinemment que: «*C'est un exercice qu'ils devraient faire en 2013. Ce qui est frappant dans le Vlaams besluit (BBC), c'est ce qu'on appelle le **meerjarenplan** qui impose pendant la première année de mandature de réfléchir en termes stratégiques et financiers sur les cinq années suivantes pour faire les six. Ça devient alors un élément de gestion, puisque la comptabilité budgétaire n'est pas, en soi, un élément de gestion, mais plutôt un élément d'autorisation de la dépense*». En effet, confondre les autorisations bureaucratiques de la tutelle administrative avec le contrôle de gestion des responsables gestionnaires est évidemment mortel!

Gageons que ces nouvelles méthodes de management public permettront aux collectivités locales flamandes de connaître un futur plus assuré que celui de la ville de Detroit aux Etats-Unis ayant déclaré faillite, le 18 juillet 2013, avec un passif de plus de 18 milliards de dollars pour une ville de ... 700.000 habitants³⁹⁷!

Il faut aussi saluer le travail réalisé par l'ensemble des acteurs, les rédacteurs de l'arrêté et du *verslag*, les intéressés des collectivités qui ont participé aux tables rondes préalables et aussi à nos collègues, confrères et amis de l'université de Gand, les Prof. Dr. Johan Christiaens et Lic. Christophe Vanhee pour la contribution scientifique qu'ils ont apportée en matière de normes comptables internationales du secteur public.

Dans le cadre de l'adoption de normes comptables européennes harmonisées du secteur public, les Flamands ont pris, comme disent les Ardennois, une ... «ardeur d'avance»³⁹⁸, car l'appropriation future des règles de l'arrêté flamand, déjà basé sur les IPSAS, se fera avec d'autant plus de facilités le jour où les EPSAS entreront en vigueur dans toute l'Union européenne!

Reste un vœu à formuler avec Arnauld Dessoys pour mettre de l'ordre dans la régionalisation cacophonique de la Belgique. «*Le cas plus emblématique est l'évolution de la comptabilité des cpas qui est désormais différente pour les 308 cpas flamands, les 253 cpas wallons, les 19 cpas bruxellois et les 9 cpas germanophones La communautarisation, puis la régionalisation de la comptabilité de cpas, empêche désormais toute réconciliation des chiffres au niveau national, ce qui paraît d'autant moins compréhensible que des dispositifs financiers se situant au cœur des missions de l'aide sociale (l'octroi du revenu d'intégration sociale...) sont toujours du ressort de l'État fédéral. Cette «erreur» n'a pas été commise pour la comptabilité des **zones de police** qui reste définie par le Fédéral. La méconnaissance du secteur local lors de la mise en place des zones de police a toutefois entraîné un imbroglio au niveau de la comptabilisation des dépenses de personnel (qui représentent près de 90 % des dépenses ordinaires). Les zones de police ont dès lors accumulé des retards considérables dans la clôture des comptes, ce qui pose un problème non seulement de bonne gestion pour les zones mais aussi de transparence démocratique lorsqu'on se rappelle des débats financiers qui ont accompagné la réforme des polices. Bref, la comptabilité des zones des polices est restée uniforme, mais n'a toujours pas pu être appliquée intégralement sur le terrain, ce qui ne constitue pas en fin de compte une avancée significative pour nos finances publiques*»³⁹⁹. L'arrêté flamand uniformise la comptabilité et les comptes des trois types d'entités locales; mais, ce n'est qu'un pas dans la bonne direction.

2. Harmonisation future des normes comptables européennes du secteur public (EPSAS)

Il est rappelé, en effet, que la Commission européenne avait rédigé un rapport, destiné au Conseil et au Parlement européen, relatif à l'application de normes comptables harmonisées pour le secteur public dans les États membres et à l'adéquation des IPSAS⁴⁰⁰. Ce

396. Tax Audit & Accountancy, janvier 2013, pp. 16 à 27.

397. *United States bankruptcy court, eastern district of Michigan, southern division. In re: City of Detroit, Michigan, debtor; Chapter 9, no. 13-53846. Hon. Steven W. Rhodes, Attorney general Bill Schuette's statement regarding the Michigan constitution and the bankruptcy of the city of Detroit. August 19, 2013. «The City of Detroit is eligible to proceed under Chapter 9, but the City remains subject to Michigan's Constitution».*

398. Cf. <http://www.province.luxembourg.be/fr/logo.html?IDC=3907>; Célèbre slogan promotionnel de la province du Luxembourg belge, créé en 1985.

399. La comptabilité des pouvoirs locaux en Belgique: entre tradition et modernité, Arnaud Dessoys, op. cit., p. 276.

400. Rapport de la commission au conseil et au parlement européen, Vers l'application de normes comptables harmonisées pour le secteur public dans les États membres, L'adéquation des IPSAS pour les États membres, 6 mars 2013, COM(2013), SWD(2013) 57 final.

rapport répondait à la directive⁴⁰¹ sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres, selon laquelle la Commission doit procéder à une évaluation de l'adéquation, pour les États membres, des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS). Depuis lors, différents auteurs de doctrine ont rédigés des articles sur l'évaluation de cette harmonisation⁴⁰².

