

**Le Système Européen des Comptes (SEC) : *reporting* et contrôle révisoral**

**S. DE BLAUWE • M. DE WOLF • J. CHRISTIAENS • L. TYDGAT • E. VANDERSTAPPEN •  
C. VANHEE**

**avec la collaboration d'un comité de relecture composé de :**

**E. BUYST • F. MAILLARD**

Avant-propos .....	6
Executive summary (FR).....	8
CHAPITRE 1 : INTRODUCTION .....	10
CHAPITRE 2 : ORIGINES ET RAISONS D'ETRE.....	13
2.1. GENÈSE.....	14
2.2. INTERNATIONAL : CINQ GENERATIONS DE LIGNES DIRECTRICES.....	14
2.3. UNION EUROPEENNE: SYSTEME EUROPEEN DES COMPTES .....	16
<b>2.3.1. Le SEC en tant que système compatible avec le SCN</b> .....	16
<b>2.3.2. Le SEC en tant que cadre conceptuel pour la surveillance de la discipline budgétaire européenne et pour l'octroi de subventions européennes</b> .....	17
CHAPITRE 3 : EVOLUTION DU CADRE LÉGAL AU NIVEAU EUROPÉEN .....	18
3.1. LES ANNEES 70 : CADRE COMPTABLE ETABLI POUR TOUTES LES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES EUROPEENNES .....	19
3.2. DISCIPLINE BUDGETAIRE EUROPEENNE DEFINIE DANS LE TRAITE DE MAASTRICHT .....	19
<b>3.2.1. Traité de Maastricht – protocole sur la procédure concernant les déficits excessifs</b> .....	19
<b>3.2.2. Six-pack</b> .....	21
<b>3.2.3. Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire</b> .....	22
<b>3.2.4. Two-pack</b> .....	23
3.3. SYSTEME EUROPEEN DES COMPTES (SEC) 1995 : REGLEMENT (CE) N° 2223/96 .....	24
3.4. SEC 2010 : REGLEMENT (UE) N° 549/2013 .....	24
3.5. ROLE D'EUROSTAT .....	25
CHAPITRE 4 : IMPLEMENTATION DU SEC DANS LE CADRE LEGISLATIF BELGE .....	26
4.1. DEFINITION ET CHAMP D'APPLICATION DU SECTEUR PUBLIC (périmètre public) 27	
<b>4.1.1. Généralités</b> .....	27
<b>4.1.2. Composition du secteur des administrations publiques</b> .....	30
4.2. LES COMPTES DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES .....	31
<b>4.2.1. Introduction</b> .....	31
<b>4.2.2. Le compte de production (I)</b> .....	31
<b>4.2.3. Les comptes de redistribution et d'utilisation du revenu (II)</b> .....	32
<b>4.2.4. Les comptes d'accumulation (III)</b> .....	32
<b>4.2.5. Les bilans (IV) (SEC 2010) 31.</b> .....	33

4.3. LA CREATION DE FLUX DE DONNEES FINANCIERES ET LE REPORTING SEC PAR LES AUTORITES BELGES.....	33
<b>4.3.1. L'Administration fédérale</b> .....	33
<b>4.3.2. L'autorité flamande</b> .....	34
<b>4.3.3. La Région de Bruxelles-Capitale</b> .....	34
<b>4.3.4. La Région wallonne et la Communauté française</b> .....	35
<b>4.3.5. La Communauté germanophone</b> .....	36
4.4. DESCRIPTION ET ANALYSE DE LA FOURNITURE D'INFORMATIONS DES AUTORITES BELGES ET LES ADMINISTRATIONS DE SECURITE SOCIALE EN VUE DE LA CONSOLIDATION SEC .....	36
<b>4.4.1. Le pouvoir fédéral et les Communautés et Régions</b> .....	36
<b>4.4.2. Les pouvoirs locaux</b> .....	37
<b>4.4.3. Les administrations de sécurité sociale</b> .....	38
<b>4.4.4. Plus d'informations approfondies concernant les sources et passage vers le SEC</b> .....	38
4.5. PRATIQUES MISES EN ŒUVRE PAR LES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES POUR NE PAS TOMBER SOUS LE CHAMP D'APPLICATION DU SEC/DEBUDGETISATION .....	39
4.6. L'INSTITUT DES COMPTES NATIONAUX (ICN) .....	39
<b>4.6.1. Introduction</b> .....	39
<b>4.6.2. Organes</b> .....	39
<b>4.6.3. Tâches</b> .....	40
CHAPITRE 5 : COMPARAISON ENTRE SEC 1995 ET SEC 2010 .....	42
5.1. TYPES DE MODIFICATIONS ET LEUR INTERET POUR LE REVISORAT .....	43
5.2. MODIFICATIONS RESULTANT DE LA MONDIALISATION DE L'ECONOMIE .....	44
5.3. MODIFICATIONS RESULTANT DE L'IMPORTANCE CROISSANTE DE L'ECONOMIE DE LA CONNAISSANCE EN EUROPE .....	44
5.4. MODIFICATIONS RESULTANT DES CHANGEMENTS DU SECTEUR FINANCIER.....	45
5.5. MODIFICATIONS RESULTANT DE L'ATTENTION ACCRUE PORTEE AUX FINANCES PUBLIQUES .....	45
5.6. MODIFICATIONS RESULTANT D'UN CERTAIN NOMBRE D'EVOLUTIONS SOCIALES RECENTES.....	46
CHAPITRE 6 : COMPARAISON ENTRE LA COMPTABILITE DES ENTREPRISES EN BELGIQUE ET LE SEC 2010.....	48
6.1. INVENTAIRE ET MOTIVATION DES SIMILITUDES ET PRINCIPALES DIFFERENCES ENTRE LA COMPTABILITE D'ENTREPRISE ET LE SEC 2010.....	49
<b>6.1.1. Similitudes</b> .....	49
<b>6.1.2. Principales différences</b> .....	50

6.2. RECONCILIATIONS ENTRE LE COMPTE RENDU SEC ET LES AUTRES TYPES DE RAPPORTS .....	58
<b>6.2.1. Rapprochement entre le SEC et la comptabilité d'entreprise</b> .....	58
<b>6.2.2. Rapprochement entre le solde de financement SEC, le résultat budgétaire et le     résultat économique</b> .....	58
6.3 QUELQUES ASPECTS CRITIQUES .....	60
<b>6.3.1. Délimitation du périmètre de consolidation de la classification différente des     unités institutionnelles</b> .....	60
<b>6.3.2. Moment d'enregistrement</b> .....	60
CHAPITRE 7 : UNE BONNE COMPTABILITE D'ENGAGEMENT, QUI FAIT L'OBJET D'UN CONTROLE INTERNE EFFICACE ET D'UN AUDIT INDEPENDANT, CONSTITUE LA BASE NECESSAIRE POUR DES STATISTIQUES FIABLES CONFORMEMENT AU SEC .....	63
7.1. SYSTEMES COMPTABLES FIABLES ET EXHAUSTIFS .....	64
<b>7.1.1. Introduction</b> .....	64
<b>7.1.2. Système de comptabilité exhaustive et cohérente</b> .....	64
7.2. CONTROLE INTERNE EFFICACE .....	66
7.3. AUDIT INDEPENDANT .....	66
<b>7.3.1. Généralités</b> .....	66
<b>7.3.2. Administrations locales : régies communales autonomes, communes, CPAS et     zones de police</b> .....	67
<b>7.3.3. Provinces</b> .....	69
<b>7.3.4. Communautés et régions</b> .....	69
<b>7.3.5. Etat fédéral</b> .....	71
<b>7.3.6. Institutions publiques de sécurité sociale</b> .....	71
7.4. CONCLUSION .....	71
CHAPITRE 8 : ROLE DU REVISORAT D'ENTREPRISES DANS LE CONCEPT SEC ...	73
8.1. CADRE LEGAL .....	74
8.2. CERTIFICATION DU COMPTE RENDU SEC ANNUEL .....	76
<b>8.2.1. Contenu</b> .....	76
<b>8.2.2. Référentiel comptable applicable</b> .....	76
<b>8.2.3. Cadre normatif applicable</b> .....	77
CHAPITRE 9 : ATTENTES PARTICULIÈRES PAR RAPPORT AU REVISEUR D'ENTREPRISES LORS DU CONTROLE DU SEC .....	79
9.1. INTRODUCTION .....	80
9.2. COUR DES COMPTES VERSUS REVISEUR D'ENTREPRISES .....	80
9.3. CONTROLE TECHNIQUE DU COMPTE SEC .....	81
<b>9.3.1. Réconciliation</b> .....	81

<b>9.3.2. Budget final</b> .....	82
<b>9.3.3. Soldes reportés et à reporter</b> .....	82
9.4. POUR LES COMPTES CONSOLIDES .....	82
<b>9.4.1. Généralités</b> .....	82
<b>9.4.2. Processus de consolidation</b> .....	83
<b>9.4.3. Composantes</b> .....	83
9.5. INTERACTION ENTRE BUDGET ET COMPTE D'EXECUTION.....	83
<b>9.5.1. Introduction</b> .....	83
<b>9.5.2. Contrôle du budget</b> .....	84
<b>9.5.3. Contrôle de l'exécution du budget</b> .....	86
9.6. CONCLUSION .....	86
EPILOGUE DU PRESIDENT DE L'IRE.....	87
INTRODUCTION .....	88
ARTICLE 3 DE LA DIRECTIVE 2011/85/EU.....	89
<b>Généralités</b> .....	89
<b>Des comptabilités publiques fiables</b> .....	89
<b>L'audit indépendant</b> .....	90
EVOLUTIONS FUTURES .....	90
ANNEXE .....	92

## Avant-propos

Le Système européen des comptes (SEC) est loin d'être le sujet le plus engageant pour un congrès ou une publication. Mais ce sujet est fortement lié aux règles budgétaires européennes, qui ont un impact direct sur la vie quotidienne de centaines de millions de résidents de l'Union européenne. En analysant les programmes politiques des différents gouvernements de notre pays et en parcourant la presse, l'on constate d'emblée que l'Europe exerce aujourd'hui une influence considérable sur la politique en matière de budgets publics.

En 2002, la Belgique a cédé sa souveraineté monétaire à l'Union européenne dans le cadre de l'introduction de l'euro en tant que moyen de paiement légal. Mais l'autonomie budgétaire des Etats membres de la zone euro a récemment connu d'importantes évolutions.

L'adoption de diverses règles européennes concernant les budgets publics au cours des dernières années a également transféré la souveraineté budgétaire vers l'Union européenne. L'on peut citer le fameux « Six pack » de 2011, les deux règlements de 2011 qui ont introduit le « Two pack » et plus récemment le « Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance » de 2012/2013, également appelé « pacte budgétaire » (Fiscal compact). Ces règles budgétaires de l'UE se trouvent au cœur de l'actualité en raison des normes relatives au déficit public et à la dette public. Le calcul de l'équilibre budgétaire à venir et le respect du plafond d'endettement de 60 % du PIB se basent sur ces règles SEC.

Cet ouvrage aborde l'évolution historique de ces systèmes comptables au cours des dernières décennies.

Le règlement UE n° 549 du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne est toutefois la dernière version de ce système. Le SEC 2010 doit progressivement remplacer tous les autres systèmes et constituer le cadre référentiel avec des normes, définitions, classifications et règles comptables communes destinées à l'établissement des comptes des Etats membres. Ce système plus transparent devrait à l'avenir faciliter la comparaison des résultats des Etats membres. Ces nouvelles normes SEC diffèrent des anciennes règles SEC 1995. Cet aspect est également traité dans cet ouvrage.

Dans ce pays hautement complexe d'un point de vue institutionnel qu'est la Belgique, l'implémentation des normes SEC requiert de surcroît une concertation approfondie entre l'entité I (budget fédéral et sécurité sociale) et l'entité II (Communautés et Régions). Cette dernière est responsable également sur le plan à la fois politique et budgétaire de la plupart des pouvoirs locaux.

Il s'agit également d'une nouveauté pour les réviseurs d'entreprises, dont les interventions au sein du secteur public augmenteront avec l'alignement des différents budgets publics sur la comptabilité des entreprises.

C'est pourquoi je souhaite souligner l'importance des articles contenus dans cet ouvrage, qui portent, d'un point de vue scientifique, un premier regard sur le thème du SEC. En effet, il n'existe à ce jour aucune voire très peu de publications à ce sujet. Au cours des prochaines années, les administrations publiques de notre état fédéral seront confrontées de plein fouet à la mise en conformité de leurs budgets et comptes avec les normes SEC. Cette publication représente une précieuse source d'informations pour l'ensemble des décideurs financiers au sein des diverses autorités publiques.

Je souhaite dès lors féliciter les auteurs pour cet ouvrage. L'avenir révèlera l'importance de cette publication, qui, je l'espère, sera la première d'une longue série. Ce livre offre une analyse historique, administrative, économique et juridique de l'historique SEC. Etant publié par une grande maison d'édition, il constitue une importante source d'informations, ou comme on l'aurait formulé il y a plus de 2000 ans, à l'âge d'or de l'empire romain: « *Verba volant, scripta manent* », en d'autres mots « les paroles s'envolent, les écrits restent ».

Prof. Dr. Herman MATTHIJS

Président VLABEST : *Vlaamse adviesraad bestuurszaken* (Conseil consultatif flamand des Affaires administratives)

## Executive summary (FR)

Le premier chapitre de la publication présente le Système européen des comptes (SEC). Celui-ci est mis en contexte en décrivant brièvement la mission dans laquelle les réviseurs d'entreprises sont directement confrontés au SEC, à savoir la mission des réviseurs d'entreprises de personnes morales flamandes de droit public conformément au décret flamand des comptes.

Le deuxième chapitre se concentre sur les origines et les raisons d'être du SEC. Les premières estimations du revenu national sont déjà apparues dans la seconde moitié du dix-septième siècle. Par la suite, la publication en 1947 d'un rapport des Nations Unies sur la comptabilité nationale a marqué le début de l'ère des directives internationales (*guidelines*) pour l'établissement de comptes nationaux, dont le Système de comptabilité nationale 2008 (SCN 2008) actuel constitue la dernière génération. Au niveau de l'Union européenne, le Parlement européen a instauré le 13 mars 2013, par le biais d'un règlement, le Système européen des comptes 2010 (SEC 2010), qui est entièrement aligné sur le SCN 2008, tant sur le plan des définitions et des classifications que des règles. Ainsi, dès septembre 2014, le SEC 2010 remplacera le SEC 1995 dans l'ensemble des États membres de l'UE.

Ensuite, le troisième chapitre retrace l'évolution du cadre légal du SEC au niveau européen. Il y est démontré que les critères et obligations repris dans les cadres budgétaires qui s'appliquent aux États membres de l'Union européenne et/ou de la zone euro en vue de garantir une discipline budgétaire (*cf.* le Traité de Maastricht, y compris le protocole y annexé sur la procédure concernant les déficits excessifs, le *Six pack*, le Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire et le *Two pack*) sont tous calculés selon les principes de la comptabilité nationale (Système européen des comptes, SEC), ce qui souligne l'importance indéniable du SEC. Le règlement (CE) n° 2223/96 a instauré le SEC 1995 et imposait à tous les États membres de l'UE de se conformer à celui-ci dès l'année de référence 1998, alors que le règlement (CE) n° 549/2013 a rendu le SEC 2010, révisant la méthodologie du SEC 1995, directement applicable dès septembre 2014 pour l'établissement des comptes nationaux de tous les États membres de l'UE. Eurostat est l'autorité statistique européenne qui contrôle les comptes nationaux des États membres de l'UE et qui interprète les règles comptables en vue d'assurer leur comparabilité internationale.

L'implémentation du SEC dans le cadre législatif belge constitue le thème du quatrième chapitre. En plus de fournir une définition et de préciser le champ d'application du secteur public (périmètre public) selon le SEC 1995 et le SEC 2010, ce chapitre examine plus en détail les comptes des pouvoirs publics, y compris les sous-rubriques, ainsi que la création spécifique de flux de données financières et le *reporting* SEC par les autorités belges (les instances et leur rôle). Suivent une description et une analyse de la diffusion d'informations par les pouvoirs locaux flamands, wallons et bruxellois, les Régions et Communautés, l'administration fédérale et certaines entités de droit public et privé en vue de la consolidation SEC. On se penche ensuite brièvement sur certaines pratiques mises en œuvre par les administrations publiques pour ne pas tomber sous le champ d'application du SEC (*i.e.* débudgétisation), ainsi que sur le rôle et les tâches de l'Institut des comptes nationaux (ICN). Dans le cadre du SEC, c'est en particulier la mission de l'ICN relative à l'établissement des comptes annuels et trimestriels des administrations publiques, en collaboration avec le Bureau fédéral du Plan, qui revêt une importance primordiale.

Le cinquième chapitre est consacré à la comparaison entre le SEC 1995 et le SEC 2010. Celle-ci révèle que les modifications apportées au SEC 2010 par rapport au SEC 1995 reposent sur les cinq aspects suivants, qui sont analysés en détail :



- 1) la mondialisation de l'économie ;
- 2) l'importance croissante de l'économie basée sur la connaissance en Europe ;
- 3) les changements du secteur financier ;
- 4) l'attention accrue portée aux finances publiques ; et
- 5) un certain nombre d'évolutions sociales récentes.

Le sixième chapitre dresse une comparaison entre la comptabilité d'engagements BGAAP et le SEC. Ensuite, le chapitre passe en revue et examine les similitudes et différences entre la comptabilité d'entreprise BGAAP et le SEC 2010, les réconciliations entre le *reporting* SEC et les autres types de *reporting*, ainsi que les principaux points critiques à ce sujet. Parmi ces points critiques, l'on s'attardera ici également sur la thématique intéressante et actuelle des partenariats public-privé (PPP).

Le septième chapitre démontre point par point qu'une bonne comptabilité d'engagements, qui fait l'objet d'un contrôle interne efficace et d'un audit indépendant, constitue la base nécessaire à des statistiques fiables, conformément au SEC. L'on conclut dès lors que la seule façon d'être en mesure de générer des statistiques fiables conformément au SEC est de s'assurer que l'ensemble des sous-secteurs des administrations publiques belges, soumises à un contrôle interne et un audit indépendant, disposent de systèmes comptables fiables et complets.

Le rôle de la profession de réviseur d'entreprises dans le contexte du SEC est détaillé dans le huitième chapitre. En Belgique, il n'existe à ce jour qu'une seule mission dans laquelle les réviseurs d'entreprises sont directement confrontés au SEC, à savoir la mission des réviseurs d'entreprises de personnes morales flamandes conformément au décret flamand des comptes. Le *reporting* du réviseur d'entreprises dans le cadre de la *single audit* comporte trois volets. Dans le troisième volet, le réviseur d'entreprises doit déclarer si le compte rendu a été rédigé conformément/dérogatoirement aux règles SEC ou non et si l'alignement entre les comptes et le compte rendu SEC a été appliqué de façon cohérente ou non. L'accent est mis sur la certification par le réviseur d'entreprises du compte rendu SEC annuel. Le rapport à établir dans le cadre de ce troisième volet de la mission est clarifié dans cette publication, avec référence à l'annexe qui contient les exemples de rapports révisoraux relatifs à la *single audit* concernant le volet SEC. L'on se concentre ensuite sur ce que la Cour des comptes, en tant qu'auditeur de groupe, attend spécifiquement du réviseur d'entreprises dans le cadre du contrôle SEC.

L'étude se termine par une conclusion du Président de l'IRE dans laquelle il expose les défis et les opportunités du révisorat dans le cadre du SEC.

Cette publication a été examinée par un comité de lecture composé de :

- Professeur dr. Erik BUYST, professeur ordinaire à la Faculté des sciences économiques et de gestion de la KU Leuven, ainsi que membre du Comité scientifique de l'Institut des Comptes Nationaux ; et
- Fernand MAILLARD, réviseur d'entreprises et gérant de Fernand MAILLARD & C° Soc.Civ. SPRL.

De plus, le quatrième chapitre de cette publication a été relu par Kris VAN CAUTER et Claude MODART du Département des Statistiques générales – Statistiques du gouvernement de la Banque Nationale de Belgique.

## **CHAPITRE 1 : INTRODUCTION**

**E. VANDERSTAPPEN**

Chef de service Affaires juridiques IRE, Délégué général ICCI, Juriste d'entreprise

Les comptes nationaux des Etats membres de l'Union européenne sont établis selon les critères du système européen des comptes nationaux et régionaux 1995 (SEC 1995). En septembre 2014, le SEC 2010 est devenu d'application pour l'établissement des comptes nationaux. La révision méthodologique du SEC 1995 au moyen du règlement (UE) n° 549/2013 du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 était nécessaire pour que les comptes nationaux soient mieux accordés à la nouvelle donne économique.

Au cours des dernières années, le réviseur d'entreprises a pu se familiariser avec le SEC grâce à l'introduction du concept de *single audit* (audit unique) au sein des entités de l'autorité flamande.

Le 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 (ci-après « Décret des comptes ») crée en son article 67 une base décrétole pour le concept de *single audit* de l'autorité flamande. L'article 67 du Décret des comptes prévoit que le Gouvernement flamand règle la collaboration entre les services d'audit centralisés et décentralisés et les personnes ou organisations désignées par lui ou par une entité comme mentionné à l'article 63, qui sont chargées de la surveillance, du contrôle ou de l'audit, et de l'échange des résultats de contrôle, mutuellement et avec la Cour des Comptes.

L'article 50 du Décret des comptes traite du contrôle révisoral d'entreprise. En exécution de l'article 50, § 3 du Décret des comptes, l'article 9 de l'arrêté d'exécution du Gouvernement flamand du 7 septembre 2012 relatif au contrôle et au *single audit* (ci-après « l'Arrêté d'exécution ») confie au réviseur d'entreprises une mission étendue au sein des entités flamandes. Concrètement, cette mission comprend trois volets <sup>1</sup>:

Le premier volet concerne le contrôle classique des états financiers. Le réviseur d'entreprises certifie (1) l'image fidèle des comptes annuels à transmettre par l'entité au Gouvernement flamand en application du Décret des comptes, ainsi que (2) le caractère adéquat et le fonctionnement de l'organisation administrative et comptable axée sur l'élaboration de rapports financiers (art. 9, § 1 Arrêté d'exécution).

En ce qui concerne le deuxième volet, le réviseur d'entreprises d'entités flamandes doit établir un rapport dans lequel il exprime son opinion sur l'établissement correct de (1) l'exécution du budget et (2) de la cohérence de l'exécution du budget avec les comptes annuels (art. 9, § 1 Arrêté d'exécution).

Le troisième volet implique une certification spécifique du compte rendu SEC annuel par les entités flamandes. Dans son rapport, le réviseur d'entreprises mentionne si (1) le rapport a été établi conformément aux règles SEC et si la cohérence des comptes avec le compte rendu SEC a été appliquée systématiquement (art. 9, § 6 Arrêté d'exécution).

Les règles SEC à identifier sont indiquées dans le Manuel sur les règles comptables, dans la version qui est d'application à l'exercice contrôlé, tel qu'établi par l'agence *Centrale Accounting* (Comptabilité centrale), intégrée depuis février 2014 au département *Financiën en Begroting* (Finances et Budget), en exécution des principes décrits dans le règlement européen concernant le SEC 1995 et dans le Manuel de l'Institut des Comptes nationaux.

Ainsi, le réviseur d'entreprises est censé vérifier, d'une part, que les règles d'évaluation et d'imputation reprises dans le Manuel sur les règles comptables sont respectées et appliquées et,

---

<sup>1</sup> Circulaire IRE 2012/10 du 13 novembre 2012 : Décret flamand des comptes – arrêté d'exécution du Gouvernement flamand du 7 septembre 2012 relatif au contrôle et au *single audit* – cadres référentiels pour la mission étendue du réviseur d'entreprises – calendrier, p. 2-3, <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/circulaires/Pages/Circulaire-2012-10.aspx>. Le sujet est abordé en détail aux points 96 et suivants.

d'autre part, que l'entité dispose d'une organisation adaptée permettant de se conformer pleinement à ces règles.

## **CHAPITRE 2 : ORIGINES ET RAISONS D'ETRE**

### **S. DE BLAUWE**

Conseiller adjoint Affaires juridiques IRE, Collaborateur scientifique ICCI, Doctorant et collaborateur scientifique KU Leuven

## 2.1. GENÈSE

1. En Angleterre et aux Etats-Unis, la communauté scientifique se penchait depuis longtemps déjà sur la mise au point d'instruments statistiques permettant de mesurer avec précision les performances économiques d'un pays. Dans la seconde moitié du dix-septième siècle, William PETTY (1665) et Gregory KING (1696) avaient déjà réalisé les premières estimations du revenu national connues à ce jour<sup>1</sup>. La Grande Dépression des années 30 et l'optimalisation de la production d'armes lors de la Seconde Guerre mondiale ont petit à petit sensibilisé les gouvernements occidentaux à la nécessité de disposer de données macro-économiques fiables, notamment afin de leur fournir des informations sur les effets attendus de leurs actions interventionnistes sur le plan économique et social<sup>2</sup>.

Au début, il y avait une absence de coordination internationale, de façon à ce que les pays qui développaient une comptabilité nationale utilisaient chacun leur propres concepts et méthodes, rendant fastidieuse voire impossible toute comparaison. Toutefois, la nécessité des alliés de coordonner leurs efforts de guerre<sup>3</sup> a changé la donne et a marqué le début de l'ère des lignes directrices internationales (*guidelines*) pour l'établissement des comptes nationaux.