Le problème soulevé consiste à résoudre la contradiction entre

- 1) la directive qui exige des États membres qu'ils «disposent de systèmes de comptabilité publique couvrant de manière exhaustive et cohérente tous les sous-secteurs des administrations publiques et contenant les informations nécessaires à la production de données fondées sur les droits constatés en vue de la préparation de données établies sur la base des normes du SEC95»⁴⁰³ et
- 2) le constat de la Commission «sur **l'incohérence fondamentale entre**
 - a) **les comptes du secteur public**, qui n'enregistrent que les flux de trésorerie, et
 - b) le fait que la surveillance budgétaire de l'UE repose sur les données fondées sur les **droits constatés conformément au SEC95**».

Cette incohérence est aggravée par la crise des dettes souveraines et des déficits publics, à propos desquels Jean-François Husson a mis, *supra*, en évidence le rôle accru qui sera demandé aux collectivités locales. Le rapport de la Commission aborde les questions suivantes:

- 1) pour quels motifs des normes comptables harmonisées et fondées sur les droits constatés sont nécessaires pour le secteur public?
- 2) si les IPSAS sont les seules normes comptables pour le secteur public actuellement reconnues sur le plan international, faut-il les adopter telles quelles?
- 3) ou bien, faut-il évoluer vers des normes comptables, pour tout le secteur public, harmonisées au niveau européen (EPSAS)⁴⁰⁴?

À cet effet, Eurostat avait organisé, à Bruxelles, les 29 et 30 mai 2013, une importante conférence avec pour thème «Towards implementing European Public Sec-

tor Accounting Standards»⁴⁰⁵. François Lequiller⁴⁰⁶ a conclu ces deux jours de travaux par une déclaration sans ambiguïté qui constatait notamment que:

- 1) «for us, in Eurostat, these two days have shown that there is a momentum, which is building up for the EPSAS project; **our intention is to continue building on this momentum**»;
- 2) «may I remind you of the **important political support** we received from the speakers yesterday – from President Van Rompuy, from Commissioner Šemeta, from the European Parliament and from the European Central Bank»;
- 3) la feuille de route qui se présente aboutirait à une Framework Regulation pour fin 2014, début 2015, résultant des étapes suivantes:
 - a) **gouvernance publique**: lancement d'une task force qui testera ses propositions par des consultations publiques;
 - b) **coûts**: une étude sera basée sur un échantillon réduit au sein d'Etats membres pour évaluer les coûts d'harmonisation de la comptabilité d'exercice, selon que ces entités en sont restées à la comptabilité camérale ou ont déjà évolué vers un système *modified accrual* ou *full accrual*;
 - c) **substance des EPSAS**: un échantillon d'Etats membres volontaires sera analysé, en ayant recours à des consultants et des experts:
 - 1° pour mesurer les difficultés concrètes rencontrées avec certaines IPSAS dans la pratique et
 - 2° pour chercher les moyens de les surmonter;
 - d) **flexibilité**: une analyse aura pour objet de réduire le fardeau et la complexité des normes pour les petites entités du secteur public; cette analyse sera conduite avec l'aide des pays qui sont déjà passés par ce processus, avec la possibilité de procéder en plusieurs étapes;
 - e) **ressources**: une analyse sera conduite pour évaluer le niveau approprié nécessaire à la réalisation du projet EPSAS.

François Lequiller conclut par ces mots:

- 1) «as you can see, we have a significant work programme in front of us. We know that this work programme cannot succeed without your active cooperation, whether national accounting authorities, preparers, supreme audit institutions, internatio-

401. Article 16, § 3, de la directive 2011/85/UE du Conseil du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres, JOUE, du 23 novembre 2011, L 306/41.

402. Nombre de ces articles apparaissent, dans toutes les langues de l'Union européenne, sur le site internet <http://www.epsas.eu/en/>:

1) *IPSAS – Eine harmonisierte europäische Rechnungslegung für den öffentlichen Sektor?* (Edmund Fischer),

2) *Staatsfinanzen: Doppik einführen!* (Dennis Hilgers),

3) *EU moves a step closer to Epsas* (Nick Mann),

4) *Einheitliche Europäische Rechnungsführungsstandards bergen erhebliche Herausforderungen und benötigen einen umfassenden Reformenwillen* (Steffen Bockhahn),

5) *Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa durch EPSAS?* (Thomas Müller-Marqués Berger, Holger Wirtz) et

6) Vers l'adoption de normes comptables harmonisées pour toutes les entités publiques des 27 États membres de l'UE (Raymond Ghysels).

403. Article 3 de la même directive.

404. Vers l'adoption de normes comptables harmonisées pour toutes les entités publiques des 27 États membres de l'UE, Raymond Ghysels, *Actualité comptable*, Numéro 9, année 30, semaines du 22 et 29 avril 2013, pp. 1 à 8. De nombreux autres articles traitant de ce sujet sont accessibles sur le site internet suivant: <http://www.epsas.eu/en/comments-by-others-on-epsas.html>.