## 2.2. INTERNATIONAL : CINQ GENERATIONS DE LIGNES DIRECTRICES

2. L'ère des lignes directrices pour l'établissement des comptes nationaux a été initiée en 1947 par la publication d'un rapport des Nations Unies (ONU) sur la comptabilité nationale<sup>4</sup>. Ce rapport se composait principalement d'une annexe rédigée par le prix Nobel Richard Stone<sup>5</sup> et reposait sur le modèle d'une économie industrielle avancée dominée par les transactions financières<sup>6</sup>. Il s'agit là de la première génération de lignes directrices internationales relatives à la comptabilité nationale.

Ensuite, le *Simplified System of National Accounts* (1951)<sup>7</sup> et le *Standardised System of National Accounts* (1952)<sup>8</sup> ont été publiés par l'Organisation européenne de coopération économique (OECE)<sup>9</sup>. Ceux-ci proposaient un système de comptabilité nationale simplifié en vue de la répartition de l'aide Marshall en fonction des besoins des différents pays d'Europe occidentale, en utilisant les données des comptes nationaux pour déterminer les clés de répartition<sup>10</sup>.

En 1953, les Nations Unies ont à leur tour de nouveau publié une nouvelle ligne directrice, intitulée *System of National Accounts and Supporting Tables* (SNA 1953)<sup>11</sup>. Ce système constitue le premier SCN (système de comptabilité nationale) et s'adressait, contrairement aux

---

<sup>1</sup> E. BUYST, « Les comptes nationaux : statistique entre politique économique et science » dans BNB (éd.), *Le SEC 2010 : des comptes nationaux pour un monde en mutation*, 27 mai 2014, p. 9, [http://www.nbb.be/doc/dq/f\\_pdf\\_dq/ESA2010\\_F.pdf](http://www.nbb.be/doc/dq/f_pdf_dq/ESA2010_F.pdf), en référence à P. Studenski, *The Income of Nations*, New York, New York University Press, 1958 et A. VANOLI, *A History of National Accounting*, Amsterdam, IOS Press, 2005.

<sup>2</sup> Cour des comptes, Document d'information relatif à la méthodologie SEC, 18 mai 2005, p. 2.

<sup>3</sup> E. BUYST, « Les comptes nationaux : statistique entre politique économique et science » dans BNB (éd.), *Le SEC 2010 : des comptes nationaux pour un monde en mutation*, 27 mai 2014, p. 11.

<sup>4</sup> Nations Unies, « Measurement of national income and the construction of social accounts », *Studies and Reports on Statistical Methods*, n° 7, Genève, 1947.

<sup>5</sup> R. STONE, « Definition and measurement of the national income and related totals ». Annexe à Nations Unies, « Measurement of national income and the construction of social accounts », *Studies and Reports on Statistical Methods*, n° 7, Genève, 1947.

<sup>6</sup> F. BOS, *The History of National Accounting*, La Haye, CBS Discussion Paper, n° NA-048, 1992, p. 15.

<sup>7</sup> OECE, *A Simplified System of National Accounts*, Paris, OECE, 1951, 53 p.

<sup>8</sup> OECE, *A Simplified System of National Accounts*, Paris, OECE, 1952, 99 p.

<sup>9</sup> Z. KENESSEY, « The genesis of national accounts: an overview » dans Z. KENESSEY (ed.), *The Accounts of Nations*, Amsterdam, IOS Press, 1994, p. 12.

<sup>10</sup> E. BUYST, « Les comptes nationaux : statistique entre politique économique et science » dans BNB (éd.), *Le SEC 2010 : des comptes nationaux pour un monde en mutation*, 27 mai 2014, p. 12.

<sup>11</sup> Nations Unies, « A System of National Accounts and Supporting Tables », *Studies in Methods*, Series F N° 2, Rev. 3, New York, 1953.

lignes directrices précédentes, également aux pays en développement. Outre le compte courant et le compte de capital, ce système contenait également certaines formes de production non marchande et distinguait trois secteurs, à savoir les pouvoirs publics, les entreprises et les ménages<sup>12</sup>. En 1956, 1960 et 1964, une version légèrement révisée du SCN a encore été publiée. Une troisième génération de lignes directrices internationales a vu la lumière en 1968, lorsque les Nations Unies ont publié une version entièrement révisée et plus détaillée du SCN 1953, notamment le SCN 1968. Ensuite, en 1979, une révision limitée du SCN 1968 a encore été opérée. Cette évolution doit être considérée au regard, d'une part, de l'enracinement d'une solide expérience de l'établissement de comptes nationaux, de sorte que la barre pouvait être mise plus haut et, d'autre part, de la croissance économique accélérée des années 1950 et 1960 qui a favorisé dans de nombreux pays l'émergence d'une structure économique plus complexe, dont les changements devaient nécessairement être reflétés correctement dans la comptabilité nationale<sup>13</sup>. La génération de directives en question est caractérisée par un système très complet au niveau du contenu, permettant aux Etats de fixer substantiellement eux-mêmes des priorités dans la détermination du niveau de détail. Un chapitre distinct sur les pays en voie de développement formulait des suggestions concernant les priorités et quelques classifications très utiles, notamment la distinction entre les zones urbaines et rurales et entre les méthodes de production modernes et traditionnelles<sup>14</sup>.

Ensuite, une quatrième génération de lignes directrices internationales a vu le jour en 1993, le « Système de comptabilité nationale 1993 » (SCN 1993), à l'initiative de l'ONU, de l'OCDE, de la Banque mondiale, du FMI et de la Commission européenne (Eurostat). Le SCN 1993 comprend un ensemble intégré de comptes macroéconomiques, de bilans et de tableaux basés sur des concepts, des définitions, des classifications et des règles comptables convenus au niveau international. Ensemble, ces principes constituent un cadre comptable complet dans lequel les données économiques peuvent être recueillies et présentées dans un format développé pour l'analyse économique, le processus décisionnel et l'élaboration des politiques<sup>15</sup>.

Enfin, en 2008, le Groupe de travail inter-secrétariats sur la comptabilité nationale (l'ONU, l'OCDE, la Banque mondiale, le FMI et la Commission européenne (Eurostat)) a actualisé le SCN 2003 en adoptant la dernière version du SCN, à savoir le Système de comptabilité nationale 2008 (SCN 2008)<sup>16</sup>, dans le but d'assurer une meilleure adéquation entre la comptabilité nationale, d'une part, et le nouvel environnement économique (à savoir, une forte expansion du secteur des services, des marchés financiers plus complexes, etc.), les progrès de la recherche méthodologique et les besoins des utilisateurs, d'autre part. Concrètement, l'on peut affirmer que le SCN 2008 contient environ 44 modifications à l'égard du SCN 1993, ce qui signifie que le SCN 2008 constitue une révision indéniablement importante du SCN 1993<sup>17</sup>.

L'évolution décrite des lignes directrices internationales pour l'établissement des comptes nationaux démontre clairement que la comptabilité nationale ne peut être utilisable que si elle satisfait aux critères suivants :

- elle doit notamment permettre des comparaisons dans le temps et être structurée de façon à fournir tous les éléments utiles à l'analyse des rapports entre les différents composants de l'économie d'un pays ;
- les statistiques fournies par la comptabilité nationale doivent présenter un caractère contemporain ; et

---

<sup>12</sup> F. BOS, *The History of National Accounting*, La Haye, CBS Discussion Paper, n° NA-048, 1992, p. 16.

<sup>13</sup> E. BUYST, « Les comptes nationaux : statistique entre politique économique et science » dans BNB (éd.), *Le SEC 2010 : des comptes nationaux pour un monde en mutation*, 27 mai 2014, p. 12.

<sup>14</sup> F. Bos, *The History of National Accounting*, La Haye, CBS Discussion Paper, n° NA-048, 1992, p. 16.

<sup>15</sup> <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna1993.asp>.

<sup>16</sup> <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna2008.asp>.

<sup>17</sup> K. VAN CAUTER, « Het ESR2010 en de overheidsfinanciën », présentation PowerPoint du 18 décembre 2013, *Séminaire ICCI « Advanced: Bespreking ESR 2010 en aansluiting met boekhoudkundige gegevens »*, 2013, p. 3.

- elle doit se fonder sur des règles de fonctionnement non équivoques pour l'ensemble des utilisateurs, sous peine de manquer de transparence et de ne pas atteindre son but <sup>18</sup>.

## 2.3. UNION EUROPEENNE: SYSTEME EUROPEEN DES COMPTES

### 2.3.1. Le SEC en tant que système compatible avec le SCN

3. Dans l'Union européenne, la Commission européenne (Eurostat) avait déjà publié en 1970 un cadre comptable macroéconomique établi pour toutes les administrations publiques dans l'UE, notamment le système européen des comptes 1970 (SEC 1970) (*European System of Accounts 1970* (ESA 1970)) (± 250 pages), et plus tard, une seconde édition légèrement modifiée : le SEC 1979 (± 250 pages). Le SEC 1970 visait principalement à clarifier les lignes directrices de l'ONU de 1968 et à établir un cadre comptable macroéconomique pour tous les Etats membres de l'UE pour promouvoir la comparabilité de leurs comptes nationaux.

Ce qui précède constitue la base sur laquelle Eurostat s'est appuyé pour créer le « système européen des comptes 1995 » (SEC 1995) <sup>19</sup> (± 400 pages), qui est entré en vigueur au début des années 2000. Le SEC 1995 est entièrement aligné sur le SCN 1993, tant sur le plan des définitions et des classifications que des règles. Cependant, le SEC est davantage axé sur les circonstances et les besoins de données au sein de l'Union européenne <sup>20</sup>.

En raison du fait que le SCN 1993 a entre-temps été mis à jour en tant que SCN 2008 et que le SEC souhaite rester entièrement compatible avec le SCN, le Parlement européen a adopté le 13 mars 2013 le cadre méthodologique du système européen des comptes 2010 (SEC 2010) <sup>21</sup> (± 700 pages), qui est à nouveau entièrement aligné sur le SCN 2008, tant sur le plan des définitions et des classifications que des règles. Ainsi, depuis septembre 2014, le SEC 2010 remplacera le SEC 1995.

En résumé, le SEC est un cadre comptable, *comparable à l'échelle internationale*, permettant de décrire de façon systématique ce que l'on appelle une « économie totale » (c'est-à-dire un pays, une région, etc.). C'est un produit statistique qui donne une image *cohérente* d'une économie sous divers angles d'approche (secteurs, produits, secteurs d'activités et régions).

Le SEC englobe tant les aspects financiers que non financiers et les statistiques qui en résultent fournissent un aperçu de la coopération économique d'une économie totale : la production, le revenu (primaire, secondaire, etc.) et les dépenses (consommation, investissement, etc.). Le SEC présente également de nombreux *indicateurs macroéconomiques*, dont le taux d'épargne des ménages, le taux d'investissement, la capacité financière des ménages et la composition, les soldes de financement des secteurs, la productivité, les ratios d'endettement, les indicateurs à court terme, p. ex. le produit intérieur brut trimestriel. Enfin, les différentes étapes du processus économique dans les comptes de secteur du SEC sont décrites par secteur, à savoir les administrations publiques, les sociétés financières, les sociétés non financières, les ménages et les institutions sans but lucratif <sup>22</sup>.

<sup>18</sup> Cour des comptes, *Document d'information relatif à la méthodologie SEC*, 18 mai 2005, p. 2.

<sup>19</sup> Règlement (CE) n° 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté, *JOUE* n° 310 du 30 novembre 1996, p. 1-469.

<sup>20</sup> <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=869>.

<sup>21</sup> 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, *JOUE* n° 174 du 26 juin 2013, p. 1-727.

<sup>22</sup> K. VAN CAUTER, « Het ESR2010 en de overheidsfinanciën », présentation PowerPoint du 18 décembre 2013, *Séminaire ICCI « Advanced: Bespreking ESR 2010 en aansluiting met boekhoudkundige gegevens »*, 2013, p. 4-5.



### 2.3.2. Le SEC en tant que cadre conceptuel pour la surveillance de la discipline budgétaire européenne et pour l'octroi de subventions européennes<sup>23</sup>

4. Du paragraphe précédent l'on peut déduire que la comptabilité nationale était conçue à l'origine comme un outil statistique d'aide à la gestion de l'action publique. Il convient toutefois de préciser qu'au cours des trente dernières années, la comptabilité nationale a acquis au sein de l'Union européenne une fonction de contrôle de l'action des pouvoirs publics. Cette évolution procède d'une volonté croissante de coordonner les politiques économiques des Etats membres européens, ce qui implique la mise en place de moyens de contrôle attestant du caractère fiable des données transmises.

Les critères de convergence en matière budgétaire, tels que prévus par le traité de Maastricht de 1992 (c.-à-d. : faible inflation, finances publiques saines, stabilité des taux de change et taux d'intérêt bas), avaient été définis par rapport aux règles du SEC (*cf. infra*, n<sup>os</sup> 6 et 7) et les plans de stabilité (ou de convergence), actuellement déposés devant les instances européennes par les Etats membres, décrivent l'effet de leur politique financière en termes de solde de financement SEC et non pas en termes de solde budgétaire ou de solde de caisse.

En outre, la procédure concernant les déficits excessifs, définie par le Traité de Maastricht et mise en œuvre dans l'Union européenne à partir de 1994, est évaluée sur la base de données statistiques fiables et comparables obtenues par le SEC<sup>24</sup> (*cf. infra*, n<sup>os</sup> 6 et 7).

Dans le même ordre d'idées, c'est sur la base d'agrégats macro-économiques que sont déterminées les conditions d'octroi d'un certain nombre de subventions des fonds structurels européens et que sont calculées les contributions nationales à la troisième ressource (dite « de la TVA ») et à la quatrième ressource (« ressource PNB ») propres de l'Union européenne.

Compte tenu de l'importance, et indéniable démontrée, d'avoir des comptes nationaux comparables au niveau international, des règles communes ont été rendues obligatoires aux Etats membres de l'Union européenne en matière de présentation de leurs comptes nationaux. Ces règles ont donc été reprises sous la forme de règlements européens (*cf. infra*, n<sup>os</sup> 13 et 14), ce qui signifie qu'elles ont une portée générale et qu'elles sont contraignantes dans tous leurs éléments et directement applicables dans tout Etat membre de l'UE, dont notamment la Belgique.

Enfin, il est à noter à ce propos que – en raison de la difficulté de la matière du SEC et de la possibilité d'interprétations parfois divergentes du SEC – Eurostat a édité divers manuels d'aide qui ont pour but d'aider à l'application du SEC 1995 et du SEC 2010 pour le calcul du déficit public et de la dette publique, parmi lesquels il convient de mentionner tout spécialement le « *Manuel SEC 95 pour le déficit public et la dette publique – édition 2002* »<sup>25</sup>, et le « *Manual on Government Deficit and Debt – Implementation of ESA10 – 2013 edition* »<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> Texte principalement basé sur Cour des comptes, *Document d'information relatif à la méthodologie SEC*, 18 mai 2005, p. 2-3.

<sup>24</sup> Eurostat, *SEC95 : Manuel pour le déficit public et la dette publique – édition 2002*, 2002, Luxembourg, Office des publications officielles des Communautés européennes, p. 3.

<sup>25</sup> Eurostat, *Manuel SEC95 pour le déficit public et la dette publique – édition 2002*, 2002, Luxembourg, Office des publications officielles des Communautés européennes, <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5860297/KS-42-02-585-FR.PDF/7ecce45b-dc29-4b51-97df-edd7a697d780>.

<sup>26</sup> Eurostat, *Manual on Government Deficit and Debt - Implementation of ESA10 - 2013 edition*, Luxembourg, Office des publications de l'Union européenne, 2013, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-GQ-13-006/EN/KS-GQ-13-006-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-GQ-13-006/EN/KS-GQ-13-006-EN.PDF).

## **CHAPITRE 3 : EVOLUTION DU CADRE LÉGAL AU NIVEAU EUROPÉEN**

### **E. VANDERSTAPPEN**

Chef de service Affaires juridiques IRE, Délégué général ICCI, Juriste d'entreprise

### 3.1. LES ANNEES 70 : CADRE COMPTABLE ETABLI POUR TOUTES LES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES EUROPEENNES

5. La croissance économique des années 1950 et de l'âge d'or des années 1960 a favorisé dans de nombreux pays l'émergence d'une structure économique plus complexe. Par conséquent, il était très important que la comptabilité nationale puisse continuer à refléter correctement ces changements. Les Nations Unies (ONU) ont dès lors publié une nouvelle mouture de leur premier manuel, nettement plus détaillée et profondément remaniée, de leur publication de normes internationales pour l'établissement des comptes nationaux datant de 1947. Partant du manuel des Nations Unies, Eurostat a alors publié ses propres directives en 1970<sup>1</sup> : *European System of Integrated Economic Accounts*.

Ces directives d'Eurostat constituaient le cadre comptable pour toutes les administrations publiques européennes et étaient à la base du système européen des comptes 1995 (SEC 95).

### 3.2. DISCIPLINE BUDGETAIRE EUROPEENNE DEFINIE DANS LE TRAITE DE MAASTRICHT

#### 3.2.1. Traité de Maastricht – protocole sur la procédure concernant les déficits excessifs

6. Le Traité de Maastricht oblige les Etats membres de l'Union européenne à se conformer à la discipline budgétaire. En vertu du protocole sur la procédure concernant les déficits excessifs – qui est annexé en 1992 par le Traité de Maastricht au Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne – les Etats membres de l'Union européenne doivent adhérer à deux valeurs de référence : le déficit public prévu ou effectif ne doit pas dépasser 3 % du produit intérieur brut (PIB) et la dette publique ne doit pas dépasser 60 % du PIB.

7. Le pacte de stabilité et de croissance a été adopté le 17 juin 1997 par une résolution du Conseil européen en vue d'assurer la stabilité de la monnaie européenne et le respect des dites valeurs de référence précisées dans les critères de Maastricht et de fixer les modalités à cet égard, y compris lorsque les Etats membres ont un déficit plus élevé.

Le Pacte de stabilité a un volet préventif et un volet correctif ou dissuasif.

Conformément au volet préventif, les Etats membres doivent présenter annuellement un programme de stabilité (appelé programme de convergence pour les pays qui n'ont pas encore adopté l'euro) afin de démontrer que leurs budgets à moyen terme, notamment pour une période de trois ans, restent « sains ». La Commission européenne et le Conseil peuvent adresser des avertissements et des recommandations à un Etat membre lorsqu'ils estiment qu'il y a un danger de déraillement.

L'aspect dissuasif implique la procédure de déficit excessif. Selon l'article 126 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (UE) (l'ancien article 104 du traité instituant la Communauté européenne) des déficits excessifs doivent être évités et corrigés rapidement.

À cette fin, la Commission européenne examine si la discipline budgétaire a été respectée, et ce sur la base des deux critères ci-après :

- a) si le rapport entre le déficit public prévu ou effectif et le PIB dépasse la valeur de référence, à moins :

---

<sup>1</sup> E. BUYST, « Les comptes nationaux : statistique entre politique économique et science » dans BNB (éd.), *Le SEC 2010 : des comptes nationaux pour un monde en mutation*, 27 mai 2014, p. 12: [https://www.nbb.be/doc/dq/f\\_pdf\\_dq/esa2010\\_f.pdf](https://www.nbb.be/doc/dq/f_pdf_dq/esa2010_f.pdf) ; concernant les sources de ces lignes directrices, voir ci-dessus, n° 2.

- que le rapport ait diminué de manière substantielle et constante et atteint un niveau proche de la valeur de référence ; ou
  - que le dépassement de la valeur de référence ne soit qu'exceptionnel et temporaire et que ledit rapport reste proche de la valeur de référence ;
- b) si le rapport entre la dette publique et le PIB dépasse la valeur de référence, à moins que ce rapport diminue suffisamment et s'approche de la valeur de référence à un rythme satisfaisant.

La Commission européenne procède à une évaluation et élabore un rapport qui tient compte de tous les facteurs pertinents pour l'existence d'un déficit excessif, y compris la position économique et budgétaire à moyen terme de l'Etat membre. Le comité économique et financier rend un avis sur le rapport de la Commission.

Ensuite, le Conseil, statuant à la majorité qualifiée, décide s'il y a ou non un déficit excessif. Si le Conseil décide qu'il y a un déficit excessif, il adresse des recommandations à l'Etat membre concerné. Le Conseil prescrit à l'Etat membre le délai pour engager une action suivie d'effets.

Lorsqu'aucune action suivie d'effets n'a été prise en réponse aux recommandations, le Conseil décide de les rendre publiques.

Si un Etat membre persiste à ne pas donner suite aux recommandations du Conseil, celui-ci peut mettre l'Etat membre concerné en demeure de prendre des mesures visant à la réduction du déficit.

Si l'Etat membre ne se conforme pas aux décisions du Conseil, il peut décider d'appliquer une ou plusieurs des mesures suivantes :

- exiger de l'Etat membre concerné qu'il publie des informations supplémentaires, à préciser par le Conseil, avant d'émettre des obligations et des titres ;
- inviter la Banque européenne d'investissement à revoir sa politique de prêts à l'égard de l'Etat membre concerné ;
- exiger que l'Etat membre concerné fasse, auprès de l'Union, un dépôt ne portant pas intérêt, d'un montant approprié, jusqu'à ce que, de l'avis du Conseil, le déficit excessif ait été corrigé ; et
- imposer des amendes d'un montant approprié.

Le pacte est constitué initialement de deux règlements (CE) du Conseil du 7 juillet 1997 qui en précisent les modalités techniques (n° 1466/97 relatif au renforcement de la surveillance des positions budgétaires ainsi que de la surveillance et de la coordination des politiques économiques, et n° 1467/977 visant à accélérer et à clarifier la mise en œuvre de la procédure concernant les déficits excessifs)<sup>2</sup>.

**8.** Le règlement (CE) n° 479/2009 relatif à l'application du protocole sur la procédure concernant les déficits excessifs annexé au traité instituant la Communauté européenne<sup>3</sup>, modifié par le règlement (UE) n° 679/2010<sup>4</sup> en conséquence de la crise grecque, mentionne que le déficit (respectivement l'excédent) public est défini comme le besoin (respectivement la capacité) de financement de l'ensemble du secteur des administrations publiques (administration centrale, administrations d'Etats fédérés, administrations locales et administrations de sécurité sociale). Il est calculé selon les concepts de la comptabilité nationale (système européen des comptes, SEC 1995)<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> JOUE n° 209 du 2 août 1997, p. 1.

<sup>3</sup> JOUE n° 145 du 10 juin 2009, p. 1.

<sup>4</sup> JOUE n° 198 du 30 juillet 2010, p. 1.

<sup>5</sup> Etude Belfius, « Les enjeux financiers pour les communes », Fiche 2 : Le pacte de stabilité budgétaire et les normes SEC 95, 28 février 2013, p. 12 :

La dette publique est définie comme la dette brute totale consolidée en valeurs nominales dans les catégories suivantes des engagements des administrations publiques telles que définies dans le SEC 1995 : numéraire et dépôts, titres autres qu'actions, à l'exclusion des produits financiers dérivés, et crédits <sup>6</sup>.

Le règlement (CE) n° 479/2009 fait obligation aux Etats membres de transmettre des données relatives à la procédure de déficit excessif à Eurostat deux fois par an, notamment fin mars et fin septembre, sous forme de tableaux harmonisés. Le règlement (UE) n° 679/2010 renforce les pouvoirs de contrôle d'Eurostat sur les données notifiées par les Etats membres.

9. Les crises économique et financière mondiales ont révélé les insuffisances de la gouvernance économique et de la surveillance budgétaire au niveau de l'Union européenne. Dans ce contexte, il a été décidé de renforcer les cadres budgétaires applicables aux Etats membres de l'Union européenne et/ou de la zone euro. Ceci a été concrétisé dans le *Six-pack*, le traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire et le *Two-pack*.

### 3.2.2. *Six-pack*

10. En 2011, le pacte de stabilité et de croissance a fait l'objet d'une vaste réforme. Il regroupe désormais six documents législatifs, notamment cinq règlements et une directive qui, ensemble, forment ce que l'on appelle le *Six-pack* <sup>7</sup> :

1. le règlement (UE) n° 1173/2011 du Parlement européen et du Conseil du 16 novembre 2011 sur la mise en œuvre efficace de la surveillance budgétaire dans la zone euro ;
2. le règlement (UE) n° 1174/2011 du Parlement européen et du Conseil du 16 novembre 2011 établissant des mesures d'exécution en vue de remédier aux déséquilibres macroéconomiques excessifs dans la zone euro ;
3. le règlement (UE) n° 1175/2011 du Parlement européen et du Conseil du 16 novembre 2011 modifiant le règlement (CE) n° 1466/97 du Conseil relatif au renforcement de la surveillance des positions budgétaires ainsi que de la surveillance et de la coordination des politiques économiques ;
4. le règlement (UE) n° 1176/2011 du Parlement européen et du Conseil du 16 novembre 2011 sur la prévention et la correction des déséquilibres macroéconomiques ;
5. le règlement (UE) n° 1177/2011 du Conseil du 8 novembre 2011 modifiant le règlement (CE) n° 1467/97 visant à accélérer et à clarifier la mise en œuvre de la procédure concernant les déficits excessifs ; et
6. la directive 2011/85/UE du Conseil du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats membres.

Ces instruments législatifs consistent en un ensemble de règles et de procédures visant à renforcer la surveillance macroéconomique et la discipline budgétaire.

La réduction du déficit public est fortement mise en exergue. Les Etats membres dont la dette publique dépasse 60 % du PIB doivent la réduire et ce même si leur déficit public annuel est en dessous de la valeur de référence de 3 % du PIB.

Afin de faire respecter la discipline budgétaire dans les Etats membres de la zone euro, les sanctions sont à présent mises en œuvre plus tôt et de manière plus cohérente qu'auparavant. Lorsqu'un Etat membre impliqué dans une procédure de déficit excessif a omis de prendre les

---

[https://www.belfius.be/publicsocial/FR/Media/Fiche%20-%20Le%20pacte%20de%20stabilit%C3%A9%20budg%C3%A9taire%20et%20les%20normes%20SEC%2095\\_tcm\\_30-52418.pdf](https://www.belfius.be/publicsocial/FR/Media/Fiche%20-%20Le%20pacte%20de%20stabilit%C3%A9%20budg%C3%A9taire%20et%20les%20normes%20SEC%2095_tcm_30-52418.pdf), p. 12. Cf. *supra*, n° 4.

<sup>6</sup> Banque nationale de Belgique, 214 : <http://www.nbb.be/pub/stats/gfs/gfs.htm?l=fr>.

<sup>7</sup> JOUE n° 306 du 23 novembre 2011, p. 1.

mesures nécessaires pour réduire le déficit, un dépôt ne portant pas intérêt d'un montant de 0,2 % du PIB est prescrit. Lorsque la non-conformité persiste, ce dépôt ne portant pas intérêt est converti en une sanction pécuniaire. En outre, un système de sanctions automatiques est prévu, sauf décision prise à la majorité qualifiée.

En parallèle, les comptes nationaux, les statistiques et la manière d'établir les prévisions économiques sont harmonisés obligatoirement pour tous les Etats membres et adaptés en conformité avec les normes européennes. Quand il est établi qu'un pays a rapporté de fausses données, une amende supplémentaire peut être imposée.

Enfin, un système d'alerte est mis en place pour la détection précoce des déséquilibres macroéconomiques excessifs par le biais de tableaux de bord composés d'indicateurs et un mécanisme de correction correspondant est prévu.

### **3.2.3. Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire**

**11.** En outre, le 2 mars 2012, le Conseil européen a formellement adopté un nouveau Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire, qui est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2013.

Généralement, le Traité comporte les règles concrètes suivantes <sup>8</sup>:

- le Traité et son effet ne devraient pas entrer dans les traités de l'Union européenne et les compétences de l'Union européenne ;
- les budgets des administrations publiques doivent être en équilibre ou positifs. Pour satisfaire à cette exigence, l'Etat membre doit démontrer que le déficit public structurel sur plusieurs années ne dépasse pas 0,5 % du PIB. Les Etats membres dont la dette publique est bien en deçà de la limite de 60 % du PIB peuvent présenter un déficit structurel de 1 % du PIB maximum. Les Etats qui ne répondent pas à ces exigences doivent démontrer qu'ils satisferont à ces conditions à court ou à moyen terme. Cela nécessite que les pays mettent en place des mécanismes automatiques, sur la base des principes proposés par la Commission européenne, qui conduisent à la réduction des déficits publics excessifs à court terme ;
- des événements exceptionnels peuvent conduire temporairement à des déficits plus élevés, mais le pays doit pouvoir démontrer qu'il satisfera aux exigences à moyen terme ;
- la dette publique d'un pays ne doit pas dépasser 60 % du PIB. Les pays qui ne répondent pas à cette condition, doivent rembourser chaque année 1/20<sup>e</sup> de cette dette. Les pays dont la dette dépasse 60 % du PIB relèvent en outre de la procédure de déficit excessif, comme visée dans les traités européens ;
- dans l'année qui suit l'entrée en vigueur du traité, les pays doivent fixer dans leur législation nationale les règles et principes de ce traité, de préférence dans la constitution. Le respect de cette exigence par les pays est contrôlé par la Commission européenne. A défaut, la Commission peut faire comparaître le pays concerné devant la Cour de justice européenne, qui peut imposer une amende allant jusqu'à 0,1 % du PIB du pays en question ;
- les pays s'engagent à poursuivre la coordination des politiques économiques. Cela devrait améliorer la compétitivité, l'emploi et les finances publiques saines. Dans ce contexte, les institutions de l'Union européenne sont associées à la phase de conception ;
- les pays de la zone euro se réuniront régulièrement et les chefs de gouvernement de ces pays tiendront au moins deux fois par an un sommet extraordinaire de la zone euro. Les

---

<sup>8</sup> *Europa Nu*, « Verdrag voor stabiliteit, coördinatie en governance in de EMU » : [http://www.europanu.nl/id/viwmjnsfoaxj/verdrag\\_voor\\_stabiliteit\\_coördinatie\\_en](http://www.europanu.nl/id/viwmjnsfoaxj/verdrag_voor_stabiliteit_coördinatie_en).

- pays qui ont signé le traité mais n'ont pas l'euro comme monnaie, assisteront au moins à un de ces sommets ;
- dans les cinq ans qui suivent l'entrée en vigueur du traité, l'on examinera comment le traité peut devenir partie intégrante des traités européens.

Les exigences mentionnées ci-dessus sont donc beaucoup plus strictes que les 3 % dans les critères de Maastricht.

#### **3.2.4. *Two-pack***

**12.** Les crises ont souligné la nécessité d'améliorer encore la surveillance et la coordination budgétaires entre les Etats membres de la zone euro, étant donné la plus forte interdépendance de leurs décisions budgétaires individuelles et leur plus grande vulnérabilité aux effets d'entraînement. Une volonté s'est ainsi plus nettement exprimée afin que la surveillance mutuelle soit renforcée et que les décisions budgétaires soient considérées comme des enjeux communs. Moyennant une coopération et une intégration accrues dans la zone euro, ainsi qu'un contrôle graduel et resserré, le *Two-pack* permettra de consolider la branche économique de l'Union économique et monétaire.

Le *Two-pack* comprend deux règlements du 21 mai 2013<sup>9</sup>. Le premier règlement n° 473/2013 établissant des dispositions communes pour le suivi et l'évaluation des projets de plans budgétaires et pour la correction des déficits excessifs dans les Etats membres de la zone euro vise à étendre les capacités de surveillance de la Commission européenne concernant les budgets nationaux et à promouvoir la discipline budgétaire. Le deuxième règlement n° 472/2013 relatif au renforcement de la surveillance économique et budgétaire des Etats membres de la zone euro connaissant ou risquant de connaître de sérieuses difficultés du point de vue de leur stabilité financière comprend des dispositions pour la surveillance accrue des budgets nationaux dans les cas où un pays de la zone euro est déjà en difficultés financières.

Le *Two-pack* impose aux Etats membres de la zone euro un calendrier et des règles communs en matière budgétaire :

- le 30 avril au plus tard, les Etats membres de la zone euro devront publier leur plan budgétaire à moyen terme (programme de stabilité), ainsi que leurs priorités d'action pour la croissance et l'emploi pour les 12 mois suivants (programme national de réforme) dans le contexte du semestre européen pour la coordination des politiques économiques ;
- le 15 octobre au plus tard, les Etats membres de la zone euro devront publier leur projet de budget pour l'année à venir ;
- le 31 décembre au plus tard, les Etats membres de la zone euro devront adopter leur budget pour l'année à venir.

Le *Two-pack* introduit une nouveauté importante en ce que la Commission examinera chaque projet de budget national et formulera un avis y afférent pour le 30 novembre au plus tard. Etant donné que cet exercice de surveillance coordonnée se déroule pendant l'automne, c'est-à-dire entre deux semestres européens, il complète utilement le cadre de gouvernance existant en préparant le terrain pour le printemps suivant et en donnant suite aux recommandations formulées au cours de l'exercice précédent.

Il importe de noter que le *Two-pack* contribuera en outre à renforcer la solidité des procédures budgétaires nationales en obligeant les Etats membres concernés à fonder leur projet de budget sur des prévisions macroéconomiques indépendantes et à veiller à la désignation d'une entité indépendante chargée de contrôler le respect des règles budgétaires nationales.

---

<sup>9</sup> JOUE n° 140 du 25 mai 2013, p. 1.

### 3.3. SYSTEME EUROPEEN DES COMPTES (SEC) 1995 : REGLEMENT (CE) N° 2223/96

**13.** Les comptes nationaux des Etats membres sont établis selon les critères du système européen des comptes nationaux et régionaux 1995 (SEC 1995). Le règlement (CE) n° 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 a instauré le SEC 1995 et imposait à tous les Etats membres de se conformer à celui-ci dès l'année de référence 1998.

Le SEC 1995 est basé sur les directives mondiales relatives aux comptes nationaux, à savoir le Système de comptabilité nationale (SCN 1993) (*cf. supra*, n° 3), qui ont été adoptées sous les auspices d'Eurostat, du FMI, de l'OCDE, de l'ONU et de la Banque mondiale.

Le SEC 1995 est un outil comptable internationalement comparable qui permet de créer une description quantitative fiable et systématique de l'économie d'un Etat membre de l'Union européenne, des différents éléments de cette économie et des relations entre les différentes économies. Ce cadre comptable avec un ensemble de définitions, de classifications et de règles comptables est utilisé pour l'établissement des comptes publics. Pour le SEC, les unités institutionnelles de l'économie totale d'un Etat membre sont réparties en cinq secteurs institutionnels : le secteur des entreprises, le secteur financier, les ménages ou les familles, l'étranger, et enfin le secteur public.

Le système concerne en fait un produit statistique qui donne une image cohérente de l'économie d'un pays sous différents angles, en particulier les secteurs, les produits, les secteurs d'activités et les régions. Il contient des aspects financiers et non financiers et les statistiques donnent un aperçu de la coopération économique dans le domaine de la production, des revenus primaires et secondaires et des dépenses de consommation et d'investissement. Enfin, le SEC prend en compte de nombreux indicateurs macroéconomiques, dont le taux d'épargne des ménages, le taux d'investissement, la capacité financière des ménages et la composition, les soldes de financement des secteurs, la productivité, les ratios d'endettement, les indicateurs à court terme, tel le PIB trimestriel<sup>10</sup>.

### 3.4. SEC 2010 : REGLEMENT (UE) N° 549/2013

**14.** En septembre 2014, le SEC 2010 est devenu d'application pour l'établissement des comptes nationaux. La révision méthodologique du SEC 1995 au moyen du règlement (UE) n° 549/2013 du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013<sup>11</sup> était nécessaire pour que les comptes nationaux soient mieux accordés à la nouvelle donne économique. La révision s'inscrivait dans un cadre international, étant donné que l'adoption en 2009 du nouveau SCN 2008 rendait nécessaire l'adaptation du SEC 1995.

La plupart des nouveautés du SEC 2010 reflètent celles introduites dans le SCN 2008. Elles ont été transposées et précisées pour s'adapter au mieux aux réalités de l'Union européenne, avec certaines différences de détail. Il s'agit dans tous les cas d'accroître la pertinence économique et descriptive du système de comptabilité nationale, en ces temps de mutation économique rapide. Il est possible de regrouper ces modifications en cinq groupes principaux, selon qu'elles ont trait aux aspects suivants :

- la mondialisation de l'économie ;
- l'économie de la connaissance ;
- la dimension financière ;

---

<sup>10</sup> K. VAN CAUTER, « Het ESR2010 en de overheidsfinanciën », présentation PowerPoint du 18 décembre 2013, *Séminaire ICCI* « *Advanced: Bespreking ESR 2010 en aansluiting met boekhoudkundige gegevens* », slide 4.

<sup>11</sup> JOUE 26 juin 2013, éd. 174, 1.



- les finances publiques ; et
- l'affinement des méthodes de calcul <sup>12</sup>.

### 3.5. ROLE D'EUROSTAT

**15.** Eurostat est l'autorité statistique européenne qui contrôle les comptes nationaux des Etats membres et qui interprète les règles comptables en vue d'assurer leur comparabilité internationale. Eurostat peut émettre des réserves sur les données ou refuser son fiat aux données et remplacer les données fournies par l'Etat membre par ses propres chiffres <sup>13</sup>.

Eurostat soutient également le Comité des statistiques monétaires, financières et de balance des paiements (CMFB) pour les questions méthodologiques importantes.

Le règlement (UE) n° 479/2009, tel que modifié par le règlement (UE) n° 679/2010, a conféré à Eurostat des pouvoirs de contrôle élargis par le biais de visites de dialogue (en amont) et de visites méthodologiques <sup>14</sup>. Eurostat évalue régulièrement la qualité des données effectives notifiées par les Etats membres ainsi que les comptes sous-jacents du secteur des administrations publiques, élaborés conformément au SEC.

La décision déléguée du 29 juin 2012 relative aux enquêtes et amendes liées à la manipulation des statistiques visées dans le règlement (UE) n° 1173/2011 du Parlement européen et du Conseil sur la mise en œuvre efficace de la surveillance budgétaire dans la zone euro <sup>15</sup> donne encore plus de marge de manœuvre à Eurostat dans le cadre d'une enquête concernant des indices sérieux de l'existence de faits susceptibles de constituer une déclaration erronée au sujet des données relatives au déficit et à la dette des administrations publiques résultant d'une manipulation de ces données imputable à une intention délibérée ou à une grave négligence :

- demander des informations ;
- interroger des personnes ;
- effectuer des inspections sur place ; et
- avoir accès aux comptes de toutes les entités publiques aux niveaux central, régional, local et au niveau des organismes de sécurité sociale.

L'amende infligée est égale à 5 % de l'impact des déclarations erronées sur le niveau soit du déficit, soit, encore plus important, de la dette des administrations publiques de l'Etat membre pour les années pertinentes couvertes par la notification dans le cadre de la procédure concernant les déficits excessifs.

---

<sup>12</sup> Banque nationale de Belgique, « Le système européen des comptes SEC 2010 », 27 mai 2014, p. 3-4 : [https://www.nbb.be/doc/dq/f\\_pdf\\_dq/sec2010\\_fr.pdf](https://www.nbb.be/doc/dq/f_pdf_dq/sec2010_fr.pdf)

<sup>13</sup> K. VAN CAUTER, « Het ESR2010 en de overheidsfinanciën », présentation PowerPoint du 18 décembre 2013, *Séminaire ICCI « Advanced: Bespreking ESR 2010 en aansluiting met boekhoudkundige gegevens »*, 2013, slide 15.

<sup>14</sup> K. VAN CAUTER, « Het ESR2010 en de overheidsfinanciën », présentation PowerPoint du 18 décembre 2013, *Séminaire ICCI « Advanced: Bespreking ESR 2010 en aansluiting met boekhoudkundige gegevens »*, 2013, slide 16.

<sup>15</sup> C(2012) 4361 final.

## **CHAPITRE 4 : IMPLEMENTATION DU SEC DANS LE CADRE LEGISLATIF BELGE**

### **S. DE BLAUWE**

Conseiller adjoint Affaires juridiques IRE, Collaborateur scientifique ICCI, Doctorant et collaborateur scientifique KU Leuven

Le projet de texte de ce chapitre a été relu par Messieurs K. VAN CAUTER et C. MODART, qui travaillent au département Statistique générale de la Banque nationale de Belgique. L'auteur les remercie pour leurs précieux commentaires.

#### 4.1. DEFINITION ET CHAMP D'APPLICATION DU SECTEUR PUBLIC (périmètre public)

##### 4.1.1. Généralités

###### A. SEC 1995<sup>1</sup>

**16.** Le secteur des administrations publiques (S.13) comprend toutes les unités institutionnelles qui sont des « autres producteurs non marchands » dont la production est destinée à la consommation individuelle et collective et dont la majeure partie des ressources provient de contributions obligatoires versées par des unités appartenant aux autres secteurs et/ou toutes les unités institutionnelles dont l'activité principale consiste à effectuer des opérations de redistribution du revenu et de la richesse nationale (SEC 1995, § 2.68).

**17.** Cette définition nécessite des précisions qui devraient rendre la classification logique des unités institutionnelles dans le secteur des administrations publiques plus compréhensible. Pour classer une unité non financière dans le secteur des administrations publiques, il faut se poser successivement les questions suivantes et y répondre chaque fois par l'affirmative :

- l'unité dont il est question est-elle une unité institutionnelle<sup>2</sup> ? ;
- l'unité est-elle une unité publique<sup>3</sup> ? ; et
- le produit des *ventes* couvre-t-il moins de 50 % des *coûts de production* (critère quantitatif) (le producteur public est-il un producteur non marchand)<sup>4</sup> ?

Lorsque trois réponses affirmatives sont données pour une entité particulière, l'unité concernée appartient au secteur des administrations publiques. Si, par contre, seules les deux premières réponses sont positives (et la troisième réponse négative), l'unité est une société publique.

**18.** Pour les entreprises qui exercent des activités financières, la troisième question est sans objet étant donné que la définition de *ventes* selon le SEC ne tient pas compte d'intérêts et de dividendes perçus ou de plus-values réalisées. Le principal critère pour le classement sectoriel de sociétés publiques qui exercent des activités qui peuvent être considérées comme financières, est de savoir si elles produisent effectivement des services d'intermédiation financière selon le SEC. Les entités publiques qui ne sont pas de véritables intermédiaires financiers, font partie des administrations publiques.

Les intermédiaires financiers publics qui s'exposent à des risques financiers, à l'actif comme au passif, appartiennent au secteur des sociétés financières. *B. SEC 2010*<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Règlement (CE) n° 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté, *JOUE* n° 310 du 30 novembre 1996, p. 1-469.

<sup>2</sup> Une unité est dite institutionnelle dès lors qu'elle jouit de l'autonomie de décision dans l'exercice de sa fonction principale et qu'elle dispose d'une comptabilité complète ou serait en mesure d'en établir une pertinente des points de vue économique et juridique si cela lui était imposé. Si l'unité en cause n'est pas une unité institutionnelle, elle doit être englobée avec l'unité institutionnelle dont elle dépend.

<sup>3</sup> Une société est dite publique au sens du SEC 1995 si une administration publique en détient plus de la moitié des actions assorties du droit de vote ou contrôle d'une autre façon plus de la moitié des voix attribuées à ses actionnaires. Une administration publique peut en outre contrôler une société en s'appuyant sur des textes légaux qui lui donnent le pouvoir d'en déterminer la politique ou d'en nommer les administrateurs. Par assimilation, ce raisonnement vaut *mutatis mutandis* pour les institutions sans but lucratif.

<sup>4</sup> Pour attribuer un code de secteur à une unité dans le SEC 1995, il est donc indispensable de disposer de ses comptes annuels (ou de tout autre document comptable) pour plusieurs années successives. Pour les unités nouvellement créées pour lesquelles les comptes annuels n'ont forcément pas encore pu être établis, il a été décidé d'attribuer un code de secteur provisoire sur la base des informations disponibles (comme les actes légaux de création et/ou les prévisions budgétaires), sous réserve d'un examen ultérieur des premiers comptes annuels de l'unité en question. Lorsque ceux-ci seront disponibles, le critère des 50 % sera appliqué et l'unité recevra un code de secteur qui lui sera attribué de façon rétroactive, c'est-à-dire depuis sa date de création.

**19.** A partir de septembre 2014, la nouvelle norme européenne SEC 2010 remplace la norme actuelle SEC 1995 pour l'établissement des comptes nationaux. La nouvelle norme revoit entre autres les critères pour la délimitation du périmètre de consolidation des administrations publiques.

**20.** Le secteur des administrations publiques (S.13) comprend toutes les unités d'administration publique<sup>6</sup> et toutes les institutions sans but lucratif (ISBL) non marchandes qui se trouvent sous le contrôle d'unités d'administration publique. Il inclut également d'autres producteurs non marchands (SEC 2010, § 20.05).

**21.** Pour classer une unité non financière dans le secteur des administrations publiques, conformément au SEC 2010, il faut se poser successivement les questions suivantes et y répondre chaque fois par l'affirmative :

- l'unité dont il est question est-elle une unité institutionnelle ? (idem SEC 1995) ;
- l'unité est-elle une unité publique ? (idem SEC 1995) ; et
- le producteur public est-il un producteur non marchand, plus précisément :
  - a) Critère qualitatif. (Nouveau critère inséré dans le SEC 2010, plus précisément §§ 20.23-20.28).

Le critère qualitatif examine si les recettes des producteurs publics doivent être considérées comme des ventes, en évaluant à qui la production est vendue principalement.

#### *1. Production vendue exclusivement aux administrations publiques*

- Si des administrations publiques créent des entités publiques qui fournissent principalement des services auxiliaires tels que le transport, le financement et les investissements, celles-ci sont considérées comme des unités auxiliaires (producteurs non marchands comme ils livrent la totalité de leur production à leur propriétaire, l'administration publique) ;
- Si un producteur public vend exclusivement aux administrations publiques et qu'il est le seul fournisseur de ses services, il est présumé être un producteur non marchand, sauf s'il se trouve en situation de concurrence avec un producteur privé ;
- Si un producteur public est un fournisseur parmi d'autres pour les administrations publiques, il est considéré comme un producteur marchand dès lors qu'il se trouve en situation de concurrence avec d'autres producteurs sur le marché et que ses prix répondent aux critères généraux des prix économiquement significatifs (prix ayant une influence substantielle sur les quantités de produits que les producteurs sont disposés à offrir et sur les quantités que les acquéreurs souhaitent acheter, et les consommateurs sont libres de faire leur choix sur la base des prix facturés).

#### *2. Production vendue aux administrations publiques et à des tiers*

- Si un producteur public est le seul fournisseur de ses services, il est présumé être un producteur marchand dès lors que ses ventes à des unités qui ne font pas partie des administrations publiques représentent plus de la moitié de sa production totale ou

---

<sup>5</sup> 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, *JOUE* n° 174 du 26 juin 2013, p. 1-727

<sup>6</sup> Les administrations publiques sont des entités juridiques, instituées par décision politique, qui exercent un pouvoir législatif, judiciaire ou exécutif sur d'autres unités institutionnelles dans un espace donné. Leurs principales fonctions consistent à fournir des biens et des services à la collectivité et aux ménages sur une base non marchande, ainsi qu'à redistribuer le revenu et la richesse. Une unité d'administration publique a normalement le pouvoir de lever des fonds par le biais de transferts obligatoires provenant d'autres unités institutionnelles. Afin de répondre aux critères fondamentaux qui qualifient une unité institutionnelle, une unité d'administration publique doit disposer de ressources financières propres, obtenues par le biais de revenus provenant d'autres unités ou reçues d'autres unités d'administration publique sous forme de transferts, et avoir le pouvoir de dépenser ces ressources pour atteindre les objectifs de sa politique. Elle doit également pouvoir emprunter des fonds en son nom propre (SEC 2010, §§ 20.06-20.07).

- que ses ventes aux administrations publiques répondent aux conditions liées aux appels d'offres ; et
- S'il existe plusieurs fournisseurs, un producteur public est un producteur marchand s'il se trouve en situation de concurrence avec les autres producteurs en répondant à un appel d'offres lancé par les pouvoirs publics.

Afin de préciser les considérations précédentes, l'arbre de décision du critère qualitatif est illustré ci-dessous.

(Source : Eurostat, *Manual on Government Deficit and Debt : Implementation of ESA 10, 2013, p. 17*)<sup>7</sup>.

- b) Critère quantitatif. (idem que le SEC 1995, mais méthode de calcul plus stricte étant donné que les charges d'intérêts nettes doivent également être ajoutées aux coûts de production).

Pour satisfaire au critère quantitatif, le produit des *ventes* de l'entité doit couvrir moins de 50 % des *coûts de production* de cette entité.

Le SEC 2010 considère également que lorsque trois réponses affirmatives sont données pour une entité particulière, l'unité concernée appartient au secteur des administrations publiques. Si, par contre, seules les deux premières réponses sont positives (et la troisième réponse négative), l'unité est une société publique.

Il est clair dès lors que l'utilisation dans le SEC 2010 de critères qualitatifs pour décider du classement des activités marchandes et non marchandes s'ajoute au critère quantitatif (qui est lui-même adapté) utilisé précédemment dans le SEC 1995.

**22.** Pour les sociétés publiques ayant des activités semblables aux activités financières, les règles ont également été adaptées et clarifiées dans le SEC 2010, notamment par la notion de « institutions financières captives », pour lesquelles des règles spécifiques ont été développées. Une institution financière captive est une unité fournissant des services financiers dont la plupart des actifs ou passifs ne font pas l'objet d'opérations sur des marchés ouverts. Ces entités sont souvent financées directement par un promoteur ou celui-ci fournit une garantie de passif à l'unité. Souvent, les activités de cette entité sont définies par l'unité mère ou le promoteur. Si une telle unité est sous le contrôle de l'administration publique, elle doit être considérée comme appartenant au secteur des administrations publiques. En Belgique, cela permet, dans le cadre du SEC 2010, de consolider les sociétés de logement social auprès de l'administration publique.

Ces critères plus sévères font en sorte que davantage d'unités institutionnelles seront classées dans le secteur des administrations publiques et devront être comprises dans la consolidation, ce qui aura un impact sur le solde de financement et l'endettement du secteur des administrations publiques<sup>8</sup>. Ils auront également pour effet qu'une part importante des structures de coopération intercommunale, qui ont été créées au cours des dernières années et fournissent des services à plusieurs communes, appartiendra au secteur des administrations publiques<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-RA-13-001/EN/KS-RA-13-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-RA-13-001/EN/KS-RA-13-001-EN.PDF).

<sup>8</sup> Rekenhof, *Verslag over de algemene rekeningen 2013 van de Vlaamse Gemeenschap, Parl. St.* VI. Parl. 2013-14, n° 36/-1, p. 24, [https://www.ccrek.be/Docs/2014\\_20\\_AlgemeneRekening\\_2013.pdf](https://www.ccrek.be/Docs/2014_20_AlgemeneRekening_2013.pdf).