405. Cf. <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/conferences/introduction/2013/epsas#8>, de nombreuses interventions y sont reproduites en faveur de cette harmonisation européenne basée sur les EPSAS.

406. Director, Government Finance Statistics, Eurostat.

nal organisations, or experts from the public and private sectors;

- 2) *I think that nearly all of us here are convinced that EPSAS – harmonised accrual accounting – is a beneficial and essential project for the EU, its MS and its citizens. But it is up to us to demonstrate, in the months to come, that it is realistic and achievable»⁴⁰⁷.*

Quant à la question des coûts liés à la mise en œuvre des EPSAS qui fait peur aux conservateurs, comment ne pas partager l'avis d'Eurostat, lorsqu'il affirme que «même si la comptabilité en droits constatés est un système plus élaboré que la comptabilité de caisse pure, la **diminution de la bureaucratie** et des coûts qu'induirait une harmonisation des innombrables normes, plans et procédures comptables et systèmes informatiques, sans oublier les normes et pratiques d'audit, qui coexistent souvent, même à l'intérieur d'un sous-secteur de l'administration publique d'un même État, compenserait largement, à moyen et long terme, l'investissement envisagé pour une telle harmonisation. Enfin, il convient de mettre en regard des coûts financiers prévisibles, certes réels et importants, les avantages à attendre, en particulier une **meilleure gouvernance** et une **responsabilisation accrue**, une **gestion améliorée** du secteur public et la **transparence nécessaire** au bon fonctionnement des marchés, ce qui conduira vraisemblablement à une diminution des rendements exigés par les détenteurs de titres publics, bien que cela ne soit pas mesurable»⁴⁰⁸.

3. Remerciements

L'auteur remercie Johan Christiaens pour les éclaircissements donnés lors de leurs entretiens.

4. Dernière minute

L'IPSAS Board vient de publier l'Exposure Draft du 24 octobre 2013 intitulé:

«*First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)*».

L'objectif de cet ED53 est de guider les entités publiques lors de l'adoption initiale d'une comptabilité d'exercice basée sur les IPSAS. L'ED53 comporte près d'une centaine de pages.

«*The objective of this Standard is to ensure that an entity's first annual financial statements prepared*

using accrual basis IPSASs, contain high quality information that:

- (a) *Provides transparent reporting about a first-time adopter's transition to accrual basis IPSASs;*
(b) *Provides a suitable starting point for accounting in accordance with accrual basis IPSASs irrespective of the basis of accounting the first-time adopter has used prior to the date of adoption of accrual basis IPSASs; and*
(c) *Can be generated at a cost that does not exceed the benefits ».*

Les propositions contenues dans cet ED53 pourront être modifiées à la lumière des commentaires à recevoir par l'IPSAS Board. Ceux-ci sont attendus pour le 15 février 2014 au plus tard.

«*The Specific Matters for Comment requested for the Exposure Draft is provided below.*

Matter for Comment 1:

The objective of this Exposure Draft is to provide a comprehensive set of principles that provides relief to entities that adopt accrual basis IPSASs for the first time.

- (a) *Do you agree with the proposed transitional exemptions included in the Exposure Draft; and*
(b) *Do you believe that the IPSASB achieved its goal in providing appropriate relief to a first-time adopter in transitioning to accrual basis IPSASs? Please provide a reason for your response.*

Matter for Comment 2:

The IPSASB agreed that there should be a differentiation between those transitional exemptions that do not affect the fair presentation of a first-time adopter's financial statements and its ability to assert compliance with accrual basis IPSASs, and those that do.

- (a) *Do you agree with the proposed differentiation and how it is addressed in the Exposure Draft, and*
(b) *Do you agree that the individual categorization is appropriate? If not, please provide a reason for your response and provide an alternative approach.*

Matter for Comment 3:

This Exposure Draft proposes a relief period of three years for the recognition and/or measurement of specific assets and/or liabilities in allowing a first-time adopter to transition to accrual basis IPSASs. Do you agree that a relief period of three years is appropriate? If not, please indicate the time frame that, in your view, would be appropriate, supported with the reason for the longer or shorter transitional relief period».

407. Conférence «Towards implementing European Public Sector Accounting Standards», 29-30 May 2013: Concluding remarks by François Lequiller.

408. Rapport de la commission au conseil et au parlement européen, Vers l'application de normes comptables harmonisées pour le secteur public dans les États membres, L'adéquation des IPSAS pour les États membres, p. 8, 6 mars 2013, COM(2013), SWD(2013) 57 final.

Cf. également:

1) <http://www.epsas.eu/en/epsas-the-idea.html>,
2) <http://www.epsas.eu/en/why-do-we-need-epsas.html>,
3) <http://www.epsas.eu/en/what-needs-to-be-done.html>.