<sup>9</sup> K. VAN CAUTER, « Europese rapporteringen inzake overheidstekorten en schulden en de rol van de lokale overheden », *Bulletin de documentation* 2013, n° 4, Service public fédéral Finances en Belgique, p. 22, [http://finances.belgium.be/fr/binaries/Book\\_2013\\_Q4n\\_VanCauter\\_tcm307-251305.pdf](http://finances.belgium.be/fr/binaries/Book_2013_Q4n_VanCauter_tcm307-251305.pdf).

#### 4.1.2. Composition du secteur des administrations publiques

23. Conformément à la méthodologie du SEC 1995/SEC 2010, le secteur des administrations publiques (S. 13) comprend quatre sous-secteurs, à savoir :

- 1) l'administration centrale (S. 1311), qui correspond au pouvoir fédéral ;
- 2) les administrations d'Etats fédérés (S.1312), qui correspondent aux communautés et régions, à savoir les communautés française, flamande<sup>10</sup>, et germanophone, les régions wallonne et de Bruxelles-Capitale et les commissions communautaires française, flamande et commune, y compris l'enseignement libre au sens large<sup>11</sup>;
- 3) les administrations locales (S.1313), qui comprennent les 10 provinces, les 589 communes, les 589 CPAS à l'exclusion de leurs hôpitaux et maisons de repos, les 195 zones de police, l'agglomération bruxelloise, les polders et waterings et, finalement, les intercommunales et toutes les autres institutions publiques locales qui ne produisent pas de biens et services marchands<sup>12</sup>; et
- 4) les administrations de sécurité sociale (S.1314), qui regroupent les organismes centraux et primaires des diverses branches<sup>13</sup> de la sécurité sociale pour les salariés et les indépendants, y compris le fonds de fermeture des entreprises et l'office de la sécurité sociale d'outre-mer, mais à l'exclusion de la branche "vacances annuelles" et des régimes d'assurance libre<sup>14</sup>. Les organismes de l'assurance soins de santé de la communauté flamande font aussi partie de ce sous-secteur.

Les entités en Belgique qui appartiennent au secteur des administrations publiques (S.13) sont indiquées dans la liste « Les unités du secteur public », qui est établie annuellement et adaptée par la Banque nationale de Belgique (BNB), Service Comptes nationaux et régionaux et conjoncture, avec la collaboration du groupe d'experts de la base documentaire générale (BDG - SPF Budget)<sup>15</sup>. Cette liste est utilisée par l'Institut des Comptes nationaux (ICN) dans le cadre de la délimitation du secteur des administrations publiques. Les entités incluses dans cette liste et qui appartiennent donc au secteur des administrations publiques (périmètre du secteur public), peuvent changer légèrement chaque année.

---

<sup>10</sup> La communauté flamande recouvre également la région flamande.

<sup>11</sup> L'enseignement libre au sens large comprend l'enseignement libre subventionné, l'enseignement autonome (ne concerne actuellement que l'enseignement supérieur non universitaire en communauté flamande) et la formation professionnelle des indépendants.

<sup>12</sup> Les hôpitaux et maisons de repos des CPAS, les intercommunales, les « associations Chapitre XII » (loi organique des CPAS du 8/7/1976, art. 118-135) et toutes les autres institutions publiques locales qui produisent des biens et services marchands sont inclus dans le secteur des sociétés non financières/financières (S.11/S.12). Quant aux fabriques d'église, elles appartiennent au secteur des institutions sans but lucratif au service des ménages (S.15), en abrégé ISBLSM.

<sup>13</sup> Il s'agit des branches maladie-invalidité, prestations familiales, pensions, prépensions, chômage, maladie professionnelle et accidents de travail pour les salariés et des branches maladie-invalidité, prestations familiales et pensions pour les indépendants.

<sup>14</sup> L'Office national des vacances annuelles (ONVA) qui gère la branche "vacances annuelles" est inclus dans le pouvoir fédéral tandis que les parties d'organismes mutualistes gérant les régimes d'assurance libre sont érigés en quasi-sociétés et font partie du secteur des sociétés financières. Outre l'assurance obligatoire, les organismes mutualistes gèrent aussi l'assurance libre et complémentaire maladie-invalidité. Celle-ci se compose de trois éléments : – assurance libre soins de santé, appelée aussi assurance "petits risques" des indépendants (reprise dans l'assurance obligatoire à partir de 2008) ; – assurance complémentaire (indemnités journalières, service hospitalisation, « service "transports des malades" », service "soins à l'étranger" et services divers), qui preste des services auxquels les membres sont obligés ou non de s'affilier (tout dépend de la mutualité et du service); et – épargne pré-nuptiale.

<sup>15</sup> La liste « Les unités du secteur public », dont l'état d'avancement actuel date du 17 avril 2014, est publiée par la BNB sur son site web sous la rubrique : [https://www.nbb.be/doc/dq/f\\_pdf\\_pde/pde\\_liste\\_fr.pdf](https://www.nbb.be/doc/dq/f_pdf_pde/pde_liste_fr.pdf). Il est à noter que l'ICN tient également une liste nominative permanente des unités qui appartiennent au secteur des administrations publiques. Cette liste peut être consultée sur le site web de la BNB sous la rubrique : <https://www.nbb.be/doc/dq/cis/f/tree.htm>.

## 4.2. LES COMPTES DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES 16

### 4.2.1. Introduction

24. Les comptes des administrations publiques de la Belgique sont établis selon les définitions du système européen des comptes nationaux et régionaux (SEC 1995/SEC 2010)<sup>17</sup>. Les comptes des administrations publiques sont établis par la Banque nationale de Belgique en collaboration étroite avec le Bureau fédéral du Plan. La confection de ces comptes n'est possible que grâce à la coopération de nombreuses administrations fédérales, communautaires et régionales qui participent à l'élaboration des données de base.

Les comptes annuels des administrations publiques font l'objet de deux estimations annuelles, dont les résultats sont diffusés sur le site internet de la Banque nationale de Belgique<sup>18</sup>. Une première estimation est diffusée à la fin du mois de mars sous la forme de tableaux des principales recettes et dépenses des administrations publiques. La seconde estimation présente les comptes complets détaillés, qui sont intégrés et repris dans la publication des comptes nationaux du mois de septembre.

Pour une comparaison entre le système des comptes SEC et le plan comptable minimum normalisé, il est référé au marginal 56.

La présentation des comptes dans le SEC suit la progression des principaux processus économiques. Elle part de la production de biens et services, puis traite de la répartition des revenus et de la redistribution et de l'utilisation de ces revenus et décrit également l'accumulation du capital. En outre, toutes les transactions financières sont enregistrées et des bilans qui reflètent les actifs financiers et non financiers du secteur ou d'un pays sont établis.

### 4.2.2. Le compte de production (I)

25. Dans le compte de production sont enregistrées les transactions relatives au processus de production. En résumé, les opérations de production créent de la *valeur ajoutée brute* et *nette* (à savoir la valeur générée par une unité de production). Dans le compte de production de l'économie totale, on obtient un agrégat essentiel : le *produit intérieur brut*.

La *valeur ajoutée brute aux prix du marché* est la différence entre la production effective et la consommation intermédiaire. Pour les unités d'administration publiques, la production est évaluée en additionnant les coûts de production.

De la valeur ajoutée brute, une part est en outre utilisée pour remplacer les biens d'équipement existants. Il s'agit d'amortissements. Les amortissements précisent le niveau de diminution au cours de l'année de la valeur des biens d'équipement existants de l'entreprise par l'usure technique ou l'obsolescence commerciale.

Lorsque la valeur ajoutée brute est diminuée des impôts indirects nets (ou augmentée des subventions et diminuée des taxes) et des amortissements, l'on obtient la *valeur ajoutée nette* au coût des facteurs, qui comprend la rémunération des facteurs de production. La valeur ajoutée nette

---

<sup>16</sup> Texte basé principalement sur ICN, *Comptes nationaux 1998 : Partie 3 Comptes détaillés et tableaux*, 1998, p. 28-31.

<sup>17</sup> Cf. – pour le système des comptes du SEC 1995 : règlement (CE) n° 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté, Chapitre 8, par. 8.08 à 8.64. – pour le système des comptes du SEC 2010 : 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, Chapitre 8.

<sup>18</sup> Cf. pour les résultats des estimations des comptes annuels des administrations publiques de la Belgique : <https://www.nbb.be/fr/statistiques/comptes-nationauxregionaux?l=fr>.

au coût des facteurs représente le revenu global d'une activité particulière des administrations publiques.

#### **4.2.3. Les comptes de redistribution et d'utilisation du revenu (II)**

##### *A. Le compte de redistribution du revenu (II.1 à II.3)*

**26.** Le compte d'exploitation indique quels secteurs, sous-secteurs ou branches d'activité sont la source du revenu primaire (la rémunération des travailleurs et les revenus de la propriété). Ce compte permet une analyse de la mesure dans laquelle la valeur ajoutée couvre la rémunération des travailleurs et le solde des autres impôts et subventions sur la production. Il mesure l'*excédent d'exploitation* (B.2n) comme le surplus (ou le manque) de moyens des activités de production avant que soit prise en compte la rémunération des propriétaires ou des créanciers de l'entité, et sans prendre en considération les revenus de la propriété.

##### *B. Le compte d'utilisation du revenu (II.4)*

**27.** Pour les secteurs institutionnels qui ont une consommation finale, le compte d'utilisation du revenu indique comment le revenu disponible (et le revenu disponible ajusté) se partage entre consommation et épargne. Dans le système, il est seulement question de consommation pour les administrations publiques, les ISBL au service des ménages et les ménages.

Le *compte d'utilisation du revenu disponible* (II.4.1) comprend la notion de dépense de consommation par les secteurs concernés. Dans le *compte d'utilisation du revenu disponible ajusté* (II.4.2) apparaît la notion de consommation finale effective qui correspond à la valeur des biens et services réellement disponible pour la consommation des ménages, même si leur achat est payé par les administrations publiques ou les ISBL au service des ménages. La différence entre les deux concepts était une innovation du SEC 1995.

Les deux comptes indiquent le même solde, en l'occurrence l'*épargne* (B.8n). L'épargne est le montant (positif ou négatif) qui résulte des opérations courantes et qui constitue le lien avec les comptes d'accumulation (*cf. infra*, n<sup>os</sup> 28-30). En cas d'épargne positive, la part de revenu non allouée à la consommation est utilisée pour l'acquisition d'actifs et pour le règlement de dettes. Si l'épargne est négative, certains actifs sont liquidés ou certaines dettes s'accroissent.

#### **4.2.4. Les comptes d'accumulation (III)**

**28.** Les comptes d'accumulation permettent d'analyser les variations des actifs et des passifs financiers et non financiers des secteurs. On distingue le compte de capital, le compte financier et le compte des autres changements d'actifs.

##### *A. Le compte de capital (III.1)*

**29.** Un premier volet du compte de capital concerne les variations de la valeur nette dues à l'épargne et aux transferts en capital (III.1.1). Outre l'épargne, les transferts en capital peuvent influencer les moyens totaux disponibles pour investir. Le solde de ce compte donne les variations de la valeur nette dues à l'épargne et aux transferts en capital.

Le *compte des acquisitions d'actifs non financiers* (III.1.2) constitue le deuxième volet du compte de capital et enregistre le solde des acquisitions et des cessions d'actifs non financiers produits et non produits (respectivement formation brute de capital fixe et principalement terrains). Le solde



de ce compte est la *capacité ( ou besoin) de financement (B.9)* et est en principe égal au solde du compte financier.

Les secteurs dont le solde de l'épargne et des transferts en capital est supérieur aux acquisitions nettes des actifs non financiers ont une capacité de financement (et constitueront donc des actifs nets financiers) ; les secteurs enregistrant un besoin de financement nécessitent par solde des moyens financiers supplémentaires pour financer leur formation de capital.

#### *B. Le compte financier (III.2) et le compte des autres changements d'actifs (III.3)*

**30.** Les opérations financières et les autres changements d'actifs (autres changements de volume et gains/pertes de détention) sont abordés respectivement dans le compte financier et dans le compte des autres changements d'actifs.

Les changements des actifs et passifs financiers qui constituent ensemble les éléments constitutifs de la capacité ou du besoin de financement sont comptabilisés dans le compte financier par type d'instrument financier. La classification d'opérations financières correspond à celle des actifs et passifs financiers.

Les autres changements d'actifs recensent les changements qui ne sont pas la conséquence d'opérations. Cela concerne les autres changements de volume d'actifs et de passifs ou les gains et pertes de détention. Des exemples d'autres changements d'actifs sont la découverte ou l'épuisement des réserves minérales et la croissance naturelle de ressources biologiques non cultivées et les destructions d'actifs dues à des catastrophes naturelles, la guerre ou de crimes graves.

#### **4.2.5. Les bilans (IV) (SEC 2010) 31.**

A partir du SEC 2010, des comptes de patrimoine non financiers (*bilans*) seront également établis pour les différents secteurs. Aussi bien les comptes financiers en flux (opérations financières) que les créances et engagements (les encours) existaient déjà dans le SEC 1995 et sont publiés par la Banque nationale de Belgique.

Le bilan présente les actifs, les passifs et la valeur nette des différents secteurs en début et fin d'exercice, ainsi que les variations intermédiaires. Il faut distinguer le *bilan initial (IV.1)*, les *variations du bilan (IV.2)* et le *bilan final (IV.3)*.

### **4.3. LA CREATION DE FLUX DE DONNEES FINANCIERES ET LE REPORTING SEC PAR LES AUTORITES BELGES**

#### **4.3.1. L'Administration fédérale**

**32.** Le Comptable Fédéral est le service du Service public fédéral Budget et Contrôle de la Gestion chargé d'établir et de soumettre les comptes publics fédéraux, et d'accompagner et de soutenir les services publics qui utilisent le système FEDCOM. FEDCOM est le nom de l'application comptable utilisée pour moderniser la comptabilité de l'Etat fédéral. Cette application s'appuie sur l'ERP (*Enterprise Resource Planning*) SAP.

FEDCOM est avant tout une obligation légale qui répond aux obligations suivantes :

- la législation belge en matière de comptabilité générale de l'Etat (la loi du 15 mars 1991 portant réforme de la comptabilité générale et provinciale (*M.B.* 22 mai 1991), ainsi que la

- loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral (M.B. 3 juillet 2003)) ; et
- la législation européenne en matière de classement des comptes nationaux selon le système européen des comptes (SEC 1995, règlement (CE) n° 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté).

#### **4.3.2. L'autorité flamande**

**33.** Depuis l'entrée en vigueur de l'Arrêté du Gouvernement flamand du 17 janvier 2014 modifiant la réglementation suite à l'abrogation de l'agence autonomisée interne « *Centrale Accounting* » (Comptabilité centrale) (M.B. 21 février 2014), l'agence autonomisée interne (AAI) *Centrale Accounting* de l'Autorité flamande a été intégrée dans le nouveau Département Finances et Budget de l'Autorité flamande. Cependant, les tâches de l'ancien AAI *Centrale Accounting* ont été maintenues, en particulier :

- garantir la fiabilité, l'exactitude, l'exhaustivité et la ponctualité des données relatives à l'exécution du budget et la comptabilité ; et
- mettre à disposition des informations gestionnelles pertinentes au niveau macro sur base de données financières et non financières.

Il est donc de la responsabilité du nouveau Département Finances et Budget :

- de consolider les données fournies par les comptes des différentes entités appartenant à l'autorité flamande et de déterminer si elles présentent un degré suffisant d'exactitude, d'exhaustivité et de fiabilité pour pouvoir considérer les rapports fondés sur ces données comme véridiques ;
- de mettre à disposition des informations gestionnelles au niveau macro sur base de ces données ; et
- d'assurer à cet égard une fonction de soutien et de service pour les départements et agences des différents domaines stratégiques.

Il faut soumettre des rapports périodiques qui donnent un aperçu de la situation budgétaire et patrimoniale de l'autorité flamande et de ses entités fédérées. Bien que des entités distinctes sont responsables de la pertinence de leurs dépenses, du bon enregistrement des données et des rapports qui se rapportent spécifiquement à leur niveau, le nouveau Département Finances et Budget doit se charger du *reporting* consolidé au niveau de la Communauté flamande et de l'Autorité flamande. Il s'agit notamment des comptes annuels reprenant un compte de résultats et un bilan définitifs, des données annuelles pour la Banque Nationale, ainsi que des comptes rendus SEC annuels destinés aux instances européennes (Eurostat).

#### **4.3.3. La Région de Bruxelles-Capitale**

**34.** Bruxelles Finances et Budget (AFB) est un service public régional de la Région de Bruxelles-Capitale (SPRB) qui, encadré par sa Direction générale, est chargé de toutes les missions liées aux recettes et aux dépenses régionales, c'est-à-dire :

- l'élaboration et le suivi du budget de la Région de Bruxelles-Capitale (dépenses et recettes) ; et
- la gestion financière, comprenant :
  - la trésorerie ;
  - la tenue de la comptabilité ;
  - la gestion de la dette régionale ; et
  - le comptable régional.

L'AFB est donc également responsable du *reporting* consolidé au niveau de la Région de Bruxelles-Capitale. Il est évident qu'à ce niveau il s'agit également des comptes annuels reprenant un compte de résultats et un bilan définitifs, des données annuelles pour la Banque Nationale, ainsi que des comptes rendus SEC annuels destinés aux instances européennes (Eurostat).

#### 4.3.4. La Région wallonne et la Communauté française

35. WBFin est le nom générique donné au projet, aux équipes internes chargées de la mise en œuvre de la réforme de la comptabilité publique en Wallonie et à la Fédération Wallonie-Bruxelles (ex Communauté française) et aux récents décrets votés en décembre 2011. Depuis le 18 juin 2014, par décision du Gouvernement wallon, la Cellule d'Informations Financières (CIF)<sup>19</sup> a fusionné avec la Cellule WBFIN.

L'objectif principal est la réforme de la comptabilité publique et sa mise en œuvre dans les services administratifs de la Wallonie et de la Fédération Wallonie-Bruxelles.

À côté de cet objectif principal, le projet est censé répondre à des objectifs généraux, à savoir :

- répondre aux diverses obligations légales et européennes ; et
- améliorer la qualité de la gestion interne et du contrôle des finances publiques.

Les obligations européennes imposent à la Belgique, depuis la fin des années 1990, de délivrer des informations budgétaires et financières à la Commission européenne, quant à l'évaluation de ses engagements, suivant la méthodologie du système européen des comptes nationaux et régionaux (SEC).

La Région wallonne et la Communauté française ont annoncé dans leur déclaration de politique générale la mise en place d'un seul modèle de comptabilité générale et budgétaire avec les implications informatiques que cela induit. En application de la 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 (*M.B.* 25 juin 2003), les nouvelles normes budgétaires et comptables imposées, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012, sont les suivantes :

- établir un budget annuel comportant :
  - en dépenses des crédits d'engagement pour couvrir les obligations contractées et des crédits de liquidation pour apurer les droits constatés ; et
  - en recettes l'estimation des droits à constater ;
- instaurer une comptabilité générale selon les règles usuelles de la partie double en suivant un plan comptable général et dresser un inventaire annuel des éléments actifs et passifs du patrimoine ;
- tenir une comptabilité budgétaire en liaison avec la comptabilité générale pour suivre de manière permanente l'exécution du budget ; et
- établir des comptes annuels et un compte d'exécution du budget, le tout formant le compte général de l'entité.

La structure de pilotage et les équipes internes WBFin sont réglées par un arrêté du Gouvernement wallon du 18 janvier 2007 (*M.B.* 5 février 2007) et par un arrêté du Gouvernement de la Communauté française du 6 juillet 2007 (*M.B.* 20 août 2007).

---

<sup>19</sup> La CIF est une cellule instituée auprès du Gouvernement wallon et placée sous son autorité. La Cellule assume une mission d'analyse budgétaire, comptable et financière ainsi que d'expertise en matière de projets de partenariats publics-privés (PPP). Elle est chargée, notamment, de collecter, d'organiser et d'analyser les informations financières nécessaires à la confection de tableaux de bord. ([www.cif-walcom.be/1\\_Accueil.html](http://www.cif-walcom.be/1_Accueil.html)).

### 4.3.5. La Communauté germanophone

36. Le décret de la Communauté germanophone du 25 mai 2009 relatif au règlement budgétaire de la Communauté germanophone (M.B. 14 juillet 2009) fixe les dispositions relatives au budget et à la comptabilité des institutions de la Communauté germanophone. En pratique, le *Ministerium der Deutschsprachigen Gemeinschaft, Abteilung Allgemeine Dienste – Fachbereich Finanzen und Haushalt* fait le reporting SEC auprès de la Banque nationale de Belgique au bénéfice d'Eurostat.

## 4.4. DESCRIPTION ET ANALYSE DE LA FOURNITURE D'INFORMATIONS DES AUTORITES BELGES ET LES ADMINISTRATIONS DE SECURITE SOCIALE EN VUE DE LA CONSOLIDATION SEC <sup>20</sup>

### 4.4.1. Le pouvoir fédéral et les Communautés et Régions

#### A. Le regroupement économique

37. La source d'analyse est le *regroupement économique* des dépenses et des recettes respectif de chacune des entités. Ce document est une synthèse opérée selon des notions économiques (consommation, transferts de revenus, investissements, etc.) des opérations budgétaires et assimilées (opérations des fonds, des organismes publics administratifs et débudgétisations) de l'entité concernée. Le champ du regroupement économique ne se limite donc pas aux opérations du ou des budgets proprement dits mais s'étend aussi aux opérations extrabudgétaires telles que les préfinancements et aux opérations des fonds et organismes autonomes.

Ces regroupements économiques sont élaborés par les administrations du budget de chacune des entités concernées (en tenant compte des recommandations de l'Institut des Comptes nationaux (ICN) et sont ensuite transmis au secrétariat de la *Base documentaire générale*, créée à la suite d'un accord de coopération entre l'Etat, les communautés, la commission communautaire commune et les régions, qui les met à la disposition de l'ICN.

Jusqu'à l'année 1995 comprise, le pouvoir fédéral a utilisé la *classification économique Benelux* des dépenses et des recettes des administrations publiques (Benelux 1964). De l'année 1996 à l'année 1998 comprise, le pouvoir fédéral a codifié ses opérations sur la base de la classification économique Benelux des dépenses et des recettes des administrations publiques (Benelux 1981 <sup>21</sup>, version adaptée à la Belgique de mai 1992), elle-même basée sur le système européen des comptes économiques intégrés (SEC 1979). Les communautés et les régions ont quant à elles utilisé une version de cette dernière classification économique dès l'année 1989.

Depuis 1999, une nouvelle classification économique ajustée au SEC 1995 est utilisée : il s'agit de la classification économique Benelux 1981, version adaptée au SEC 1995 pour la Belgique (d'abord de mars 1998, ensuite d'octobre 2000 et de mars 2009). Du point de vue des comptes nationaux, il a donc fallu apporter différentes corrections aux données de base afin de les mettre en conformité avec les préceptes du SEC 1995. Dans le cadre du passage au SEC 2010, la classification économique de mars 2009 est en cours de révision : une classification économique adaptée aux définitions du SEC 2010 devrait être disponible avant la fin de l'année 2014.

<sup>20</sup> Texte principalement basé sur le document ICN, *Méthode de calcul du produit intérieur brut et du revenu national brut d'après le SEC 1995*, 2006, p. 58-63.

<sup>21</sup> La classification économique Benelux est destinée à fournir des données pouvant être insérées dans la comptabilité nationale. Cette classification a été publiée au Moniteur belge n° 229 du 1<sup>er</sup> décembre 1981.

### A. Le regroupement fonctionnel

Outre le regroupement économique, il existe aussi un *regroupement fonctionnel* qui présente les tâches accomplies par les administrations publiques selon leur finalité sociale (administration générale, défense nationale, enseignement, etc.). L'avantage de cette classification est qu'elle est constante dans le temps, au-delà des changements d'attributions ministérielles et de répartition pratique des tâches entre les différentes administrations. Les unités de classification sont, comme dans le cas de la classification économique, des opérations individuelles.

En combinant le regroupement économique et le regroupement fonctionnel, il est possible d'établir des tableaux croisés des dépenses des différents sous-secteurs des administrations publiques par fonction et par opération.

Jusqu'à l'année 1995 comprise, le pouvoir fédéral a utilisé la *classification fonctionnelle Benelux* des dépenses et des recettes des administrations publiques (Benelux 1972). À partir de l'année 1996, le pouvoir fédéral a classé ses opérations sur la base de la *classification fonctionnelle Benelux* des dépenses et des recettes des administrations publiques (Benelux 1989<sup>22</sup>). C'est dans cette nomenclature que les communautés et les régions ont construit leurs premiers regroupements fonctionnels avec les données des années 1995 à 1997. Les tableaux « Dépenses des administrations publiques par fonction et par opération » des communautés et des régions pour la période 1990-1994 ont donc été construits par réropolation sur la base de données partielles. Depuis 2004, une nouvelle classification fonctionnelle est utilisée : c'est la classification fonctionnelle COFOG<sup>23</sup> 1998, qui est la classification des fonctions des administrations publiques du SEC 1995.

Concrètement, chaque achat, versement de salaire, transfert ou autre dépense doit recevoir un code fonctionnel COFOG suivant la fonction que réalise l'opération. Il est recommandé d'appliquer strictement ce principe au sujet des transferts de capitaux et des transferts courants. Cependant, dans le cas de la plupart des autres dépenses, il ne sera pas possible, en général, d'employer les opérations comme unités de classification. Il faut alors affecter des codes fonctionnels COFOG aux programmes d'activité, directions, agences, bureaux, unités administratives et autres unités du même type appartenant à des départements. Toutes les dépenses d'une unité particulière recevront alors ce même code fonctionnel COFOG.

Lorsqu'on utilise comme unités de classification des organismes gouvernementaux au lieu d'opérations, il peut arriver que les organismes les plus petits qui puissent être identifiés dans la comptabilité nationale exécutent plus d'une fonction COFOG. Parfois, il peut être possible de ventiler les dépenses d'organismes à fonctions multiples entre les fonctions COFOG sur base de divers renseignements concernant leurs dépenses; cependant, dans la plupart des cas, le mieux que l'on puisse faire consiste à affecter toutes les dépenses d'unités à fonctions multiples à la fonction qui semble représenter la plus grande partie du total de ces dépenses.

#### 4.4.2. Les pouvoirs locaux

**38.** Depuis la publication des comptes 2012 des administrations publiques, les recettes et dépenses des provinces, des communes, des CPAS et des zones de police sont, à partir de l'année 2006, tirées des comptes de ces entités<sup>24</sup>. Ces comptes sont transmis à l'Institut des Comptes nationaux par les autorités prudentielles. Avant la réforme du cycle politique et de gestion (CPG) de 2014, les systèmes de comptabilité pour les communes et CPAS wallons, bruxellois et germanophones, ainsi

<sup>22</sup> Cette classification a été publiée au Moniteur belge n° 19 du 24 janvier 1990.

<sup>23</sup> COFOG est l'abréviation de « *Classification of the Functions of Government* », classification fonctionnelle des Nations Unies révisée en 1998 dans le cadre du SCN93.

<sup>24</sup> En l'absence de canaux de transmission électroniques, l'on utilisait avant des enquêtes menées avec un intervalle de cinq ans.

que pour les communes flamandes étaient – malgré les différences entre ces systèmes pour les autorités locales – globalement en ligne avec la nouvelle comptabilité communale (NCC)<sup>25</sup>. Cette comptabilité est devenue obligatoire pour les communes en 1995, pour une partie des CPAS à partir de 1998, pour les zones de police à partir de 2001 et pour les provinces wallonnes à partir de 2003.

Depuis 2011, la Communauté flamande a progressivement mis en place un nouveau système, le cycle politique et de gestion (CPG). Ce système comprend une série de règles pour le suivi des pouvoirs locaux (plan pluriannuel, budget, etc.), ainsi qu'un nouveau plan comptable<sup>26 27</sup>. A partir de 2014, ce système s'applique de manière généralisée aux 308 communes flamandes, aux 308 CPAS flamands, aux cinq provinces, aux agences autonomisées internes (AAI), aux régies communales et provinciales autonomes, ainsi qu'aux associations de CPAS.

#### 4.4.3. Les administrations de sécurité sociale

39. La plupart des données utilisées pour l'élaboration des comptes des administrations de sécurité sociale proviennent des comptes économiques de la sécurité sociale (anciennement « Rapport général sur la sécurité sociale ») publiés par le SPF Sécurité sociale.

Les comptes économiques de la sécurité sociale contiennent les comptes généraux de la sécurité sociale, qui consistent en une globalisation des classes de charges et produits du plan comptable des organismes de sécurité sociale (que ce soient des organismes percepteurs de cotisations ou des organismes payeurs de prestations) gérant le régime social des travailleurs salariés, le régime social des travailleurs indépendants et, depuis 2008, l'assurance soins de santé de l'INAMI. Ces charges et produits sont répartis selon les différentes « branches » de la sécurité sociale.

Ce document est intéressant pour l'établissement des comptes des administrations de sécurité sociale au sens des comptes nationaux à plus d'un titre : d'une part, il globalise tous les parastataux de sécurité sociale et, d'autre part, il enregistre déjà les transactions selon une optique de droits constatés.

#### 4.4.4. Plus d'informations approfondies concernant les sources et passage vers le SEC

40. Pour plus d'informations approfondies concernant les sources de données, la méthodologie et le passage vers le SEC, nous nous référons au site web du Service public fédéral Budget et Contrôle de la Gestion.

Pour ce qui concerne le pouvoir fédéral et les communautés et régions, des informations sont publiées chaque année dans le rapport annuel de la Base documentaire générale<sup>28</sup>.

Par ailleurs, depuis le début de l'année 2014, des fiches « Méthodologie » établies dans le cadre du *reporting* périodique prévu par la directive 2011/85/EU sont disponibles (*Six-pack*, cf. *supra*, nr. 10)<sup>29</sup>.

---

<sup>25</sup> Cette NCC a été introduite par l'arrêté royal du 2 août 1990 portant le règlement général de la compatibilité communale (*M.B.* 3 octobre 1990).

<sup>26</sup> L'arrêté du Gouvernement flamand du 25 juin 2010 relatif au cycle politique et de gestion des communes, des provinces et des centres publics d'aide sociale (*M.B.* 7 octobre 2010) décrit le contenu minimum des comptes annuels CPG, alors que l'arrêté ministériel du 1<sup>er</sup> 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 (*M.B.* 27 octobre 2010) (version consolidée) poursuit son développement et en fixe les modalités.

<sup>27</sup> Pour des informations plus détaillées à cet égard : cf. J. CHRISTIAENS, L. ACKE et C. VANHEE, « Naar een modern financieel management bij de Vlaamse overheid en de Vlaamse lokale besturen? », *Tax, Audit & Accountancy* 2012, n° 34, 2012, [http://www.icci.be/fr/publicaties/taa/Documents/TAA\\_34\\_2012\\_BW%20-%20def.pdf](http://www.icci.be/fr/publicaties/taa/Documents/TAA_34_2012_BW%20-%20def.pdf), p. 23-25; <http://binnenland.vlaanderen.be/bbc>.

<sup>28</sup> <http://www.begroting.be/FR/figures/Pages/EUreport.aspx>.

<sup>29</sup> <http://www.begroting.be/FR/figures/Pages/EUreport.aspx>.

#### 4.5. PRATIQUES MISES EN ŒUVRE PAR LES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES POUR NE PAS TOMBER SOUS LE CHAMP D'APPLICATION DU SEC/DEBUDGETISATION

**41.** Le phénomène des débudgétisations implique que certaines opérations économiques sont comptabilisées en dehors du budget et sont dès lors considérées comme SEC 1995-neutres, de sorte qu'elles ne sont pas prises en considération lors du contrôle du déficit public.

Les institutions publiques considèrent les partenariats public-privé (PPP) souvent comme un mécanisme attractif pour la fourniture ou l'amélioration des infrastructures et services publics, compte tenu de leurs budgets rétrécissants. C'est tout au moins le cas notamment pour la Belgique où la débudgétisation était l'approche principale pour établir des PPP. La crise financière de ces dernières années semble renforcer cela. L'incitation pour les projets PPP est claire : les souhaits et fonds publics sont renforcés par l'efficacité et le capital du secteur privé ou des investisseurs.

Pour être considéré comme SEC 1995-neutre, le transfert du risque de construction et de disponibilité et/ou de demande est requis. Cela a souvent pour conséquence qu'une allocation optimale des risques entre les parties prenantes concernées, à savoir l'institution publique et le partenaire privé, ne peut pas être garantie.

Pour des informations plus détaillées sur les PPP, il est renvoyé au marginal 64.

#### 4.6. L'INSTITUT DES COMPTES NATIONAUX (ICN)

##### 4.6.1. Introduction

**42.** L'Institut des Comptes nationaux (ICN) est un établissement public doté de la personnalité juridique qui travaille sous l'autorité du Ministre de l'Economie<sup>30</sup>. Il a été créé par la loi du 21 décembre 1994 portant des dispositions sociales et diverses (*M.B.* 23 décembre 1994 (*cf.* Titre VIII)), en vue de la réforme de l'appareil de statistiques et de prévisions économiques du gouvernement fédéral et modifié ultérieurement par les lois suivantes :

- la loi du 8 mars 2009 modifiant la loi du 21 décembre 1994 portant des dispositions sociales et diverses (*M.B.* 30 avril 2009) ;
- la loi du 28 février 2014 modifiant, en ce qui concerne l'Institut des Comptes nationaux, la loi du 21 décembre 1994 portant des dispositions sociales et diverses (*M.B.* 4 avril 2014) ; et
- la loi du 14 mars 2014 complétant la loi du 21 décembre 1994 portant des dispositions sociales et diverses par une série d'indicateurs complémentaires en vue de mesurer la qualité de vie, le développement humain, le progrès social et la durabilité de notre économie (*M.B.* 4 avril 2014).

##### 4.6.2. Organes

**43.** Les organes de l'ICN prévus par la loi sont :

- le conseil d'administration (sept membres) ;
- le comité d'orientation (le comité de pilotage) ; et
- trois comités scientifiques<sup>31</sup>, ayant pour mission d'émettre un avis sur la valeur scientifique et l'objectivité des méthodes adoptées par l'ICN et des résultats de ses travaux.

<sup>30</sup> L'ICN possède son propre site web, *cf.* <http://inr-icn.fgov.be/>.

<sup>31</sup> Il s'agit plus précisément des comités suivants : le comité scientifique sur les comptes nationaux, le comité scientifique sur le budget économique et le comité scientifique pour l'observation et l'analyse des prix.

En vertu de l'actuel article 118, dernier alinéa de ladite loi du 21 décembre 1994, le secrétariat de l'ICN est assuré par les services du Ministère des Affaires économiques en collaboration avec les services de la Banque nationale de Belgique.

### 4.6.3. Tâches

#### A. Généralités

44. Conformément à l'actuel article 108 de ladite loi du 21 décembre 1994, l'ICN a pour mission d'établir, avec le concours des autorités associées (l'Institut national de statistique), la Banque nationale de Belgique, le Bureau fédéral du Plan et le Service public fédéral Economie, PME, Classes moyennes et Energie), mais sous sa propre responsabilité, les statistiques, analyses et prévisions économiques suivantes :

- a) les comptes nationaux réels ;
- b) les comptes nationaux financiers ;
- c) les comptes annuels et trimestriels des administrations publiques ;
- d) les comptes nationaux trimestriels ;
- e) les produits régionaux bruts ;
- f) les statistiques du commerce extérieur, au sein de l'Union européenne et en dehors de celle-ci, ainsi que celles du transit ;
- g) les prévisions économiques exigées pour l'établissement des budgets, appelées aussi budget économique, et les cadres budgétaires pluriannuels des différents pouvoirs ;
- h) les tableaux des entrées et sorties, y compris éventuellement certains comptes sectoriels satellites ;
- i) l'observation et l'analyse des prix ;
- j) les statistiques relatives à la procédure concernant les déficits excessifs ; et
- k) le calcul d'une série d'indicateurs complémentaires en vue de mesurer la qualité de vie, le développement humain, le progrès social et la durabilité de notre économie, ainsi que leur intégration dans les publications existantes reprenant les indicateurs économiques traditionnels.

En outre, une analyse de sensibilité ainsi qu'une comparaison avec les prévisions de la Commission européenne, et le cas échéant d'autres organismes indépendants, sont jointes à la publication des prévisions visées au *littera g*). L'ICN fait réaliser, tous les trois ans, par un comité scientifique composé en partie de membres externes à l'ICN, une évaluation des prévisions visées au *littera g*), dont le résultat est rendu public et pris en compte dans les prévisions macroéconomiques ultérieures. Si cette évaluation révèle un écart significatif sur une période d'au moins quatre années successives, les mesures nécessaires sont prises et rendues publiques.

Enfin, il convient de noter que les tâches additionnelles prévues aux *littera g*) et j), (ainsi que l'analyse de sensibilité et la comparaison visées au *littera g*)) ont seulement été confiées à l'ICN par ladite loi du 28 février et la tâche additionnelle visée au *littera k*) par ladite loi du 14 mars 2014.

#### B. Concours des autorités associées

45. L'article 109 de ladite loi du 21 décembre 1994 règle le concours des autorités associées aux tâches confiées à l'ICN, décrites ci-dessus.

- L'Institut national de statistique procède à la collecte des données statistiques de base nécessaires à la réalisation des missions de l'ICN, à l'exception de celles qui sont visées au *littera f*), et de celles que la Banque nationale de Belgique collecte déjà en vertu de la loi.



- L'ICN confie au *Bureau fédéral du plan* l'élaboration des tableaux statistiques et des prévisions visés aux *littera g)* et *h)*. Pour ce faire, le Bureau fédéral du Plan se base notamment sur des données collectées par l'Institut national de statistique et établies par l'ICN.
- L'ICN confie à la *Banque nationale de Belgique* l'élaboration des tableaux statistiques visés aux *littera a), b), d) et e)*. Pour ce faire, la Banque nationale de Belgique se base notamment sur des données collectées par l'Institut national de statistique et établies par l'ICN.
- L'ICN confie à la *Banque nationale de Belgique, en étroite collaboration avec le Bureau fédéral du plan*, l'élaboration des tableaux statistiques visés au *littera c)*, de la présente loi. Pour ce faire, la Banque nationale se base notamment sur des données collectées par l'Institut national de statistique et établies par l'ICN.
- L'ICN confie à la *Banque nationale de Belgique* l'élaboration des tableaux statistiques visés au *littera f)* de la présente loi.
- L'ICN confie à la *Banque nationale de Belgique* l'élaboration des statistiques visées au *littera j)*. Pour ce faire, la Banque nationale de Belgique se base sur des données collectées par l'Institut national de statistique et établies par l'ICN, et sur les données directement transmises à l'ICN par les entités qui doivent les rapporter.
- L'ICN confie au *Service public fédéral Economie, PME, Classes moyennes et Energie*, l'élaboration des analyses visées au *littera i)*.
- L'ICN confie au *Bureau fédéral du Plan* le calcul de la nouvelle série d'indicateurs complémentaires visée au *littera k)*.

### C. Tâches spécifiques dans le cadre du SEC

**46.** Parmi les tâches précitées de l'ICN, l'élaboration des comptes annuels et trimestriels des administrations publiques, avec le concours du Bureau fédéral du Plan, est d'une importance particulière dans le cadre du SEC. Ces comptes des administrations publiques doivent, en effet, être établis selon le SEC 1995/SEC 2010. En ce qui concerne la tâche confiée par la loi, l'ICN émet également des avis concernant l'incidence comptable des projets publics. Les comptes des administrations publiques et les avis de l'ICN sont disponibles respectivement sur le site internet de la Banque nationale de Belgique <sup>32</sup> et de l'ICN <sup>33</sup>.

<sup>32</sup> <http://www.nbb.be/pub/stats/gfs/gfs.htm?l=fr>.

<sup>33</sup> <http://inr-icn.fgov.be/fr/SEC-95>.

## **CHAPITRE 5 : COMPARAISON ENTRE SEC 1995 ET SEC 2010**

**Prof. Dr. J. CHRISTIAENS**

Réviseur d'entreprises, Membre de la Commission secteur public de l'IRE, directeur *Accounting Research Public Sector* UGent

**C. VANHEE**

Collaborateur scientifique senior UGent

## 5.1. TYPES DE MODIFICATIONS ET LEUR INTERET POUR LE REVISORAT

47. L'adoption en 2009 du nouveau SCN 2008 rendait nécessaire l'adaptation du SEC 1995 basé sur le SCN 1993 précédent. La plupart des nouveautés du SEC 2010 reflètent dès lors celles introduites dans le SCN 2008, adaptées aux réalités de l'UE. Les modifications reposent sur les cinq aspects suivants :

- 1) la mondialisation de l'économie ;
- 2) l'importance croissante de l'économie basée sur la connaissance en Europe ;
- 3) les changements du secteur financier ;
- 4) l'attention accrue portée aux finances publiques ; et
- 5) un certain nombre d'évolutions sociales récentes.

Ci-après, certaines modifications sont analysées plus en détail. Il importe de souligner que les règles du SEC et les modifications y apportées ne remplacent en aucune manière la législation comptable ou les normes comptables nationales. Cela signifie par exemple que, nonobstant le fait que le SEC part du principe général de valorisation aux prix actuels, cette méthode ne peut être imposée à des unités institutionnelles si leur législation comptable ou leurs normes comptables pour certains actifs et passifs partent du principe du coût historique. Il est évidemment possible que le législateur ou normalisateur adapte la législation ou les normes en fonction du SEC. C'est surtout dans le secteur des administrations publiques que nous constatons que le législateur aligne de plus en plus les règles comptables sur la réglementation relative au SEC. Ainsi, le principe général de l'enregistrement en droits constatés a été adopté, certaines règles d'évaluation conformes au SEC ont été imposées et l'utilisation de certains codes est devenue obligatoire (p. ex. l'utilisation de codes économiques du secteur et de champs d'activité pour les autorités locales flamandes).

En définitive, il appartient aux préparateurs du compte rendu SEC (pour la Belgique il s'agit de l'Institut des Comptes nationaux, ICN) d'appliquer les corrections et ajustements nécessaires aux données mises à leur disposition (notamment par le biais de comptes annuels et d'enquêtes auprès des entreprises) pour arriver à des comptes nationaux consolidés établis conformément au 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.

Les règles SEC auront très probablement un impact sur les données demandées par les préparateurs du compte rendu SEC, éventuellement au travers de certains intermédiaires (p. ex. l'autorité flamande en ce qui concerne les données des personnes morales flamandes et des administrations publiques locales flamandes). En exécution de l'article 46, § 2 du Décret des comptes <sup>1</sup>, les personnes morales flamandes sont tenues d'établir leurs comptes annuels selon des modèles fournis et de les transmettre annuellement au Département Finances et Budget (service Comptes annuels et Certification) de l'Autorité flamande. Outre les états classiques (bilan, compte de résultats et affectation du résultat), ces comptes annuels comprennent également le compte d'exécution du budget SEC et le rapprochement entre le résultat économique et le résultat budgétaire.

Du point de vue de la consolidation SEC, il est en outre demandé de signaler certaines relations mutuelles entre les organisations. A l'aide de ces données, le Département Finances et Budget devrait être en mesure de procéder aux ajustements appropriés en vue de la consolidation SEC afin de pouvoir transmettre à la BNB un compte consolidé pour toutes les personnes morales flamandes classées sous le code sectoriel 13.12, rubrique "autorité de l'entité fédérée" du système européen des comptes nationaux et régionaux. Les modifications apportées aux règles SEC peuvent affecter les données à transmettre par les personnes morales flamandes à l'Autorité flamande. De même, dans le

---

<sup>1</sup> Décret de l'Autorité flamande réglant le budget, la comptabilité, l'attribution de subventions et le contrôle de leur utilisation, et le contrôle par la Cour des Comptes (*M.B.*, 5 août 2011).

nouveau cycle politique et de gestion (CPG)<sup>2</sup> pour les autorités locales flamandes, des dispositions diverses ont été introduites en vue de l'établissement de comptes rendus SEC.

Les réviseurs d'entreprises chargés de contrôler le rapport annuel établi selon la norme SEC ne sont pas censés examiner dans quelle mesure les règles SEC ont été appliquées dans la comptabilité générale, à moins que ces règles soient explicitement incluses dans la législation ou les normes comptables. Mais ils doivent certifier les données SEC demandées par les instances compétentes. Dans le cadre du Décret flamand des comptes, le réviseur d'entreprises doit, par exemple, vérifier auprès de certaines personnes morales flamandes dans quelle mesure la comptabilité générale et la comptabilité SEC ont une seule et même base, étant entendu que la comptabilité générale doit avoir une composante analytique qui sert de source pour le compte rendu SEC. Ainsi il pourra déterminer si le compte rendu SEC requis par l'autorité flamande est cohérent avec la comptabilité générale et si les ajustements SEC nécessaires (*cf. infra*, n° 97 et s.) ont été correctement appliqués et rapportés dans les documents demandés.

## 5.2. MODIFICATIONS RESULTANT DE LA MONDIALISATION DE L'ECONOMIE

**48.** Etant donné que la mondialisation est un processus par lequel les ressources nationales deviennent plus mobiles et les économies nationales augmentent leur interdépendance, le SEC 2010 applique plus strictement le principe de transfert de propriété comme critère d'enregistrement des opérations. Cela exerce notamment une incidence sur l'enregistrement des opérations suivantes :

- a) les biens envoyés pour transformation à l'étranger (opérations où une entreprise effectue une activité de transformation sur des biens qui restent la propriété du donneur d'ordre, établi dans un autre pays) sont considérés par le SEC 2010 comme des opérations sur services et non comme des opérations sur biens, parce qu'ils ne donnent pas lieu à des transferts de propriété ;
- b) de même, pour les raisons évoquées ci-dessus, les entretiens et réparations ne sont plus considérés comme des opérations sur biens, mais comme des opérations sur services ; et
- c) le négoce international de marchandises, où les biens sont achetés par une unité institutionnelle belge d'une unité d'un autre pays et revendus ultérieurement à une autre unité d'un autre pays, sans que le bien en question n'entre sur le territoire belge, n'est plus considéré dans le SEC 2010 comme une opération sur services mais comme une opération sur biens parce qu'il y a réellement un transfert de propriété.

## 5.3. MODIFICATIONS RESULTANT DE L'IMPORTANCE CROISSANTE DE L'ECONOMIE DE LA CONNAISSANCE EN EUROPE

**49.** Cette évolution a engendré les modifications suivantes :

- a) les dépenses de Recherche & Développement, tant achetées qu'effectuées pour compte propre, sont traitées comme des dépenses d'investissement donnant lieu à des actifs de propriété intellectuelle (dans le SEC 1995, elles étaient considérées comme des dépenses courantes) ;
- b) les dépenses consacrées aux systèmes d'armes correspondant à la définition générale des actifs sont comptabilisées en formation de capital fixe plutôt qu'en dépenses de consommation intermédiaire ; et
- c) les achats de bases de données et de petit outillage correspondant à la définition générale des actifs (e.a. durée de vie supérieure à un an) sont également considérés comme des investissements.

---

<sup>2</sup> Arrêté du Gouvernement flamand du 25 juin 2010 relatif au cycle politique et de gestion des communes, des provinces et des centres publics d'aide sociale (*M.B.* 7 octobre 2010). Arrêté ministériel du 1<sup>er</sup> octobre 2010 fixant les modalités des rapports politiques et leurs notes explicatives, et fixant les plans comptables des communes, provinces et centres publics d'aide sociale (*M.B.* 27 octobre 2010).

Ces adaptations vont impacter à la hausse le PIB d'économies de la connaissance. Cela correspond à la réalité dans laquelle ces dépenses sont considérées comme un facteur déterminant du déploiement et de la prospérité économique à moyen et à long terme d'un pays. Ces dépenses peuvent procurer un avantage économique à un pays durant plusieurs années, au même titre que les bâtiments et les machines.

#### 5.4. MODIFICATIONS RESULTANT DES CHANGEMENTS DU SECTEUR FINANCIER

**50.** Les changements rapides du secteur financier ont donné lieu notamment aux modifications suivantes :

- a) le changement le plus étendu concerne de nouvelles lignes directrices pour l'enregistrement des droits à pension dans un tableau supplémentaire. À la différence du SEC 1995 qui ne reconnaissait que les régimes de pensions privés avec constitution de réserve, le SEC 2010 reconnaît tout régime de pension, y compris les régimes sans constitution de réserves. En outre, les primes reçues par les administrations publiques sont considérées comme un paiement anticipé de futurs transferts courants. Cependant, l'équilibre financier des régimes de retraite n'est toujours pas assuré ; en d'autres termes, pas de prise en compte des flux futurs actualisés des travailleurs;
- b) un nouvel instrument « réserves pour appels dans le cadre de garanties standard » a été prévu. Des exemples de telles garanties sont notamment les garanties de crédit à l'exportation et les garanties de prêt étudiant. Dans de tels cas, selon le SEC 1995, seules les garanties invoquées étaient comptabilisées dans les dépenses, alors que le SEC 2010 prescrit la constitution d'une provision annuelle ;
- c) la frontière des actifs financiers est étendue afin de couvrir plus largement les produits financiers dérivés ;
- d) la méthode de calcul des « services d'intermédiation financière indirectement mesurés » a été affinée ;
- e) les dividendes extraordinaires versés par les sociétés publiques ne sont plus considérés comme des revenus de la propriété (opération non financière), mais plutôt comme une opération financière, notamment un prélèvement sur le capital des propriétaires de la société en question ;
- f) le secteur financier (S.12) est étendu au nouveau sous-secteur des « institutions financières captives et prêteurs non institutionnels », qui regroupe des institutions financières qui n'exercent aucune activité d'intermédiation financière, ni ne fournissent aucun service financier auxiliaire, et dont la plupart des actifs ou passifs ne font pas l'objet d'opérations sur les marchés financiers ouverts. Les holdings au-dessus de certaines sociétés financières en sont un exemple ;
- g) pour terminer, des indications plus détaillées sont données pour les institutions financières en général (sous-classification élargie) et pour les entités à vocation spéciale (EVS) en particulier.

#### 5.5. MODIFICATIONS RESULTANT DE L'ATTENTION ACCRUE PORTEE AUX FINANCES PUBLIQUES

**51.** En raison de l'attention accrue pour les finances publiques et les ambiguïtés/discussions relatives à l'enregistrement de certaines données et opérations, le SEC 2010 a apporté quelques adaptations et clarifications pour rendre les comptes publics plus conformes à la réalité.

Tout d'abord, un certain nombre de critères qualitatifs (parallèlement à la règle quantitative des 50 %<sup>3</sup>) ont été ajoutés pour évaluer les activités et ressources de l'unité institutionnelle afin de

---

<sup>3</sup> Pour être considéré comme producteur marchand, un producteur doit couvrir, sur une période continue de plusieurs années, au moins 50 % de ses coûts de production (y compris les charges d'intérêts) par ses ventes.

déterminer si cette unité doit ou non être considérée comme marchande. Selon ces critères qualitatifs, la distinction entre le caractère marchand ou non des activités est établie comme suit : une activité est considérée comme marchande si les biens et les services concernés sont échangés dans les conditions suivantes :

- 1) les vendeurs s'efforcent de maximiser leurs bénéfices sur le long terme et, pour ce faire, vendent leurs biens et services librement sur le marché à quiconque accepte de payer le prix demandé ;
- 2) les acheteurs s'efforcent de maximiser leur utilité compte tenu de leurs ressources limitées en achetant uniquement les produits qui répondent le mieux à leurs besoins au prix proposé ; et
- 3) il existe des marchés efficaces à propos desquels les vendeurs et les acheteurs disposent d'informations exhaustives et auxquels ils ont accès.