*Annexe 1: Glossaire bilingue et définitions
(article 1^{er} de l'arrêté du 25 juin 2010 du gouvernement flamand)*

<ol style="list-style-type: none"> 1. plan d'action: un ensemble d'actions qui doivent être exécutées dans des délais déterminés, 2. financement général: les recettes et les dépenses y relatives qui ne sont pas directement liées à une prestation de service ou à un investissement spécifique, 3. marge d'autofinancement: le solde entre d'une part, la partie des recettes et dépenses issues de l'exploitation pouvant être utilisée pour la liquidation des dépenses périodiques nettes liées aux emprunts et d'autre part, les dépenses périodiques nettes liées aux emprunts, 4. rapport de gestion: un budget de gestion, une adaptation de crédit interne ou un compte de gestion, 5. domaine politique: une série de champs politiques constituant un ensemble reconnaissable et cohérent, 6. rapport politique: le plan pluriannuel, l'adaptation du plan pluriannuel, le budget, la modification budgétaire ou le compte annuel, 7. champ politique: une série de produits, d'activités et de moyens constituant un tout reconnaissable et cohérent, tant du point de vue politique que social, 8. fonds destinés: fonds du budget réservé par le conseil pour une destination spécifique au cours des prochains exercices financiers, 9. administration: la commune, la province, le centre public d'action sociale ou le district, 10. entité budgétaire: les services non autonomisés ou une agence autonomisée interne, 11. rapport partiel: document qu'une administration rédige pour une autorité subsidiaire ou d'agrément, 12. exploitation: la totalité des produits et charges, à l'exception des produits et charges fixés par le ministre, 13. résultat budgétaire cumulé: le résultat budgétaire de l'exercice comptable, majoré du résultat budgétaire cumulé de l'exercice comptable précédant. Par résultat budgétaire cumulé de l'exercice comptable, on entend le solde entre les recettes et dépenses de l'exercice comptable financier, 14. ministre: le Ministre flamand chargé des Affaires intérieures, 15. services non autonomisés: la totalité des services de l'administration, à l'exception de ceux qui font partie d'une agence autonomisée interne, 16. décret CPAS: le décret du 19 décembre 2008 relatif à l'organisation des centres publics d'action sociale, 17. recette: une transaction qui engendre, ou engendra à court terme, une augmentation des fonds disponibles et réalisables, 18. autres politiques: politiques dont les rapports politiques ne font pas explicitement état, 19. objectif politique prioritaire: objectif politique dont les rapports politiques font explicitement état, 20. conseil: le conseil municipal, le conseil provincial, le conseil d'action sociale, le conseil de district, 	<ol style="list-style-type: none"> 1. actieplan: een verzameling van acties die binnen een vastgelegd tijdschema worden uitgevoerd, 2. algemene financiering: de ontvangsten en de eraan verbonden uitgaven die geen rechtstreeks verband houden met een specifieke dienstverlening of een specifieke investering, 3. autofinancieringsmarge: het verschil tussen enerzijds het deel van de ontvangsten en uitgaven uit de exploitatie dat gebruikt kan worden voor de vereffening van de netto periodieke leningsuitgaven, en anderzijds de netto periodieke leningsuitgaven, 4. beheersrapport: een beheersbudget, een interne kredietaanpassing of een beheersrekening, 5. beleidsdomein: een verzameling van beleidsvelden die een herkenbaar en samenhangend geheel vormen, 6. beleidsrapport: het meerjarenplan, de aanpassing van het meerjarenplan, het budget, de budgetwijziging of de jaarrekening, 7. beleidsveld: een verzameling van producten, activiteiten en middelen die zowel vanuit politiek als maatschappelijk oogpunt een herkenbaar en samenhangend geheel vormen, 8. bestemde gelden: geldmiddelen die de raad in het budget reserveert voor een specifieke bestemming in de volgende financiële boekjaren, 9. bestuur: de gemeente, de provincie, het openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn of het district, 10. budgettaire entiteit: de niet-verzelfstandigde diensten of een intern verzelfstandigd agentschap, 11. deelrapport: document dat een bestuur opmaakt voor een subsidiërende of een erkennende overheid, 12. exploitatie: het geheel van opbrengsten en kosten, met uitzondering van de opbrengsten en kosten die bepaald zijn door de minister, 13. gecumuleerd budgettair resultaat: het budgettaire resultaat van het boekjaar, vermeerderd met het gecumuleerde budgettaire resultaat van het vorige boekjaar. Onder het budgettaire resultaat van het boekjaar wordt het verschil tussen de ontvangsten en de uitgaven van het financiële boekjaar verstaan, 14. minister: de Vlaamse minister, bevoegd voor de binnenlandse aangelegenheden, 15. niet-verzelfstandigde diensten: het geheel van de diensten van het bestuur, met uitzondering van de diensten die deel uitmaken van een intern verzelfstandigd agentschap, 16. OCMW-decreet: het decreet van 19 december 2008 betreffende de organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, 17. ontvangst: een transactie die een verhoging van de beschikbare en realiseerbare geldmiddelen tot gevolg heeft of op korte termijn zal hebben, 18. overig beleid: beleid waarover niet expliciet gerapporteerd wordt in de beleidsrapporten, 19. prioritaire beleidsdoelstelling: beleidsdoelstelling waarover expliciet gerapporteerd wordt in de beleidsrapporten, 20. raad: de gemeenteraad, de provincieraad, de raad voor maatschappelijk welzijn, de districtsraad,
---	---

<i>Annexe 1: Glossaire bilingue et définitions</i> (article 1 ^{er} de l'arrêté du 25 juin 2010 du gouvernement flamand)	
<p>21. conseillers: membres du conseil municipal, membres du conseil provincial, membres du conseil d'action sociale, membres du conseil de district,</p> <p>22. résultat sur base de caisse: le résultat budgétaire cumulé minoré des fonds destinés,</p> <p>23. transaction: l'incidence financière d'un flux économique, d'un événement ou d'une autre circonstance,</p> <p>24. crédit lié aux transactions: le crédit pour les recettes et dépenses au sein d'un exercice financier qui est octroyé par une rubrique de la note financière du budget ou par un crédit provisoire,</p> <p>25. dépense: une transaction qui engendre, ou engendrera à court terme, une diminution des fonds disponibles et réalisables et</p> <p>26. crédit d'engagement: le total des crédits de transaction d'une rubrique d'une enveloppe d'investissement.</p>	<p>21. raadsleden: <i>gemeenteraadsleden, provincieraadsleden, leden van de raad voor maatschappelijk welzijn, leden van de districtsraad,</i></p> <p>22. resultaat op kasbasis: het gecumuleerde budgettaire resultaat verminderd met de bestemde gelden,</p> <p>23. transactie: de financiële weerslag van een economische stroom, een gebeurtenis of een andere omstandigheid,</p> <p>24. transactiekrediet: het krediet voor ontvangsten en uitgaven binnen één financieel boekjaar, dat toegekend is door een rubriek van de financiële nota van het budget of door een voorlopig krediet,</p> <p>25. uitgave: een transactie die een verlaging van de beschikbare en realiseerbare geldmiddelen tot gevolg heeft of op korte termijn zal hebben,</p> <p>26. verbinteniskrediet: het totaal van de transactiekredieten van een rubriek van een investeringsenveloppe.</p>

<i>Annexe 2: Glossaire bilingue et autres définitions</i> (les numéros cités par parenthèses font références aux articles de l'arrêté flamand)	
<p>1. Les développements, accompagnant le plan pluriannuel, le budget et le compte annuel, contiennent toutes les informations qui sont pertinentes pour les membres du conseil et qui sont liées aux transactions incluses dans le rapport politique (4)</p> <p>2. La note stratégique du plan pluriannuel décrit les objectifs politiques prioritaires (11).</p> <p>3. La note financière du plan pluriannuel comporte a) le plan des objectifs financiers et b) l'état de l'équilibre financier (12).</p> <p>4. La note de politique générale du budget comprend a) la note des objectifs, b) le budget des objectifs, c) la situation financière, d) la liste des marchés de travaux, fournitures et services, e) la liste des actes de disposition et f) la liste des subventions allouées de façon nominative (16).</p> <p>5. Le compte annuel comprend a) la note de politique générale, b) la note financière et c) le résumé des comptes généraux (30).</p> <p>6. La note de politique générale du compte annuel comprend a) la réalisation des objectifs, b) le compte des objectifs et la situation financière (32).</p> <p>7. La note financière du compte annuel comprend a) le compte d'exploitation, b) le compte d'investissement et c) le compte des liquidités (36).</p> <p>8. Le résumé des comptes généraux comprend a) le bilan, qui est constitué d'un côté actif et d'un côté passif et b) l'état des produits et charges (40).</p> <p>9. Chaque gestionnaire du budget dispose, par exercice financier, d'un budget de gestion incluant au moins les tâches qui lui ont été confiées et les crédits qui lui ont été alloués (48).</p>	<p>1. De toelichting bij het meerjarenplan, het budget en de jaarrekening, bevat alle informatie die relevant is voor de raadsleden en die verband houdt met de verrichtingen die opgenomen zijn in het beleidsrapport (4).</p> <p>2. De strategische nota van het meerjarenplan beschrijft de prioritaire beleidsdoelstellingen (11).</p> <p>3. De financiële nota van het meerjarenplan bestaat uit a) het financiële doelstellingenplan en b) de staat van het financiële evenwicht (12).</p> <p>4. De beleidsnota van het budget bevat a) de doelstellingsnota, b) het doelstellingenbudget, c) de financiële toestand, d) de lijst met opdrachten voor werken, leveringen en diensten, e) de lijst met daden van beschikking en f) de lijst met nominatief toegekende subsidies (16).</p> <p>5. De jaarrekening bestaat uit a) de beleidsnota, b) de financiële nota en c) de samenvatting van de algemene rekeningen.</p> <p>6. De beleidsnota van de jaarrekening bevat a) de doelstellingenrealisatie, b) de doelstellingenrekening en c) de financiële toestand (32).</p> <p>7. De financiële nota van de jaarrekening bevat a) de exploitatierekening, b) de investeringsrekening en c) de liquiditeitenrekening (36).</p> <p>8. De samenvatting van de algemene rekeningen bevat a) de balans, die bestaat uit een actief- en een passiefzijde en b) de staat van opbrengsten en kosten (40).</p> <p>9. Elke budgethouder beschikt per financieel boekjaar over een beheersbudget waarin minimaal de aan hem toegewezen taakstelling en de aan hem toegewezen kredieten worden opgenomen (48).</p>