Les producteurs marchands fournissent la totalité ou l'essentiel de leur production à des prix économiquement significatifs. Les prix économiquement significatifs sont des prix ayant une influence substantielle sur les quantités de produits qu'une entité est disposée à offrir et sur les quantités que les acquéreurs souhaitent acheter.

L'ajout de ces critères qualitatifs devrait très probablement amener une augmentation du nombre d'unités institutionnelles classées dans le secteur des administrations publiques. Ceci peut à son tour avoir une incidence sur le solde de financement et les dettes des administrations publiques.

De même, les adaptations suivantes ont été apportées concernant la détermination du périmètre des administrations publiques :

- a) le traitement des entités à vocation spéciale (EVS) contrôlées par les administrations publiques qui exercent des activités à l'étranger a été modifié afin de garantir que les passifs encourus par ces EVS apparaissent dans les comptes des administrations publiques ;
- b) les principes de traitement des partenariats public-privé ont été définis (*cf. infra*, n° 64) ; et
- c) le traitement des opérations réalisées entre les administrations publiques et les sociétés publiques d'une part et avec des véhicules de titrisation d'autre part est clarifié afin d'améliorer l'enregistrement des éléments qui pourraient influencer sensiblement sur la dette publique.

Enfin, les adaptations techniques suivantes ont été apportées :

- a) les arriérés de recettes fiscales perçus sont désormais considérés comme du financement (= emprunt) ; et
- b) la TVA cédée à l'UE est désormais considérée comme un transfert courant aux institutions européennes et elle est décomposée et comptabilisée en paiements dans les comptes des administrations publiques des Etats membres.

## 5.6. MODIFICATIONS RESULTANT D'UN CERTAIN NOMBRE D'EVOLUTIONS SOCIALES RECENTES

**52.** En ce qui concerne les évolutions sociales récentes mentionnées ci-après, le SEC 2010 a introduit quelques nouvelles rubriques ou a affiné les méthodes de calcul précédemment utilisées :

- a) du fait d'une modification du mode de calcul, les événements extrêmes tels les catastrophes naturelles majeures, donnent lieu à une évolution moins volatile de la mesure des indemnités d'assurances-dommages ;
- b) l'enregistrement des coûts de déclassement (coûts de fin de vie économique de certains actifs, par exemple des centrales nucléaires, pour neutraliser les dommages environnementaux ou les

- problèmes de sécurité qui y sont liés) se fait dans le SEC 2010 en fin de vie, et non par le biais d'un processus d'amortissement commençant en début de vie ; et
- c) l'introduction d'une catégorie supplémentaire d'actifs produits « amélioration des terrains », permet de faire correspondre la formation de capital en amélioration des terrains avec un changement du stock de l'actif correspondant.

## **CHAPITRE 6 : COMPARAISON ENTRE LA COMPTABILITE DES ENTREPRISES EN BELGIQUE ET LE SEC 2010**

**Prof. Dr. J. CHRISTIAENS**

Réviseur d'entreprises, Membre de la Commission secteur public de l'IRE, directeur *Accounting Research Public Sector* UGent

**C. VANHEE**

Collaborateur scientifique senior UGent



## 6.1. INVENTAIRE ET MOTIVATION DES SIMILITUDES ET PRINCIPALES DIFFERENCES ENTRE LA COMPTABILITE D'ENTREPRISE ET LE SEC 2010

### 6.1.1. Similitudes

**53.** Tout comme les comptes annuels qui sont destinés à fournir des informations financières et économiques aux parties prenantes telles que les actionnaires, les banquiers, le fisc, les syndicats, etc., le compte rendu SEC fournit des informations relatives aux agrégats économiques (p. ex. PNB, PIB, revenus, dépenses, solde de financement, etc.) et fournit une image cohérente de toutes les entités au sein d'une économie, de leurs relations mutuelles et de leurs relations avec des pays étrangers. Le compte rendu SEC fournit également des informations sur la propension à consommer, le taux d'épargne, les soldes de financement de secteurs, les ratios d'endettement, le déficit/excédent budgétaire, le déficit/excédent commercial, etc. Ces informations permettent également d'établir des statistiques sur les économies des Etats membres qui soient comparables, exhaustives et fiables au niveau européen. Ces statistiques sont des outils indispensables à l'élaboration de la politique économique, tant au plan européen qu'au niveau national et régional.

Pour le compte rendu SEC, l'information élaborée par la comptabilité d'entreprise (« *accruals-based* ») est un point de départ important. En effet, le SEC 2010 et la comptabilité d'entreprises ont certaines caractéristiques communes telles que :

- l'enregistrement des transactions dans les comptes : parfois l'on fait tout un discours sur les principes comptables du SEC, comme s'il s'agissait d'un second type de grand-livre, avec ses propres « comptes d'opérations » et ses propres comptes annuels. Cependant, le SEC est un système qui utilise et se fonde sur les données comptables traditionnelles, complétées par des données de certaines enquêtes (*cf. infra*, paragraphe suivant). Dans le SEC, les transactions effectuées font également l'objet d'un enregistrement en partie double, c'est-à-dire que chaque transaction doit être comptabilisée à deux reprises, une fois en ressources (ou comme variation de passifs) et une fois en emplois (ou comme variation d'actifs). Au fond, le compte rendu SEC s'appuie davantage sur les principales données de la comptabilité patrimoniale telles qu'elles sont appliquées dans les entreprises et, de manière appropriée, dans de nombreuses administrations publiques dans l'UE ;
- la valorisation monétaire : à l'instar de la comptabilité d'entreprise, les transactions sont définies comme l'incidence financière d'un flux économique, d'un événement ou d'une autre circonstance. Cette incidence financière est mesurée en termes monétaires. En matière d'évaluation, le concept retenu par le SEC est celui du prix du marché, à savoir le prix convenu entre les parties concernées ;
- l'utilisation de soldes comptables : dans les états financiers établis selon la norme SEC, les soldes des comptes sont également enregistrés sous forme agrégée, tout comme dans le bilan et le compte de résultats. Les comptes des transactions ont, tout comme le compte de résultats, pour objectif de représenter le total des flux de revenus et de dépenses au cours de l'année financière, tandis que les bilans dans le SEC, tout comme pour les entreprises, représentent la valeur (stock) des actifs et passifs à la fin de l'année financière ;
- l'enregistrement des opérations au moment où elles ont lieu (enregistrement en droits constatés) : tout comme pour la comptabilité d'entreprise, le SEC impose d'enregistrer les transactions au moment où la valeur économique est créée, transformée ou éteinte, ou lorsque les droits et engagements sont créés, transformés ou annulés, quel que soit le moment du paiement. Néanmoins, le SEC utilise encore les termes « *recettes* » et « *dépenses* », ce qui suggère qu'auparavant, les flux de trésorerie réels étaient mis en évidence. Dans la philosophie actuelle du SEC, ces termes ne peuvent plus être interprétés comme des flux de trésorerie réels, mais plutôt comme étant des droits constatés ;
- la cohérence interne du système des comptes : le SEC 2010 enregistre également les flux et les stocks dans un ensemble ordonné de comptes liés les uns aux autres décrivant le cycle économique depuis la production et la formation du revenu, en passant par sa distribution et sa

redistribution, jusqu'à son utilisation pour la consommation finale (codification économique). La séquence complète des comptes comprend les comptes des opérations courantes, les comptes d'accumulation et les comptes de patrimoine. Les comptes des opérations courantes traitent de la production, de la formation, de la distribution et de la redistribution du revenu, ainsi que de l'utilisation de celui-ci sous forme de consommation finale. Les comptes d'accumulation retracent toutes les variations des actifs, des passifs et de la valeur nette (c'est-à-dire, pour chaque unité ou groupe d'unités institutionnelles, la différence entre ses actifs et ses passifs). Les comptes de patrimoine s'intéressent aux stocks d'actifs et de passifs et à la valeur nette. Le rapprochement entre cette codification économique et le système des comptes utilisé par l'administration publique concernée, qui est, pour de nombreuses administrations, inspiré par le plan comptable minimum normalisé (PCMN) de la comptabilité d'entreprise, est traité plus loin.

En outre, certaines modifications apportées au SEC 2010 par rapport au SEC 1995 (p. ex. enregistrement des réserves pour appels dans le cadre de garanties standard) ont engendré un rapprochement accru entre le SEC et la comptabilité d'entreprise traditionnelle.

Outre les comptes annuels, les enquêtes économiques auprès des entreprises constituent une source de données supplémentaire importante pour le compte rendu SEC. Ces informations sont nécessaires parce que les comptes annuels ne sont pas assez détaillés pour répondre à tous les besoins en matière d'information du SEC. Dans ce contexte, la Direction générale de la Statistique et de l'Information économique du SPF Economie effectue annuellement une enquête de sondage auprès des entreprises et associations sur leurs activités, leur personnel, leurs revenus, leurs coûts et leurs investissements<sup>1</sup>. Ces informations doivent correspondre aux données des comptes annuels. Les informations contenues dans l'enquête structurelle sont tout aussi importantes pour l'établissement d'un compte rendu SEC que les informations reprises dans les comptes annuels. Il est toutefois remarquable que les informations tirées d'enquêtes structurelles, contrairement aux données figurant dans les comptes annuels, ne sont pas soumises à un audit indépendant.

Comme le SEC poursuit des objectifs différents de ceux des comptes annuels, à savoir fournir un tableau statistique et macro-économique de l'économie sous différents angles – ce qui entraîne quelques restrictions –, le SEC diffère de la comptabilité d'entreprise traditionnelle dans certains domaines. Le SEC tente donc de suivre, autant que possible, les principes de comptabilité d'entreprise mais, dans certains domaines, il adopte également une approche différente. Les principales différences sont présentées ci-dessous.

### **6.1.2. Principales différences**

#### *A. Enregistrement en partie quadruple*

**54.** Contrairement à l'enregistrement en partie double dans la comptabilité d'entreprise, dans le SEC, la majorité des transactions sont enregistrées en partie quadruple du fait que la plupart des opérations impliquent deux unités institutionnelles. Ainsi, une prestation sociale en espèces fournie par une unité des administrations publiques à un ménage est comptabilisée dans les comptes de l'administration publique en emplois sous le poste « transferts » et en acquisition négative d'actifs sous le poste « numéraire et dépôts », tandis que dans les comptes du secteur des ménages, elle est enregistrée en ressources sous le poste « transferts » et en acquisition d'actifs sous le poste « numéraire et dépôts ».

---

<sup>1</sup> Arrêté royal du 18 juillet 2008 prescrivant une enquête annuelle sur la structure des entreprises (M.B. 22 septembre 2008).

## B. Evaluation à la valeur actuelle

55. Dans les comptes annuels des entreprises, les actifs et passifs sont généralement évalués à la valeur d'acquisition. Dans le SEC, tous les actifs et passifs sont comptabilisés à la valeur actuelle à la date à laquelle se rapporte le bilan, et non pas à leur valeur initiale.

## C. Système des comptes

56. Le système des comptes SEC est articulé autour d'une séquence de comptes liés les uns aux autres. Les *dépenses et recettes des administrations publiques* sont classées selon des critères macroéconomiques (salaires, moyens de fonctionnement, subventions, investissements, etc.). Ces comptes dits économiques (code SEC) sont structurés comme suit :

- 1) Le premier chiffre indique le groupe principal. Les groupes principaux 1 à 4 concernent les opérations courantes ; les groupes principaux 5 à 8 concernent les opérations en capital. Le groupe 9 concerne les opérations relatives à la dette publique. Les codes commençant par 0 sont utilisés pour coder les dépenses ou recettes n'appartenant pas aux groupes principaux 1 à 9, ou qui ne peuvent y être réparties que plus tard.
- 2) Le second chiffre indique le groupe. Les codes dont le second chiffre est compris entre 1 et 5 correspondent à des dépenses ; les codes dont le second chiffre est compris entre 6 et 9 correspondent à des recettes.
- 3) Le troisième chiffre indique le sous-groupe.
- 4) Dans certains cas, il se révèle nécessaire d'introduire un quatrième chiffre.

La distinction comptes 0-4 et comptes 5-7 vient probablement de la distinction traditionnelle « service ordinaire » vs. « service extraordinaire ». C'est ainsi que l'on parle traditionnellement de « recettes » et de « dépenses », qui, à l'heure actuelle, ne sont pas calculées selon les flux de trésorerie, mais selon la méthode « *accrual* », certes encore sous réserve des charges non décaissables (amortissements, réductions de valeur, etc.) qui ne sont pas prises en considération ici.

Les comptes 8 ne concernent donc que les fonds versés par les administrations publiques et qui sont éventuellement remboursés. Les comptes 9 ne concernent que les dettes financières contractées par les administrations publiques et qui sont éventuellement remboursées. Les paiements d'intérêts sur cette dette publique sont enregistrés comme dépenses (groupe 2).

Bien que ce système des comptes diffère sensiblement du plan comptable minimum normalisé, les deux systèmes peuvent être rapprochés comme suit :

### Dépenses

### Recettes

### Code SEC

### MAR

### Libellé

### Code SEC

### MAR

### Libellé

### 0 Dépenses et recettes non ventilées

### 1 Dépenses et recettes courantes pour biens et services

11 62 Salaires et charges sociales

16 70, 74, 75, 76 Ventes de biens non durables et de services

12 60, 61, 64, 65 Achats de biens non durables et de services

17 Armes de guerre et assimilées

13 Armes de guerre et assimilées

18 Recettes en matière de travaux routiers et hydrauliques

- 14 Entretien d'ouvrages en matière de travaux routiers et hydrauliques
- 2 Intérêts et revenus de la propriété**
- 21 65 Intérêts de la dette publique
- 26 75 Intérêts de créances des pouvoirs publics
- 24 61 Locations de terres
- 27 Bénéfices d'exploitation d'entreprises publiques
- 28 Autres produits du patrimoine
- 3 Transferts de revenus à destination et en provenance d'autres secteurs**
- 31 64 Subventions d'exploitation
- 36 73 Impôts indirects et taxes
- 32 Transferts de revenus, autres que des subventions d'exploitation, aux entreprises et institutions financières
- 37 Impôts directs et cotisations ONSS
- 33 Transferts de revenus aux ASBL au service des ménages
- 38 74 Autres transferts de revenus des entreprises et des ménages
- 34 Transferts de revenus aux ménages
- 39 73 Transferts de revenus de l'étranger
- 35 Transferts de revenus à l'étranger
- 4 Transferts de revenus à l'intérieur du secteur des administrations publiques**
- 41 64 Transferts de revenus à l'intérieur d'un groupe institutionnel
- 46 73 Transferts de revenus à l'intérieur d'un groupe institutionnel
- 42 Transferts de revenus aux administrations de sécurité sociale
- 47 Transferts de revenus des administrations de sécurité sociale
- 43 Transferts de revenus aux administrations publiques locales
- 48 Transferts de revenus des administrations publiques locales
- 44 Transferts de revenus à l'enseignement autonome subsidié
- 49 Transferts de revenus d'autres groupes institutionnels (pouvoir fédéral, communautés, régions, commissions communautaires)
- 45 Transferts de revenus à d'autres groupes institutionnels (pouvoir fédéral, communautés, régions, commissions communautaires)
- 5 Transferts en capital à destination et en provenance d'autres secteurs**
- 51 64 Transferts en capital aux entreprises et institutions financières
- 56 Variations 15 et 73 Impôts en capital
- 52 Transferts en capital aux ASBL au service des ménages
- 57 Transferts en capital des entreprises et institutions financières (à l'exclusion des impôts en capital)
- 53 Transferts en capital aux ménages
- 58 Transferts en capital des ASBL au service des ménages et des ménages (à l'exclusion des impôts en capital)
- 54 Transferts en capital à l'étranger
- 59 Transferts en capital de l'étranger
- 6 Transferts en capital à l'intérieur du secteur des administrations publiques**
- 61 64 Transferts en capital à l'intérieur d'un groupe institutionnel
- 66 Variations 15 et 73 Transferts en capital à l'intérieur d'un groupe institutionnel
- 62 Transferts en capital aux administrations de sécurité sociale
- 67 Transferts en capital des administrations de sécurité sociale
- 63 Transferts en capital aux administrations publiques locales
- 68 Transferts en capital des administrations publiques locales
- 64 Transferts en capital à l'enseignement autonome subsidié
- 69 Transferts en capital d'autres groupes institutionnels (pouvoir fédéral, communautés, régions, commissions communautaires)
- 65 Transferts en capital à d'autres groupes institutionnels (pouvoir fédéral, communautés, régions, commissions communautaires)
- 7 Investissements et désinvestissements**
- 71 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27 Achats de terrains et de bâtiments dans le pays
- 76 70, 74 Ventes de biens immobiliers dans le pays

- 72 Constructions de bâtiments
- 77 Ventes d'autres biens d'investissement, y compris les biens incorporels
- 73 Travaux routiers et hydrauliques
- 74 Acquisitions d'autres biens d'investissement, y compris les biens incorporels
- 8 Octrois et remboursements de crédits ; participations et liquidations de participations ; autres produits financiers**
- 81 28, 29, 41, 48 Octrois de crédits aux et participations dans les entreprises et institutions financières et autres produits financiers
- 86 28, 29, 41, 48 Remboursements de crédits par et liquidations de participations dans les entreprises et institutions financières et autres produits financiers
- 82 Octrois de crédits aux ASBL au service des ménages
- 87 Remboursements de crédits par les ASBL au service des ménages et par les ménages
- 83 Octrois de crédits aux ménages
- 88 Remboursements de crédits par et liquidations de participations à l'étranger
- 84 Octrois de crédits et participations à l'étranger
- 89 Remboursements de crédits à l'intérieur du secteur des administrations publiques
- 85 Octrois de crédits à l'intérieur du secteur des administrations publiques
- 9 Dette publique** (rembourser et contracter)
- 91 17, 42 Remboursements d'emprunts émis à plus d'un an
- 96 17, 42 Produits des emprunts émis à plus d'un an
- 92 Démonétisations
- 97 Monétisations

D'un point de vue technique, le compte rendu SEC passe souvent par le lien entre la balance de vérification et par soldes et le compte SEC lié.

#### *D. Nomenclature différente (répartition analytique obligatoire)*

**57.** Le SEC connaît, outre la codification économique, d'autres nomenclatures obligatoires (ou une combinaison de celles-ci), chacune avec ses propres codes, qui imposent, pour ainsi dire, une répartition analytique obligatoire des « recettes » et « dépenses » pour toutes les unités institutionnelles ou certaines d'entre elles. Ce qui suit est une brève description de certaines desdites nomenclatures et de leur codification principale. Pour une ventilation plus détaillée de ces nomenclatures, il est renvoyé au chapitre 23 du 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. Suite à cette nomenclature, certaines unités institutionnelles devront élargir leur clé comptable (p. ex. avec le code de la CFAP) afin de pouvoir fournir les informations demandées.

- Nomenclature des secteurs institutionnels (codes S) : elle concerne la ventilation des recettes et dépenses par unité institutionnelle. En résumé, la codification de cette nomenclature se présente comme suit :
  - S.1 Sociétés non financières
  - S.12 Sociétés financières
  - S.13 Administrations publiques
  - S.14 Ménages
  - S.15 Institutions sans but lucratif au service des ménages
  - S.2 Reste du monde
- Nomenclature des opérations (codes P, NP, D et F) et autres changements d'actifs (codes K) : cette nomenclature opère une ventilation supplémentaire des recettes et dépenses liées à des opérations et à des changements d'actifs ; cette ventilation se présente comme suit :

(1) Opérations sur produits (codes P)

- P1 Production
- P2 Consommation intermédiaire
- P3 Dépense de consommation finale
- P4 Consommation finale effective
- P5 Formation brute de capital/P.5n Formation nette de capital
- P6 Exportations de biens et de services
- P7 Importations de biens et de services

(2) Opérations sur actifs non financiers non produits (codes NP)

- NP1 Acquisitions moins cessions de ressources naturelles
- NP2 Acquisitions moins cessions de contrats, baux et licences
- NP3 Achats moins ventes de fonds commerciaux et d'autres actifs commerciaux

(3) Opérations de répartition et transferts courants en espèces et en nature (codes D)

- D1 Rémunération des salariés
- D2 Impôts sur la production et les importations
- D3 Subventions
- D4 Revenus de la propriété
- D5 Impôts courants sur le revenu, le patrimoine, etc.
- D6 Cotisations et prestations sociales
- D7 Autres transferts courants
- D8 Ajustement pour variation des droits à pension
- D9 Transferts en capital

(4) Opérations sur actifs et passifs financiers (codes F)

- F1 Or monétaire et droits de tirage spéciaux (DTS)
- F2 Numéraire et dépôts
- F3 Titres de créance
- F4 Crédits
- F5 Actions et parts de fonds d'investissement
- F6 Droits sur les provisions techniques d'assurance, sur les fonds de pension et sur les réserves de garanties standard
- F7 Produits financiers dérivés et options sur titres des salariés
- F8 Autres comptes à recevoir/à payer

(5) Autres changements d'actifs (codes K)

- K1 Apparition économique d'actifs
- K2 Disparition économique d'actifs non produits
- K3 Destructures d'actifs dues à des catastrophes
- K4 Saisies sans compensation
- K5 Autres changements de volume
- K6 Changements de classement
- K7 Gains/pertes nominaux de détention

– Soldes comptables et valeur nette (codes B) :

- B1 Valeur ajoutée/Produit intérieur
- B2 Excédent d'exploitation

B3 Revenu mixte  
 B4 Revenu d'entreprise  
 B5 Solde des revenus primaires/Revenu national  
 B6 Revenu disponible  
 B7 Revenu disponible ajusté  
 B8 Epargne  
 B9 Capacité (+)/besoin (-) de financement  
 B10 Variations de la valeur nette  
 B11 Solde des échanges extérieurs de biens et services  
 B12 Solde des opérations courantes avec l'extérieur  
 B90 Valeur nette  
 BF90 Valeur nette financière

- Rubriques des comptes de patrimoine (codes L) : dans cette classification, l'on utilise le niveau des stocks d'ouverture (LS) et de clôture (LE) d'une période donnée, ainsi que les variations totales entre les deux (LX). Les trois codes doivent être utilisés pour chaque catégorie d'actifs distinguée. Une entrée LX représente la somme des entrées pour les codes P.5, NP, F et K d'un actif donné au cours de la période couverte.

- Classification des actifs (codes AN et AF) : une distinction y est faite entre les actifs non financiers (codes AN) et les actifs financiers (codes AF).

AN1 Actifs non financiers produits  
 AN2 Actifs non financiers non produits  
 AF1 Or monétaire et droits de tirage spéciaux (DTS)  
 AF2 Numéraire et dépôts  
 AF3 Titres de créance  
 AF4 Crédits  
 AF5 Actions et parts de fonds d'investissement  
 AF6 Droits sur les provisions techniques d'assurance, sur les fonds de pension et sur les réserves de garanties standard  
 AF7 Produits financiers dérivés et options sur titres des salariés  
 AF8 Autres comptes à recevoir/à payer

- Postes supplémentaires (codes X) : cette nomenclature est utilisée pour fournir des informations supplémentaires relatives à certains actifs et passifs. Cette codification est donc une combinaison d'un code X et du code d'une rubrique standard. Pour les crédits non performants, la codification peut se présenter comme suit :

Les codes pour les stocks sont :

XAF4\_NNP Crédits non performants : valeur nominale  
 XAF4\_MNP Crédits non performants : valeur marchande

et ceux pour les flux associés :

XF4\_NNP Crédits non performants : valeur nominale  
 XF4\_MNP Crédits non performants : valeur marchande

- Classification des fonctions des administrations publiques (code CFAP) : en ce qui concerne les comptes des administrations publiques, le SEC utilise également la classification des fonctions des administrations publiques (CFAP, ou COFOG en anglais), développée par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Cette classification est une répartition des dépenses publiques selon leur affectation fonctionnelle. Cela permet à l'Europe de

comprendre les objectifs politiques du gouvernement. En résumé, la CFAP propose la ventilation des dix fonctions des administrations publiques suivantes :

- 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
- 10 Protection sociale

- Classification des fonctions de consommation des ménages (COICOP) : cette classification est une répartition fonctionnelle des dépenses des ménages, qui permet de mesurer les parités de pouvoir d'achat (PPA). Ce sont des indicateurs qui mesurent les écarts de prix entre pays. Conformément à cette classification, les dépenses de consommation des ménages sont réparties en 14 catégories :

- 01 Produits alimentaires et boissons non alcoolisées
- 02 Boissons alcoolisées, tabac et stupéfiants
- 03 Articles d'habillement et chaussures
- 04 Logement, eau, gaz, électricité et autres combustibles
- 05 Meubles, articles de ménage et entretien courant du foyer
- 06 Dépenses de santé
- 07 Transports
- 08 Communications
- 09 Loisirs et culture
- 10 Enseignement
- 11 Restaurants et hôtels
- 12 Biens et services divers
- 13 Dépenses de consommation individuelle à la charge des institutions sans but lucratif au service des ménages (ISBLSM)
- 14 Dépenses de consommation individuelle à la charge des administrations publiques

- Classification des fonctions des institutions sans but lucratif au service des ménages (COPNI) : concerne une répartition fonctionnelle des dépenses des institutions sans but lucratif au service des ménages en neuf catégories :

- 01 Logement
- 02 Santé
- 03 Loisirs et culture
- 04 Enseignement
- 05 Protection sociale
- 06 Culte
- 07 Partis politiques, organisations professionnelles et syndicales
- 08 Protection de l'environnement
- 09 Autres services

- Classification des dépenses des producteurs par fonction (COPP) : cette classification opère enfin une répartition fonctionnelle des dépenses des sociétés en six catégories :

- 01 Dépenses d'infrastructure
- 02 Dépenses de recherche-développement



- 03 Dépenses de protection de l'environnement
- 04 Dépenses de commercialisation
- 05 Dépenses de valorisation des ressources humaines
- 06 Dépenses liées aux programmes de production courante, à l'administration et à la gestion

### *E. Moment d'enregistrement*

**58.** Comme déjà indiqué, les transactions doivent être enregistrées en droits constatés (*cf. supra*, n° 53). La question se pose de savoir quand un élément d'actif ou de passif doit être reconnu, c'est-à-dire le moment où la transaction proprement dite a lieu. Pour les opérations de troc, pour lesquelles une administration offre ou obtient une valeur économique équivalente en échange d'une prestation, il est relativement facile de déterminer le moment de la transaction, à savoir le moment où l'échange a lieu, le moment de la fourniture des biens ou de la prestation de services. Pour les opérations monétaires il est plus difficile de déterminer le moment de la transaction. Cela peut varier en fonction de la nature de l'opération. Il importe de conclure des arrangements clairs à cet égard afin que les transactions soient imputées aux différentes unités institutionnelles au même moment.