Annexe 3: liste des abréviations, acronymes et sigles

1. ADSEI: Direction générale Statistique et Information économique (DGSIE)	1. ADSEI: Algemene Directie Statistiek en Economische informatie
2. AGB: autonoom gemeentebedrijf (entreprise communale autonome)	2. AGB: autonoom gemeentebedrijf
3. AICPA: American Institute for Certified Public Accountants	3. AICPA: American Institute for Certified Public Accountants
4. APB: autonoom provinciebedrijf (entreprise provinciale autonome)	4. APB: autonoom provinciebedrijf
5. ARGC: algemeen reglement op de gemeentelijke comptabiliteit (règlement général de la comptabilité communale)	5. ARGC: algemeen reglement op de gemeentelijke comptabiliteit
6. ARPB: algemene regeling van de provinciale boekhouding (règlement général de la comptabilité provinciale)	6. ARPB: algemene regeling van de provinciale boekhouding
7. BBC: Beleids- en beheerscyclus (Cycle politique et de gestion)	7. BBC: Beleids- en beheerscyclus
8. BSC: Balanced Scorecard	8. BSC: Balanced Scorecard
9. CBN: Commission des normes comptables (CNC)	9. CBN: Commissie van boekhoudkundige normen
10. CIPFA: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy	10. CIPFA: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
11. COC: Commission de la comptabilité publique (CCP)	11. COC: Commissie van de openbare comptabiliteit
12. CBS: college van burgemeester en schepenen (collège des bourgmestres et échevins)	12. CBS: college van burgemeester en schepenen
13. COFOG: Classification Of the Functions Of Government	13. COFOG: Classification Of the Functions Of Government
14. COSO: Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	14. COSO: Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
15. EPSAS: European public sector accounting system	15. EPSAS: European public sector accounting system
16. ESR 2010: Europees systeem van rekeningen 2010 (système européen des comptes 2010; European system of accounts 2010)	16. ESR 2010: Europees systeem van rekeningen 2010
17. ESS: European Statistical System 'Système statistique Européen)	17. ESS: European Statistical System Europees statistisch systeem
18. EVA: extern verzelfstandigd agentschap (agence externe indépendante)	18. EVA: extern verzelfstandigd agentschap
19. Eurostat: Office statistique de l'Union européenne	19. Eurostat: Bureau voor de statistiek van de Europese Unie
20. FASB: Financial Accounting Standards Board	20. FASB: Financial Accounting Standards Board
21. GD: Gemeentedecreet (décret communal)	21. GD: Gemeentedecreet
22. IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board	22. IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board
23. IAB: Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (IEC)	23. IAB: Instituut van de accountants en van de belastingconsulenten
24. IAS: International Accounting Standards	24. IAS: International Accounting Standards
25. ICS: internecontrolesysteem (système de contrôle interne) ¹	25. ICS: internecontrolesysteem
26. IFAC: Internal Federation of Accountants	26. IFAC: Internal Federation of Accountants
27. IFRS: International Financial Reporting Standards	27. IFRS: International Financial Reporting Standards
28. IGS: intergemeentelijke samenwerking (coopération intercommunale)	28. IGS: intergemeentelijke samenwerking
29. IMF: International monetary fund	29. IMF: International monetary fund
30. INR: Instituut voor de Nationale Rekeningen (Institut des comptes nationaux)	30. INR: Instituut voor de Nationale Rekeningen
31. INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions (Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle) ²	31. INTOSAI: International Organization of Supreme Audit Institutions
32. IPSAS: International Public Sector Accounting Standards	32. IPSAS: International Public Sector Accounting Standards
33. IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board	33. IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board
34. IBR: Institut royal des réviseurs d'entreprises (IRE)	34. IBR: Koninklijk instituut der bedrijfsrevisoren

Annexe 3: liste des abréviations, acronymes et sigles

35. IVA: intern verzelfstandigd agentschap (agence interne autonome)	35. IVA: intern verzelfstandigd agentschap
36. MAR: minimum algemeen rekeningenstelsel (plan comptable général minimum)	36. MAR: minimum algemeen rekeningenstelsel
37. MARAP: managementrapportering (rapportage de gestion)	37. MARAP: managementrapportering
38. MIS: système d'information de gestion	38. MIS: management-informatiesysteem
39. NBB: Nationale Bank van België (Banque nationale de Belgique, BNB)	39. NBB: Nationale Bank van België
40. NPM: New Public Management	40. NPM: New Public Management
41. NGB: nieuwe gemeenteboekhouding (nouvelle comptabilité communale)	41. NGB: nieuwe gemeenteboekhouding
42. NOB: nieuwe OCMW-beleidsinstrumenten (nouvelle comptabilité de CPAS)	42. NOB: nieuwe OCMW-beleidsinstrumenten
43. NPB: nieuwe provincieboekhouding (nouvelle comptabilité provinciale)	43. NPB: nieuwe provincieboekhouding
44. OCMW: openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn (CPAS: centre public d'action sociale)	44. OCMW: openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn
45. OESO: Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)	45. OESO: Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
46. OD: OCMW-decreet (décret CPAS)	46. OD: OCMW-decreet
47. PD: Provinciedecreet (décret provincial)	47. PD: Provinciedecreet
48. PPS: publiek-private samenwerking (partenariat public-privé, PPP)	48. PPS: publiek-private samenwerking
49. SMART: spécifique, mesurable, atteignable, réaliste et temporellement défini (specific, measurable, attainable, relevant, and time-bound)	49. SMART: specifiek, meetbaar, aanvaard, relevant en tijdsgebonden
50. SMARTER: spécifique, mesurable, atteignable, réaliste, temporellement défini, évaluable et réévaluable (specific, measurable, attainable, relevant, time-bound, evaluate and re-evaluate)	50. SMARTER: specifiek, meetbaar, aanvaard, relevant en tijdsgebonden, evalueerbare en re-evalueerbare
51. VVSG: Association des villes et communes flamandes	51. VVSG: Vereniging van Vlaamse Steden en Gemeenten

1. Beaucoup de néerlandophones ne traduisent pas contrôle interne par interne controle, mais bien par **interne beheersing**. Voir notamment «Interne controle is afgeleid van het Engelse "to control". In feite gaat het **niet** over het controleren / inspecteren van een organisatie maar over het **beheersen** ervan. Beheersen wil zeggen: in de hand hebben en er de nodige sturing aan kunnen geven», in *Leidraad organisatiebeheersing, Externe audit voor lokale besturen, VVSG*, p. 3, 13 juillet 2013.
2. Groupes de travail régionaux de l'INTOSAI: a) AFROSAL. – African Organization of Supreme Audit Institutions, b) ARABOSAL. – Arab Organization of Supreme Audit Institutions, c) ASOSAL. – Asian Organization of Supreme Audit Institutions, d) CAROSAL. – Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions, e) EUROSAL. – European Organization of Supreme Audit Institutions, f) OLACES. – Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions, g) PASAL. – Pacific Association of Supreme Audit Institutions.

Bibliographie sommaire

Bergmann Andreas, *Public Sector Financial Management*, Prentice Hall, Financial Times, 2008.

Christiaens Johan & Séverine Hermanns, *La réforme comptable dans les communes flamandes: une étude empirique*, Cahiers économiques de Bruxelles, pp. 91 à 115, printemps 2002.

Christiaens Johan, Reyniers Brecht & Rollé Caroline, *Impact van de IPSAS op de hervormde overheidsboekhouding: een vergelijkende studie*, in IAB 2010 Focus op kwaliteit, pp. 314 à 333, september 2009.

Christiaens Johan & Reyniers Brecht, *Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study*, W.P., Universiteit Gent, 2009.

Christiaens Johan & Vanslebrouck S., *Accounting and Management Reform in Local Authorities: A Tool for Evaluating Empirically the Outcomes*, in Bourmistrov A. en Mellempvik F. (eds), *International Trends and Experiences in Government Accounting*, China Financial & Economic Publishing House, spéc. pp. 173-186, 2010.

Christiaens Johan, Vanhee Christophe & Rollé Caroline, *Boekhoudstandaarden voor overheden (IPSAS): stand van zaken*, in *Tax Audit & Accountancy (TAA)*, Jaargang 5, nr. 23, pp. 33-37, 2010.

Christiaens Johan, Reyniers Brecht & Rollé Caroline, *Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study*, in *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 76, Nr. 3, pp. 537-554, 2010.

Christiaens Johan, Acke Lieven & Vanhee Christophe, *Naar een modern financieel management bij de Vlaamse overheid en de Vlaamse lokale besturen?*, Tax, Audit & Accountancy, Ed. ICCI, pp. 23 à 28, mai 2012.

Cottarelli Carlo, *Fonds monétaire international, Transparence, système de responsabilité et risques budgétaires*, Préparé par le Département des finances publiques en collaboration avec le Département des statistiques, 7 août 2012, p. 29, § 26.

Cour des comptes de Belgique, Préparation des organismes administratifs publics, des services administratifs à comptabilité autonome et des entreprises d'État aux obligations comptables de la loi sur la comptabilité du 22 mai 2003, Rapport adopté le 5 janvier 2011 par l'assemblée générale de la Cour des comptes.

De Lannoy Anthony, *Le programme de stabilité de la Belgique (2008-2011)*, SPF Finances, Bulletin de documentation, 68ème année, n° 2, pp. 1 à 33, 2008/2, spéc. section 7: Aspects institutionnels de la politique budgétaire belge.

Des Robert Jean-François & Colibert Jacques, Les normes IPSAS et le secteur public, Dunod, 2008.

Durviaux Ann-Lawrence & Gabriel Ingrid, *Droit des collectivités locales*, Université de Liège, Faculté de Droit, 2011.

Dury Dries & Van Meensel Luc, *La soutenabilité des finances publiques dans le contexte du vieillissement*, Revue économique de la Banque nationale de Belgique, septembre 2007, spéc. pp. 85 à 100.