Principalement en raison de considérations d'ordre pratique, l'approche selon laquelle les opérations doivent être enregistrées en droits constatés, est dans certains cas modérée. C'est principalement le cas pour les impôts et les autres flux liés aux administrations publiques qui, dans les comptes de celles-ci, sont souvent enregistrés sur la base des encaissements. Le passage d'un enregistrement sur la base des encaissements à un enregistrement sur la base des droits constatés est souvent un exercice particulièrement ardu. Il se pourrait également qu'un excès de recettes fiscales, étant un agrégat clé des finances publiques, soit enregistré si les impôts sont calculés sur la base des droits constatés au moyen des avis d'imposition. En Belgique, par exemple, l'enrôlement (des centimes additionnels à) l'impôt des personnes physiques ou des sociétés est enregistré à la date d'émission, à savoir la date d'envoi des feuilles d'impôt. En outre, il est important que les recettes fiscales et parafiscales reflètent les montants réellement encaissés, au moins sur le moyen terme. C'est pourquoi, selon le SEC, les droits constatés doivent être corrigés avec une estimation raisonnable des recettes fiscales et parafiscales dues mais qui ne seront jamais perçues.

### *F. Rétroactivité*

**59.** Une fois que les comptes annuels sont approuvés par l'autorité compétente (assemblée générale, conseil communal, parlement, etc.), ils ont force obligatoire. Cela implique qu'en principe ils ne peuvent plus être modifiés rétrospectivement. Seulement dans certains cas très exceptionnels il est encore possible de modifier les comptes annuels approuvés (pour les entreprises cela est par exemple possible en cas d'erreurs <sup>2</sup>).

Contrairement aux comptes annuels des entreprises, les comptes nationaux d'une année donnée ne sont toutefois jamais définitifs et peuvent être modifiés rétroactivement. Ainsi, des changements dans le périmètre des administrations publiques ou les ajustements résultant de l'introduction du SEC 2010 seront incorporés rétroactivement dans les comptes nationaux des dernières années.

---

<sup>2</sup> Avis CNC 2014/4 du 23 avril 2014 – Rectification des comptes annuels.

## 6.2. RECONCILIATIONS ENTRE LE COMPTE RENDU SEC ET LES AUTRES TYPES DE RAPPORTS

### 6.2.1. Rapprochement entre le SEC et la comptabilité d'entreprise

60. L'utilisation des données de la comptabilité d'entreprise traditionnelle dans le cadre du SEC nécessite plusieurs régularisations et corrections qui sont appliquées par l'ICN. En résumé, ces régularisations et corrections peuvent être réparties en trois catégories :

- 1) Corrections conceptuelles : ces corrections s'imposent parce que la comptabilité d'entreprise traditionnelle ne se fonde pas sur les mêmes concepts que le SEC et parce que, lorsque ces concepts sont proches, les modes d'évaluation, le périmètre de consolidation et les classifications peuvent être différents (p. ex. évaluation à la valeur actuelle, reclassement des dividendes extraordinaires comme une opération financière, etc.) ;
- 2) Corrections pour mise en cohérence avec les comptes des autres secteurs : ainsi, les impôts et les subventions évalués à partir des comptes d'entreprises doivent être cohérents avec ceux reçus ou payés par les administrations publiques. Comme ce n'est pas toujours le cas dans la pratique, quelques corrections devraient être apportées à cette occasion.
- 3) Corrections pour exhaustivité : ces corrections s'imposent parce que certaines données statistiques ne sont pas prises en compte dans la comptabilité publique traditionnelle. Ces corrections sont liées par exemple à certaines exonérations d'impôt et de déclarations sociales, aux revenus en nature (p. ex. logement gratuit pour les salariés), aux évasions fiscales, etc. Ces données sont corrigées dans les comptes nationaux sur la base d'estimations.

### 6.2.2. Rapprochement entre le solde de financement SEC, le résultat budgétaire et le résultat économique

61. Le solde de financement SEC permet le suivi de l'exécution budgétaire ainsi que de la santé financière des administrations publiques. Selon le Traité de Maastricht, le besoin de financement des administrations publiques d'un Etat membre ne doit dépasser 3 % du PIB (*cf. supra*, n° 6). Le calcul du solde de financement peut se faire à partir du résultat économique (bénéfices/pertes). En adaptant ce résultat économique pour les opérations avec ou sans impact sur le budget, l'on obtient le résultat budgétaire (= différence entre les recettes « *accrual* », hors recettes d'emprunts contractés, et les dépenses « *accrual* »). Le solde de financement SEC est finalement obtenu en apportant les corrections suivantes au résultat budgétaire :

- tout d'abord, les recettes liées aux octrois de crédits et prises de participations (code SEC 8) sont neutralisées. Il en va de même pour les dépenses de remboursement de la dette indirecte (code SEC 9) ; et
- le calcul du solde de financement sur une base consolidée implique que les flux financiers provenant de et allant vers les entités à consolider (appelés interrelations) doivent être neutralisés. Par conséquent, aussi bien sur le plan des dépenses que des recettes, les subventions respectivement octroyées aux et reçues par les institutions à consolider sont neutralisées.

Le rapprochement final entre le solde de financement SEC, le résultat budgétaire et le résultat économique se présente schématiquement comme suit :

- **Résultat économique** (= 70/78 – 60/68)

+/- opérations sans impact sur le résultat budgétaire → il s'agit d'éléments du compte de résultats de type « charges non décaissables » (p. ex. amortissements, réductions de valeur, variations de stocks, traitement des subsides en capital, etc.)

+/- opérations avec impact sur le résultat budgétaire → il s'agit de variations du bilan (p. ex. investissements, contraction d'un emprunt, remboursement d'un emprunt)

• = **Résultat budgétaire** (solde budgétaire)

+/- SEC 8 Octrois de crédits et participations - Remboursements de crédits et liquidations de participations

+/- SEC 9 Dette publique (rembourser) – Dette publique (contracter)

+/- Interaction SEC 41 et 61

= **Solde de financement SEC**

Les opérations sans impact sur le résultat budgétaire peuvent être réparties comme suit :

- Variations de stocks (+/-)
- Amortissements et réductions de valeur sur actifs immobilisés (+)
- Réductions de valeur sur stocks et sur commandes (+)
- Provisions pour des dépenses pas encore définitives (+)
- Reprises d'amortissements et de réductions de valeur (-)
- Reprise de réductions de valeur sur actifs immobilisations financières (-)
- Traitement de provisions pour des dépenses qui n'étaient pas encore définitives (+)
- Autres (à préciser)

Les opérations avec impact uniquement sur le résultat budgétaire (pas sur le résultat relatif à l'économie d'entreprise) sont les suivantes :

- Investissements dans les immobilisations (in)corporelles (-)
- Immobilisations financières (participations et autres) (-)
- Contraction d'emprunts (+)
- Remboursement du principal des emprunts (-)
- Souscription à des augmentations de capital en liquide (+)
- Remboursement de capitaux ou de primes d'émission en liquide (-)
- Mouvements du fonds de réserve (+/-)
- Subsidés en capital investissements propres (+)
- Autres (à préciser)

### **Rapprochement**

#### **Solde de financement SEC**

**Résultat économique à affecter (= 70/78 – 60/68)**

**+/- opérations sans impact sur résultat budgétaire (charges non décaissables)**

**Position intermédiaire = Comptes 0-4**

**+/- opérations avec impact sur le résultat budgétaire = Comptes 5-9**

**Résultat budgétaire = « recettes » SEC et « dépenses » SEC**

**Comptes 8-9 = Comptes 8-9**

**Solde de financement SEC = solde de financement SEC**

Sous l'angle des flux de trésorerie, le rapprochement se présente comme suit :

### **Comptes SEC**

#### **Interprétation des flux de trésorerie**

#### **0-4 opérations courantes hors charges non décaissables**

Flux de trésorerie d'exploitation

#### **5-7 opérations en capital : (dés)investissements et transferts**

Ressources et emplois investissements

#### **8-9 Adm. publ. en tant que bailleur de fonds et dette publique**

Ressources et emplois financement  
= **Solde de financement SEC**  
= **impact sur env. fonds de roulement net**

### 6.3 QUELQUES ASPECTS CRITIQUES

#### 6.3.1. Délimitation du périmètre de consolidation de la classification différente des unités institutionnelles

**62.** La classification des unités institutionnelles n'est pas chose aisée. C'est avant tout la délimitation des administrations publiques et donc la détermination de leur périmètre de consolidation qui ne cesse de faire débat au sein des différents Etats membres (en Belgique, par exemple, au sujet des sociétés de logement social) car celle-ci peut avoir de vastes conséquences sur les finances publiques (déficit/excédent budgétaire et dette publique). Ainsi, l'Europe connaît le besoin de rattacher à l'administration publique davantage d'unités institutionnelles liées d'une manière ou d'une autre à celle-ci, alors que les Etats membres tendent vers l'inverse pour des raisons budgétaires.

Comme indiqué précédemment, le SEC 2010 a adopté une approche plus réaliste par la mise en place, en plus du critère quantitatif des 50 %, d'un certain nombre de critères qualitatifs pour déterminer si une unité peut être qualifiée ou non de producteur marchand. Nonobstant cette nouvelle approche, l'on peut affirmer qu'en ce qui concerne les différents facteurs permettant de déterminer si une unité peut être considérée comme un producteur marchand, il existe encore une certaine marge d'interprétation.

En Belgique, la décision finale appartient au service Comptes nationaux & régionaux et conjoncture du département Statistique générale de la Banque nationale de Belgique (BNB), qui établit périodiquement une liste intitulée « Les unités du secteur public ». A titre d'exemple, cette liste permet de déterminer si certaines entités relèvent du code de secteur 13.12 (autorité de l'entité fédérée) et doivent donc être reprises dans le périmètre de consolidation de l'administration publique. Pour la Flandre, ceci signifie également que ces entités tombent sous le champ d'application du Décret des comptes et qu'elles sont tenues :

- d'établir un budget selon les règles fixées par le Gouvernement flamand, qui doit être évalué au moins une fois par an et ajusté aux circonstances modifiées;
- d'établir des comptes annuels comprenant:
  - 1° le bilan au 31 décembre ;
  - 2° le compte de résultats de l'exercice comptable écoulé ;
  - 3° un rapport sur l'exécution du budget, établi dans la même forme que le budget ;
  - 4° un rapport qui contient la correspondance entre les comptes annuels, mentionnés aux points 1° et 2°, et le rapport mentionné au point 3° ;
  - 5° un développement accompagnant le bilan, le compte de résultats et l'établissement de rapports concernant le budget.
- de transmettre leurs comptes annuels au plus tard le 31 mars suivant l'exercice auquel ils se rapportent, au Gouvernement flamand et à la Cour des comptes ; et
- de faire certifier leurs comptes annuels par un réviseur d'entreprises, inscrit au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Le rapport du réviseur d'entreprise doit être transmis avec les comptes annuels certifiés au plus tard le 21 avril suivant l'exercice auquel il se rapporte au Gouvernement flamand et à la Cour des Comptes.

#### 6.3.2. Moment d'enregistrement

**63.** Bien que les transactions doivent être comptabilisées au même moment dans tous les comptes et toutes les unités institutionnelles concernées, celles-ci n'appliquent pas toujours les mêmes règles comptables. Même si les unités le font, en pratique, des écarts peuvent apparaître dans la

comptabilisation, par exemple par des retards dans la chaîne de communication. C'est pourquoi les transactions peuvent être comptabilisées à des moments différents par les parties concernées. De telles disparités sont supprimées par des corrections. L'on peut ainsi citer l'exemple des transferts d'argent entre les administrations publiques, où l'auteur du transfert comptabilise la dépense dans un exercice donné alors que le bénéficiaire ne comptabilisera la recette que dans un exercice ultérieur.

### 6.3.3. PARTENARIATS PUBLIC-PRIVE (PPP)

64. Les PPP continuent également à susciter la controverse étant donné qu'ils sont employés dans différentes constructions et que certains d'entre eux (p. ex. les DBFM) sont présentés comme du leasing opérationnel alors qu'il s'agit en réalité de leasing financier ou d'une combinaison de leasing opérationnel et financier. Dans ce contexte, l'Europe applique souvent le principe de la prééminence de la substance sur la forme.

Cela s'explique notamment par l'absence de définition univoque et internationalement acceptée du PPP. Il s'agit d'une notion globale qui regroupe différents types d'accords de coopération de longue durée entre les secteurs public et privé et où les tâches et risques sont répartis entre partenaires publics et privés. Conformément au Livre vert de la Commission européenne, les PPP se caractérisent par :

- la durée de la relation entre les partenaires ;
- le mode de financement du projet ;
- le rôle des parties dans la définition, la conception, la réalisation, la mise en œuvre et le financement ; et
- la répartition des risques.

En outre, l'on constate également que le traitement comptable de certains PPP (en particulier les conventions de concession) s'écarte de la comptabilisation SEC des conventions de concession. Pour la comptabilisation SEC des conventions de concession, une distinction est faite entre :

- les conventions de concession où le partenaire privé obtient la majorité de ses revenus auprès de l'utilisateur final des services en concession ; et
- les conventions de concession où le partenaire privé obtient la majorité de ses revenus auprès de l'administration publique pour sa prestation de services.

Dans le premier cas, les actifs auxquels se rapporte la concession doivent être portés au bilan du partenaire privé durant la période sur laquelle porte la convention de concession, à moins que l'administration publique finance la majorité des coûts liés à la construction ou la rénovation de l'infrastructure (par le biais d'un leasing financier, de subsides en capital, etc.). Dans le second cas, l'actif doit être porté au bilan de l'administration publique et le partenaire privé agit sur instruction de celle-ci. Même lorsque l'administration publique offre des garanties pour un minimum de revenus pour le partenaire privé et/ou un minimum de demande de services en question, les actifs sont portés au bilan de l'administration publique, étant donné que, dans le cas d'espèce, l'administration publique assume la plupart des risques économiques.

Si la majeure partie des revenus du partenaire provient de l'administration publique, le traitement statistique de tels accords dépend de la répartition des risques liés à l'actif sur lequel porte la concession entre l'administration publique et le partenaire privé. La partie qui assume la majorité des risques doit inscrire l'actif en question à son bilan. Selon le SEC, il convient d'entendre par « risques » :

- le **risque de construction** (p. ex. réception tardive, surcoûts, non-respect des spécifications définies au préalable, déficiences techniques et circonstances externes telles que des phénomènes naturels) : si une administration publique est responsable de la plupart des surcoûts (quelle que soit la raison) générés au cours de la phase de construction ou est contrainte de

- procéder à des paiements en cas de faillite du partenaire privé, l'on part du principe que l'administration publique assume le risque de construction;
- le **risque de disponibilité** (p. ex. volume et/ou qualité des services non atteints) : si une administration publique ne prévoit pas d'inclure dans l'accord un régime de sanctions automatique et significatif lorsque les services ne satisfont pas aux engagements convenus ou si un tel régime de sanctions n'est pas systématiquement appliqué, le risque de disponibilité est supporté par l'administration publique; et
  - le **risque de demande** (p. ex. le nombre d'utilisateurs d'une route à péage ou le volume du traitement des déchets) : si l'administration publique fournit certaines garanties minimales à l'égard du partenaire privé en termes de revenus minimaux ou de reprise minimale, l'administration publique assume le risque de demande.

En règle générale, il convient d'inscrire l'actif au bilan du partenaire privé lorsque les deux conditions suivantes sont réunies:

- le risque de construction est supporté par le partenaire privé ; et
- le partenaire privé assume au minimum soit le risque de disponibilité, soit le risque de demande.

En plus des risques cités ci-dessus, le financement, les garanties et les clauses de remboursement anticipé doivent également être pris en considération lors de l'estimation du risque global.

Souvent, le traitement comptable des conventions de concession (p. ex. dans les IPSAS et IFRS) ne se fait pas en fonction de la répartition des gains et des risques, mais en fonction du contrôle. Ainsi, le traitement comptable dépend de :

- (1) qui contrôle et régleme les services (l'administration publique ou le partenaire privé) ;
- (2) qui est appelé à se prononcer sur l'actif à la fin de la convention (l'administration publique ou le partenaire privé) ; et
- (3) qui a construit, développé, acquis ou mis à disposition l'actif sur lequel porte la concession (l'administration publique ou le partenaire privé).

Ces divergences terminologiques, comptables ou statistiques autour des PPP prêtent souvent à confusion et soulèvent un débat sur l'inscription ou non des PPP au bilan de l'administration publique.

**CHAPITRE 7 : UNE BONNE COMPTABILITE D'ENGAGEMENT, QUI FAIT L'OBJET D'UN  
CONTROLE INTERNE EFFICACE ET D'UN AUDIT INDEPENDANT, CONSTITUE LA  
BASE NECESSAIRE POUR DES STATISTIQUES FIABLES CONFORMEMENT AU SEC**

**E. VANDERSTAPPEN**

Chef de service Affaires juridiques IRE, Délégué général ICCI, Juriste d'entreprise

## 7.1. SYSTEMES COMPTABLES FIABLES ET EXHAUSTIFS

### 7.1.1. Introduction

65. L'article 3.1. de la directive 2011/85/UE du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats Membres stipule :

*« En ce qui concerne les systèmes nationaux de comptabilité publique, les Etats membres 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 SEC 1995. Ces systèmes de comptabilité publique sont soumis à un contrôle interne et à un audit indépendant. ».*

La directive 2011/85/UE exige donc que tous les sous-secteurs des administrations publiques disposent de systèmes comptables fiables et exhaustifs, soumis à un contrôle interne et à un audit indépendant.

66. En Belgique, cette triple exigence porte sur les sous-secteurs suivants : l'Etat fédéral, les Communautés et les Régions, les provinces, les communes, les centres publics d'aide sociale (CPAS ), les intercommunales, les zones de police, etc. <sup>1</sup>.

Ci-après, la triple exigence est décrite de manière détaillée.

### 7.1.2. Système de comptabilité exhaustive et cohérente

67. L'article 3, alinéa 1<sup>er</sup> de la directive 2011/85/UE exige que tous les Etats membres 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 prévues par le système européen des comptes.

Le troisième considérant du préambule de cette directive aide à la lecture: *« L'application de pratiques de comptabilité publique exhaustives et fiables dans tous les sous-secteurs des administrations publiques est une condition préalable à la production de statistiques de grande qualité qui soient comparables d'un Etat membre à l'autre. ».*

68. Au cours des dernières années, Eurostat a inscrit comme une de ses missions prioritaires l'examen de la qualité des données qui sont à la base des informations statistiques utilisées dans le cadre de la Procédure des déficits excessifs, sur la base du cadre méthodologique des comptes nationaux. La qualité de ces informations repose très largement sur la qualité des informations de base, issues de la comptabilité des unités considérées comme des administrations publiques, et complétées, si besoin est, par d'autres sources d'information. Il va de soi que la qualité des données de base est étroitement liée à l'efficacité des procédures de contrôle, des audits, des certifications, qui sont effectués en toute indépendance dans les Etats membres, pour toute unité considérée comme une administration publique. Eurostat recommande donc vivement le développement de relations entre les statisticiens et les

---

<sup>1</sup> M. DE WOLF, « Transparence financière du secteur public: il reste du boulot ! » *Tax, Audit & Accountancy*, janvier 2013, p. 2.



différentes instances de contrôle et d'audit, notamment la Cour des comptes et les réviseurs d'entreprises<sup>2</sup>.

**69.** Conformément aux recommandations de l'*International Federation of Accountants* (IFAC), l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) estime que les Etats doivent adopter une comptabilité en partie double, transparente, compréhensible et comparable au niveau international. Le Conseil de l'IRE est favorable à l'instauration d'un cadre comptable clair et homogène dans le secteur public, éventuellement grâce à des accords de coopération avec les Communautés et les Régions. L'objectif est de simplifier et de clarifier les procédures comptables, afin d'obtenir des états financiers plus pertinents.

**70.** Cette exigence peut être réalisée par l'adoption de normes comptables internationales spécifiques au secteur public. A ce sujet, l'idée est soutenue d'un système harmonisé de normes de comptabilité d'engagement qui peut être utilisé par l'ensemble des niveaux de gouvernement au sein de l'Union européenne. Le Conseil de l'IRE adhère à la thèse selon laquelle les normes *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) forment une base de référence appropriée pour le développement d'une série de normes européennes sur la comptabilité publique (*European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS))<sup>3</sup>.

Le but du projet de la Commission européenne de mise en place des EPSAS est de doter tous les niveaux de gouvernements de l'Union européenne d'une comptabilité moderne, s'inspirant des pratiques du secteur privé. Ceci permettra un meilleur suivi des finances des Etats membres au niveau européen, une plus grande transparence des comptes publics, essentielle au processus démocratique, et la production d'une information comptable de qualité, intégrant l'impact à long terme des décisions politiques, contribuant à une gestion efficiente des deniers publics, et par voie de conséquence à un service public optimal et la viabilité de nos finances publiques. Ce projet est une opportunité unique pour notre pays et il est essentiel que celui-ci ait le support des décideurs politiques au plus haut niveau<sup>4</sup>.

**71.** Dans le cas des communes flamandes, des centres public d'aide sociale (CPAS) et des provinces, de nouveaux cycles stratégiques et de gestion (*beleids- en beheerscyclus* (BBC)) ont été développés et adoptés dans l'arrêté du Gouvernement flamand du 25 juin 2010. Ce changement vise à améliorer la transparence et surtout l'établissement de rapports sur la gestion. Pour cette raison, une approche intégrée a été retenue dans laquelle la comptabilité budgétaire correspond mieux à l'information dans le cadre du SEC (soldes de financement, dettes, flux financiers entre secteurs économiques, etc.). La comptabilité patrimoniale repensée est basée dans la mesure du possible sur les normes IPSAS. L'information financière correspondante doit rendre possible une gestion financière axée sur les résultats au moyen de domaines stratégiques (*beleidsdomeinen*) et de champs d'activité (*beleidsvelden*). Pour cette raison sont prévues une planification pluriannuelle et une responsabilisation de l'administration et des mandataires au moyen de la responsabilité budgétaire et d'un contrôle correspondant<sup>5</sup>.

Au niveau de la Communauté flamande, des rénovations similaires ont été réalisées par le Décret des comptes du 8 juillet 2011 (*Rekendecreet*). Ce dernier concerne les ministères flamands ainsi que leurs services à gestion séparée, de même qu'un nombre de personnes morales flamandes et partiellement des organisations qui, selon les règles SEC, font pour ainsi dire partie de l'administration flamande. Ils doivent faire face à une comptabilité économique avec une composante analytique référant à vrai dire toujours à l'arrêté royal du 12 septembre 1983 relatif à la comptabilité des entreprises<sup>6</sup>.

<sup>2</sup> D. BESNARD, cité dans le Communiqué de presse IRE-Eurostat, le 19 septembre 2014, « Orages budgétaires sur les finances publiques belges : le besoin accru d'informations financières fiables se fait sentir », p. 2-3 : [https://www.ibr-ire.be/fr/1\\_institut/actualites/presse/Documents/Communique-de-presse-public-sector-FR-DEF.pdf](https://www.ibr-ire.be/fr/1_institut/actualites/presse/Documents/Communique-de-presse-public-sector-FR-DEF.pdf).

<sup>3</sup> IRE, *Mémorandum aux gouvernements. Elections 2014*, 4 avril 2014, p. 17 : <http://flipbook.ibrire.be/Memorandum2014/FRA/index.html>.

<sup>4</sup> P. SCHUMESCH, cité dans le Communiqué de presse IRE-Eurostat, le 19 septembre 2014, « Orages budgétaires sur les finances publiques belges : le besoin accru d'informations financières fiables se fait sentir », p. 2.

<sup>5</sup> J. CHRISTIAENS, L. ACKE et C. VANHEE, « Naar een modern financieel management bij de Vlaamse overheid en de Vlaamse lokale besturen? » *Tax, Audit & Accountancy*, mai 2012, p. 28.

<sup>6</sup> J. CHRISTIAENS, L. ACKE et C. VANHEE, « Naar een modern financieel management bij de Vlaamse overheid en de Vlaamse lokale besturen? » *Tax, Audit & Accountancy*, mai 2012, p. 28.