Dessoy Arnaud, La comptabilité des pouvoirs locaux en Belgique: entre tradition et modernité, SPF Finances, Bulletin de documentation, 69ème année, n°1, 2009/1, pp. 227 à 280.

Ghysels Raymond, Phan Pascale & Tsatsis Christos, *Synthèse de la réforme comptable de l'État et des Régions en Belgique (analyse comparée de la Study 14 de l'IFAC, 3e édition, janvier 2011, et du rapport de la Cour des comptes de Belgique du 5 janvier 2011)*, Accountancy & Tax, 2011/4, p. 8 à 19,

Ghysels Raymond, Phan Pascale & Tsatsis Christos, *La réforme des comptes du secteur public en Belgique (1ère partie – Introduction)*, <http://difusion.academiewb.be/vufind/Record/ULB-DIPOT:oai:dipot.ulb.ac.be:2013/113152/Details>, *La réforme des comptes du secteur public en Belgique (2ième partie – Méthodes, évaluations, périmètres et certification)*, <http://difusion.academiewb.be/vufind/Record/ULB-DIPOT:oai:dipot.ulb.ac.be:2013/113153/Details>,

La réforme des comptes du secteur public en Belgique (3ième partie – Composants de l'actif, du passif et des résultats),

<http://difusion.academiewb.be/vufind/Record/ULB-DIPOT:oai:dipot.ulb.ac.be:2013/113155/Details>,

La réforme des comptes du secteur public en Belgique (4ième partie – Matières spécifiques),

<http://difusion.academiewb.be/vufind/Record/ULB-DIPOT:oai:dipot.ulb.ac.be:2013/113156/Details>.

Ghysels Raymond, *Concept et application des IPSAS (1ère partie – Concept)*, Comptabilité & fiscalité pratiques, 2013/1, pp. 17 à 33 et (2e partie – Application), *ibidem*, 2013/2, pp. 1 à 22, Ed. Kluwer, 2013.

Ghysels Raymond, *Vers l'adoption de normes comptables harmonisées pour toutes les entités publiques des 27 États membres de l'UE*, Actualité comptable, n° 9, pp. 1 à 8, d. Kluwer, 22 avril 2013.

Glöckner Andreas, *Die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (IPSAS/IFRS) auf ausgewählte Bilanzierungsprobleme der doppelten kommunalen Rechnungslegung*, Summacum GmbH & Universitätsbibliothek, 2007.

Gillet Jean-Pierre, Ginsburgh Victor, Michel Pierre & Khrouz Faska, *Comptabilité Gestion*, spéc. pp. 81 à 88 et 95 à 116, Office international de librairie, Bruxelles, 1985.

Husson Jean-François, *Le modèle belge de concertation budgétaire et les pouvoirs locaux*, in Reflets et perspectives de la vie économique 4/2008 (Tome XLVII), spéc. pp. 33-48.

IFAC, IPSASB, *Study 13 – Governance in the Public Sector*, 2011.

IFAC, IPSASB, *Study 14, Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Third Edition)*, 2011.

IFAC, IPSASB, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, 2013.

Kaplan Robert S. & Norton David P., *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1996.

Khrouz Faska, *Comptabilité et gestion, Comptabilité générale, analyse financière et consolidation des comptes*, spéc. pp. 101 à 112, Collection du Centre de comptabilité et contrôle de gestion, Solvay Brussels School of Economics and Management, Bruxelles, 2010.

Kohler Eric Louis, *A Dictionary for Accountants*, 5e édition, Englewood Cliffs (N.J.), Prentice-Hall, Inc., 1975.

Leroy Jan, *De beleids- en beheerscyclus van de gemeenten, de OCMW's en de provincies; De nieuwe regels toegelicht in 60 vragen en antwoorden*, Uitgeverij Politeia, Brussel, 2010.

Müller-Marqués Berger Thomas, *Internationale Rechnungslegung für den öffentlichen Sektor (IPSAS): Grundlagen und Einzeldarstellungen*, Ernst & Young, Schäffer-Poeschel, 2008.

Müller-Marqués Berger Thomas, *IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards*, Ernst & Young – Wiley, 2d edition, 2012.

Savage Réginald, *Les dépenses primaires publiques belges dans une perspective historique longue (1953-2007): déterminants non-discretionnaires et discretionnaires*, in SPF Finances, Bulletin de documentation, 2008/4, pp. 53 et ss.

Schumesch Patrice, De Laet Jan & De Greef Anton, *IPSAS in a nutshell – From principles to practice*, PwC, 2012

Stempniewsky Yvan & Pinte Laurence, *Réflexions sur l'intérêt d'un cadre conceptuel en droit comptable belge*, in *Liber amicorum*, Henri Olivier, pp. 455 et s., Ed. la Chartre/die Keure, 2000.

Van Ommeslaghe Pierre, *Droit commun et droit fiscal*, Journal de droit fiscal, 1989, pp. 5 et ss.

Van Ommeslaghe Pierre, *Droit des sociétés et droit comptable*, in *Mélanges Pirson*, pp. 393 et ss., Bruylant, 1989.