## 7.2. CONTROLE INTERNE EFFICACE

**72.** Conformément au troisième considérant du préambule de la directive 2011/85/EU, « *Le contrôle interne devrait assurer que les règles existantes sont mises en œuvre dans l'ensemble des sous-secteurs de l'administration publique.* ».

Le contrôle interne est l'un des points fondamentaux d'une bonne gestion permettant de se prémunir dans une mesure raisonnable contre les risques de toute nature auxquels est exposée la collectivité. Il est proposé que le système de contrôle interne fasse l'objet de procédures approuvées par l'organe de gestion et soit approprié à la taille de l'entité publique.

**73.** En ce qui concerne les entités flamandes soumises au contrôle révisoral, le Conseil de l'IRE estime, à l'instar des autres acteurs de contrôle, que les réviseurs d'entreprises doivent utiliser le Manuel de contrôle interne et de gestion organisationnelle (*Leidraad Interne Controle/Organisatiebeheersing*) comme un cadre référentiel approprié pour le contrôle du caractère adéquat et du fonctionnement de l'organisation administrative et comptable. Ce cadre référentiel vise l'élaboration de rapports financiers et la formulation de recommandations relatives aux lacunes constatées en matière de gestion organisationnelle dans une lettre de recommandations (*management letter*). Cette approche peut également être appliquée ou devenir le fil conducteur à d'autres niveaux de pouvoir<sup>7</sup>.

## 7.3. AUDIT INDEPENDANT

### 7.3.1. Généralités

**74.** Le Conseil de l'IRE est d'avis qu'il est opportun de soumettre les comptes des entités du secteur public à un audit externe réalisé soit par la Cour des comptes, soit par un réviseur d'entreprises<sup>8</sup>. Cette position va tout à fait dans le sens des obligations imposées par la directive 2011/85/UE. La troisième considérant du préambule de cette directive précise ce qu'il faut entendre par audits indépendants : des audits « menés par des institutions publiques telles que les cours des comptes ou des organismes d'audit privés, devraient encourager les meilleures pratiques internationales. ».

**75.** Par le biais du Décret des comptes du 8 juillet 2011 et de son arrêté d'exécution du 7 septembre 2012 concernant le contrôle et le *single audit*, l'autorité flamande a posé les premiers jalons dans cette direction. Le décret confie une mission étendue au réviseur d'entreprises. En plus du contrôle classique des états financiers, il établit une déclaration dans laquelle est évalué l'établissement correct de l'exécution du budget et de l'alignement de l'exécution du budget sur les comptes annuels, ainsi qu'une certification spécifique du *reporting SEC* annuel (*cf. infra*, n° 97 e.s.). Le Conseil de l'IRE considère que le principe de *single audit* au sein de l'autorité flamande peut servir de source d'inspiration pour l'application d'audits indépendants tels que prévus dans la directive 2011/85/UE dans tous les sous-secteurs belges.

---

<sup>7</sup> IRE, *Mémorandum aux gouvernements. Elections 2014*, 4 avril 2014, p. 17.

<sup>8</sup> IRE, *Mémorandum aux gouvernements. Elections 2014*, 4 avril 2014, p. 17.

### **7.3.2. Administrations locales : régies communales autonomes, communes, CPAS et zones de police**

#### *A. Régies communales autonomes*

**76.** En Flandre, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014, le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité des opérations à constater dans les comptes annuels des régies communales et provinciales autonomes est exclusivement réalisé par un commissaire. Le Décret flamand de l'audit du 5 juillet 2013 prévoit, tout comme le Décret des comptes, une exception au secret professionnel du réviseur d'entreprises à l'égard de la Cour des comptes et *Audit Vlaanderen*<sup>9</sup>.

**77.** En Région wallonne, comme en Région de Bruxelles-Capitale, le contrôle des comptes des régies communales autonomes s'effectue par un collège de trois commissaires dont deux conseillers communaux et un réviseur d'entreprises.

La régie communale autonome fonctionnant sur le modèle du management d'entreprises et disposant d'une comptabilité d'entreprise, le contrôle de ses comptes par un collège de trois commissaires, dont deux conseillers communaux et un réviseur d'entreprises, est en décalage par rapport à la réalité économique. Le contrôle des comptes annuels des régies communales autonomes par un seul commissaire, réviseur d'entreprises, apparaît comme étant largement suffisant, le réviseur d'entreprises étant souvent le seul « technicien comptable » au sein du collège et les conseillers communaux faisant partie du pouvoir de tutelle de la régie et étant donc liés à la gestion.

#### *B. Communes et CPAS*

**78.** En ce qui concerne les comptes annuels des communes et CPAS flamands, l'Agence de l'Administration intérieure (*Agentschap voor Binnenlands Bestuur*) fait office de centrale des bilans pour les contrôles de cohérence. Toutefois, cette Agence ne contrôle pas en détail la fiabilité de ces comptes, ni les règles d'évaluation retenues<sup>10</sup>.

**79.** A Bruxelles et en Wallonie, les communes sont également soumises au contrôle de leurs tutelles administratives respectives. Ceci n'est toutefois pas conforme aux prescriptions de la directive 2011/85/UE. Une approche intégrée du contrôle interne et de l'audit indépendant peut être la solution.

L'accord du gouvernement bruxellois 2014-2019 stipule :

*« En ce qui concerne la comptabilité des pouvoirs locaux, le gouvernement reverra le règlement général de comptabilité communale et s'attachera à rapprocher la comptabilité des CPAS et celle des communes. Une attention particulière sera portée aux normes comptables afin de les rendre compatibles aux normes SEC. Afin d'œuvrer à un rapprochement des réalités vécues par le CPAS et les communes, le Gouvernement et le Collège réuni fusionneront les deux commissions comptables – la Commission régionale de comptabilité communale et la Commission des normes comptables (CPAS). Dans la même logique que celle mise en place au niveau régional, à savoir une optimisation de l'utilisation des moyens budgétaires et une évaluation des financements durables des politiques, les communes, les ASBL communales et les intercommunales feront l'objet d'un soutien à travers un suivi et un contrôle financier renforcés durant cette législature. »<sup>11</sup>.*

<sup>9</sup> IRE, *Mémorandum aux gouvernements. Elections 2014*, 4 avril 2014, p. 18.

<sup>10</sup> IRE, *Mémorandum aux gouvernements. Elections 2014*, 4 avril 2014, p. 18.

<sup>11</sup> Accord du gouvernement bruxellois 2014-2019, p. 89, <http://www.bruxelles.irisnet.be/files-fr/apropos-de-la-region/competences-regionales/accord-de-gouvernement-2014-2019>.

Dans la déclaration du gouvernement wallon 2014-2019 :

« Afin de simplifier les relations entre la Région et ses pouvoirs locaux (...), le Gouvernement développera une cohérence administrative à l'égard des pouvoirs locaux et s'engage à (...) : – harmoniser les contrôles régionaux par une spécialisation des métiers et une suppression des doubles contrôles (...) – optimiser l'exercice des différents contrôles du SPW sur les pouvoirs locaux (...). Les administrations en lien avec les pouvoirs locaux devront se concerter, dans le respect de leurs compétences, afin de donner une réponse unique et cohérente à ceux-ci. (...) »<sup>12</sup>.

**80.** La « satellisation » ou le fractionnement des activités des communes au moyen d'ASBL (inter)communales, a atteint une telle ampleur dans certaines communes, que celles-ci ne disposent pratiquement plus d'une vue globale sur la situation financière de leurs entités autonomisées<sup>13</sup>.

A ce propos, dans la déclaration de politique générale du gouvernement flamand 2014-2019 on constate que « *De Vlaamse Regering zal in overleg met de gemeenten, het decreet op de intergemeentelijke samenwerking evalueren en aanpassen.* »<sup>14</sup>.

**81.** Le contrôle sur les comptes des communes et des CPAS tel qu'il est actuellement mené par la tutelle – l'*Agentschap voor Binnenlands Bestuur* en Flandre, la Direction générale opérationnelle des Pouvoirs locaux en Wallonie et Bruxelles Pouvoirs Locaux à Bruxelles – ne peut être qualifié d'audit indépendant au sens de la législation européenne dans la mesure où l'administration régionale dépend inévitablement des pouvoirs publics qui interviennent notamment dans l'approbation des budgets, la tutelle, la consolidation des comptes, l'autorisation ou l'ordonnement des paiements<sup>15</sup>.

L'intervention du réviseur d'entreprises dans les comptes communaux doit être analysée afin qu'elle offre une véritable valeur ajoutée pour les communes. Une façon d'y parvenir est d'identifier, par exemple, l'ensemble des dépenses de la commune, y compris celles de ses différentes entités (CPAS, ASBL, régies autonomes, etc.), et d'offrir à des communes un soutien pratique afin qu'elles puissent se conformer aux nouvelles exigences européennes en matière du SEC 2010<sup>16</sup>.

### C. Zones de police

**82.** Le cas des zones de police doit être souligné, soumises à une double tutelle (régionale et fédérale), leurs comptes annuels ne font pas l'objet d'une certification.

### D. Toutes les administrations locales

**83.** Les administrations locales belges sont parmi les rares au sein de l'Union européenne à ne pas être soumises à un audit financier et indépendant de leur *reporting* financier, de sorte que la fiabilité de leurs comptes annuels n'est pas garantie<sup>17</sup>.

<sup>12</sup> Déclaration du gouvernement wallon 2014-2019, p. 103-104, <http://gouvernement.wallonie.be/d-claration-de-politique-r-gionale-2014-2019-oser-innover-rassembler>.

<sup>13</sup> IRE, *Mémorandum aux gouvernements. Elections 2014*, 4 avril 2014, p. 18-19.

<sup>14</sup> Vlaams regeerakkoord 2014-2019, p. 7, <http://www.vlaanderen.be/nl/overheid/vlaamseregering/regeerakkoord-van-de-vlaamse-regering-2014-2019>.

<sup>15</sup> M. DE WOLF, « Transparence financière du secteur public: il reste du boulot ! » *Tax, Audit & Accountancy*, janvier 2013, p. 2.

<sup>16</sup> IRE, *Mémorandum aux gouvernements. Elections 2014*, 4 avril 2014, p. 19.

<sup>17</sup> J. Christiaens, L. ACKE et C. VANHEE, « Naar een modern financieel management bij de Vlaamse overheid en de Vlaamse lokale besturen? » *Tax, Audit & Accountancy*, mai 2012, p. 25.

### 7.3.3. Provinces

84. En Flandre comme en Wallonie, le contrôle des comptes annuels des provinces est exercé par la tutelle administrative. La réglementation des provinces ne prévoit pas de certification des comptes<sup>18</sup>, alors qu'un audit indépendant devrait également être prévu à ce niveau.

### 7.3.4. Communautés et régions

85. La Région de Bruxelles-Capitale, la Communauté germanophone, la Région wallonne et la Communauté française prévoient la certification de leur compte général par la Cour des comptes dans leurs ordonnances et décrets respectifs. Quant à la Région de Bruxelles-Capitale et la Communauté germanophone, la Cour des comptes est également tenue de certifier les comptes de leurs institutions publiques<sup>19</sup>.

86. Par contre, le contrôle externe des Organismes Administratifs Publics (ci-après « OAP ») de la Région wallonne et de la Communauté française est un ensemble très hétérogène. Il existe des textes législatifs multiples, l'organisation du contrôle varie d'une entité à l'autre malgré la classification parfois commune au niveau du *reporting* SEC. La disparité constatée est notamment due aux différents types de contrôle selon les organismes visés: un contrôle effectué soit par des membres de la Cour des comptes uniquement, soit par des réviseurs d'entreprises, uniquement, soit par un collège de commissaires mixte composé de membres de la Cour des comptes et de réviseurs d'entreprises. Sans oublier les commissaires du gouvernement, mais dont le rôle est d'exercer des missions d'information et de contrôle de la légalité et de l'intérêt général au sein d'un organisme.

Ce contrôle collégial a en outre mis en évidence certaines limites et risques qui ne sont pas toujours maîtrisés tels que la rédaction d'un rapport unique et non standardisé par les auditeurs en présence, la répartition non standardisée des travaux, la duplication des travaux, d'éventuels conflits d'intérêts. Il est également permis de s'interroger sur la conformité aux normes ISA du rapport établi par ce collège de commissaires.

Le concept de *single audit* tel que prévu par l'article 67 du Décret des comptes et qui concerne l'audit des institutions publiques flamandes, constitue une piste d'évolution favorable tant pour l'audit des entités communales que pour l'entreprise d'harmonisation de l'audit des OAP wallons et de la Communauté française.

L'arrêté du Gouvernement flamand du 7 septembre 2012 relatif au contrôle et au *single audit*, pris en exécution du Décret flamand des comptes précité, concerne les différents acteurs de contrôle, le dossier permanent et l'évaluation des risques ainsi que les missions du réviseur d'entreprises (contrôle classique des états financiers, exécution du budget et alignement sur les comptes annuels et conformité aux normes SEC).

Dans le même sens, les arrêtés du 28 novembre 2013 du Gouvernement wallon et du Gouvernement de la Communauté française portant organisation des contrôles et audits internes budgétaires et comptables ainsi que du contrôle administratif et budgétaire ont déjà posé les premiers jalons de l'approche intégrée d'audit et de la tenue d'un dossier permanent. Cette approche ne concernant pour l'instant que le contrôle des ministères et des services internes, il importe que l'approche intégrée d'audit s'applique aussi, progressivement, aux OAP en Wallonie et en Communauté française et comprenne systématiquement l'intervention d'un auditeur indépendant au sens de la législation européenne.

---

<sup>18</sup> I. DESOMER, « Quelques missions que les réviseurs d'entreprises peuvent accomplir dans le secteur public », *Tax, Audit & Accountancy*, décembre 2012, p. 5.

<sup>19</sup> I. DESOMER, « Quelques missions que les réviseurs d'entreprises peuvent accomplir dans le secteur public », *Tax, Audit & Accountancy*, décembre 2012, p. 5.

Les différents acteurs de contrôle et d'audit interne et externe qui sont amenés à intervenir dans ces organismes gagneraient en effet à adopter une approche commune des risques, à redéfinir leur périmètre d'action et à améliorer la coordination de leurs travaux respectifs.

Une collaboration efficace et efficiente avec les différents acteurs de contrôle constitue la meilleure marche à suivre pour concrétiser le concept de *single audit*, en respectant toutefois l'autonomie, la réglementation et les responsabilités spécifiques de chacun.

A ce propos, le protocole de coopération en matière d'audit financier de certaines entités de l'autorité flamande, conclu le 26 janvier 2011 entre la Cour des comptes, l'*Interne Audit Vlaamse Administratie* (actuellement *Audit Vlaanderen*) et l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, peuvent également fournir des éléments utiles pour la coopération entre les différents acteurs du contrôle des autres administrations. Le 6 juin 2014, la signature solennelle d'une version adaptée de l'accord du 26 janvier 2011 a eu lieu à la Cour des comptes, qui tient compte des évolutions du contexte légal et réglementaire qui ont eu lieu depuis, à savoir l'entrée en vigueur du Décret des comptes du 8 juillet 2011, de l'arrêté relatif au contrôle et au *single audit* du 7 septembre 2012 et du décret d'audit du 5 juillet 2013, ainsi que de la création d'*Audit Vlaanderen* et d'un second comité d'audit (pouvoirs locaux) fin 2013. Dans cette nouvelle version, le terme « audit financier » a été remplacé par « audit », vu que les missions de la Cour des comptes et d'*Audit Vlaanderen* ne se limitent pas au simple audit financier.

Dans ce contexte, il semble opportun de remettre en question le maintien des collèges de commissaires pour le contrôle des OAP. En vue d'éviter la duplication des tâches pour les entités contrôlées, de supprimer les risques posés par l'établissement d'un rapport unique non standardisé et dans le souci d'augmenter la qualité de l'audit, il convient de définir un cadre de contrôle global et uniforme de sorte que les acteurs de contrôle s'appuient chacun sur les travaux de l'autre partie pour aboutir à leurs propres conclusions, sans que l'indépendance d'aucun des acteurs du contrôle en présence ne soit atteinte.

Plus largement, l'organisation d'un contrôle similaire par catégorie de *reporting SEC* et la refonte des différents aspects de contrôle dans un texte législatif unique, tant pour la Région wallonne que pour la Communauté française, seront d'une grande utilité dans cette vaste entreprise de clarification et d'uniformisation de l'audit des OAP.

**87.** Il n'existe à ce jour aucune réglementation imposant la certification des comptes de la Communauté flamande par la Cour des comptes, contrairement à ses institutions publiques dont le contrôle est régi par le Décret des comptes.

**88.** Après une mise en demeure de la Commission européenne le 24 janvier 2014 pour non-transposition de la directive 2011/85/UE, la loi du 10 avril 2014 modifiant, en vue de transposer partiellement la directive 2011/85/UE, la 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 de la Cour des comptes, prévoit en son article 3 que « *Au plus tard à partir des comptes de l'année budgétaire 2020, le compte général de chaque communauté et région visée à l'article 2 de la présente loi est soumis pour certification à la Cour des comptes* ».

Selon l'exposé des motifs de la loi du 10 avril 2014, la date limite choisie permet à la Cour des comptes de se préparer à cette nouvelle mission et assurer que les comptes de chaque communauté et région couvre de manière suffisamment large son périmètre de consolidation<sup>20</sup>. Il est toutefois douteux que la formulation « *Au plus tard à partir des comptes de l'année budgétaire 2020* » constitue une transposition conforme à la directive 2011/85/UE, laquelle ne contient pas de disposition transitoire quant à l'année budgétaire à partir de laquelle la certification doit commencer à s'appliquer. D'après l'avis du Conseil d'Etat n° 55.332/4 du 17 février 2014, en prévoyant qu'une disposition qui, tel l'article à l'examen, est présentée comme contribuant à transposer la directive 2011/85/UE, peut s'appliquer à

<sup>20</sup> *Doc. parl.* Chambre 2013-14, n° 3409/001, p. 15.

partir de l'année budgétaire 2020, les auteurs de l'avant-projet semblent perdre de vue qu'en vertu de son article 15, paragraphe 1<sup>er</sup>, cette directive devait être transposée au plus tard le 31 décembre 2013<sup>21</sup>.

Dans l'article 3 de la loi du 16 mai 2003, on entend par certification l'opinion motivée et étayée sur la régularité, la sincérité et la fidélité du compte transmis. La certification va appuyer les audits et les contrôles internes déjà exigés dans diverses législations. Concernant la certification, les missions de la Cour des comptes demeurent inchangées jusqu'en 2020. A partir de l'examen des comptes de l'année budgétaire 2020, une exigence supplémentaire est introduite<sup>22</sup>.

### 7.3.5. Etat fédéral

**89.** A présent, l'Etat fédéral ne prévoit pas non plus, dans sa réglementation, de certification indépendante des comptes.

**90.** Mais, également, après une mise en demeure de la Commission européenne le 24 janvier 2014 pour non-transposition de la directive 2011/85/UE, la loi du 10 avril 2014 modifiant, en vue de transposer partiellement la directive 2011/85/UE, la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral prévoit en son article 6 que « *Au plus tard à partir des comptes de l'année budgétaire 2020, les comptes annuels de l'Etat fédéral sont soumis pour certification à la Cour des comptes.* ».

Les mêmes remarques peuvent être formulées en ce qui concerne les Communautés et Régions<sup>23</sup>.

### 7.3.6. Institutions publiques de sécurité sociale

**91.** L'article 13 de loi du 16 mars 1954 relative au contrôle de certains organismes d'intérêt public prévoit la certification des comptes par un réviseur d'entreprises pour les organismes de la sécurité sociale de catégorie D. Il en va de même pour les institutions publiques de sécurité sociale<sup>24</sup>.

Conformément à l'arrêté royal du 14 novembre 2001 relatif à l'exercice de la mission des réviseurs auprès des institutions publiques de sécurité sociale, le rapport du réviseur d'entreprises doit porter la mention « certifié exact et conforme aux écritures ». Cette mission révisoriale n'est pas une réelle certification<sup>25</sup>, manque de clarté quant à ses objectifs et doit donc être clarifiée afin que le réviseur d'entreprises puisse offrir une plus grande valeur ajoutée et réaliser un audit et un rapport pertinents.

## 7.4. CONCLUSION

**92.** Une comptabilité publique exhaustive et fiable dans tous les sous-secteurs des administrations publiques, qui est soumise à un contrôle interne et à un audit indépendant, est une condition *sine qua non* à la production de statistiques fiables conformément au SEC.

**93.** En outre, les entités publiques contrôlées bénéficiant d'un cadre de contrôle cohérent et centralisé sont débarrassées des lourdeurs administratives entraînées par le chevauchement de contrôles répétitifs. Pour les citoyens et toutes les parties prenantes en général, une approche intégrée des contrôles des

<sup>21</sup> *Doc. parl.* Chambre 2013-14, n° 3409/001, p. 35.

<sup>22</sup> *Doc. parl.* Chambre 2013-14, n° 3409/001, p. 15.

<sup>23</sup> *Cf. Doc. parl.* Chambre 2013-14, n° 3408/001, p. 9 et 27.

<sup>24</sup> Article 25 de l'arrêté royal du 3 avril 1997 portant des mesures en vue de la responsabilisation des institutions publiques de sécurité sociale, en application de l'article 47 de la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions.

<sup>25</sup> I. DESOMER, « Quelques missions que les réviseurs d'entreprises peuvent accomplir dans le secteur public », *Tax, Audit & Accountancy*, décembre 2012, p. 5.

sous-secteurs des administrations publiques belges permettrait une amélioration considérable de la comparabilité ainsi que de la transparence des comptes publics.

Une certification du *reporting* financier des administrations locales, des agences et d'autres entités autonomes contribuera à augmenter la fiabilité du *reporting* consolidé des communautés, des régions et de l'Etat fédéral ; cela contribuera également à réduire le risque de surprises budgétaires inopportunes<sup>26</sup>. En outre, le *reporting* financier augmentera davantage la confiance des instances internationales dans les chiffres publiés par l'Etat belge. Seul l'audit par un expert indépendant en matière de *reporting* financier et d'audit, effectué conformément aux normes d'audit internationalement reconnues, permettra d'atteindre cet objectif.

**94.** D'une manière générale, le Conseil de l'IRE est convaincu que l'Union européenne souhaite un contrôle indépendant qui va au-delà des audits « internes » réalisés par les administrations. Il n'existe pas dans le chef du réviseur d'entreprises de monopole ni de privilèges en matière d'audit de ces sous-secteurs. A la lecture du troisième considérant de la directive 2011/85/UE, l'IRE arrive simplement au constat que l'Union européenne ne conçoit pas que l'on puisse envisager un audit indépendant sans les réviseurs d'entreprises et les Cours des comptes<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> IRE, *Mémoire aux gouvernements. Elections 2014*, 4 avril 2014, p. 20.

<sup>27</sup> IRE, *Mémoire aux gouvernements. Elections 2014*, 4 avril 2014, p. 20.



## **CHAPITRE 8 : ROLE DU REVISORAT D'ENTREPRISES DANS LE CONCEPT SEC**

**S. DE BLAUWE**

Conseiller adjoint Affaires juridiques IRE, Collaborateur scientifique ICCI, Licencié et collaborateur scientifique KU Leuven

## 8.1. CADRE LEGAL

**95.** En Belgique, il n'existe à ce jour qu'une seule mission où les réviseurs d'entreprises sont directement confrontés au SEC, à savoir la mission des réviseurs d'entreprises de personnes morales publiques flamandes telles que visées à l'article 50, § 1 et 2 du Décret flamand des comptes<sup>1 2</sup>.

**96.** En exécution de l'article 50, § 3 du Décret flamand des comptes, l'article 9 de l'arrêté relatif au *single audit* (audit unique)<sup>3</sup> confie au réviseur d'entreprises une mission étendue au sein d'entités flamandes, qui comprend les trois volets suivants :

- le contrôle des comptes annuels ;
- le contrôle de l'exécution du budget ; et
- la certification du compte rendu SEC annuel.

Dans un souci de clarification, l'on a repris ci-après un schéma de la mission d'audit étendue du réviseur d'entreprises auprès des entités flamandes, avec renvoi systématique aux provisions de l'arrêté relatif au *single audit*, au référentiel comptable applicable et au cadre normatif applicable (tableau 1)<sup>4</sup>.

### **Tableau 1. Mission d'audit étendue du réviseurs d'entreprises auprès des entités de droit public flamandes**

#### **Renvois aux provisions de l'arrêté relatif au *single audit***

##### **Contenu**

##### **Référentiel comptable applicable**

##### **Cadre normatif applicable**

##### 1. Article 9, §§ 1, 4, 7

- Contrôle de l'image fidèle des comptes annuels ;
- Contrôle du caractère adéquat et du fonctionnement de l'organisation administrative et comptable axée sur l'élaboration de rapports financiers.
- Décret des comptes ;
- AR 30 janvier 2001<sup>5 6</sup> ; et
- « Manuel sur les règles comptables » élaboré par le département Finances et Budget (anciennement l'agence autonomisée interne « *Centrale Accounting* »).
- Normes générales de révision (exercices clôturés jusqu'au 15 décembre 2014).
- Normes internationales d'audit (ISA) clarifiées, séries 100 à 700<sup>7</sup> (obligatoire pour les exercices clôturés à partir du 15 décembre 2014<sup>8</sup>, avant cette date : source d'inspiration).

<sup>1</sup> 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 (*M.B.*, 5 août 2011).

<sup>2</sup> Ces personnes morales publiques flamandes sont plus précisément : – celles dotées d'un conseil d'administration ; – celles dont les comptes annuels doivent, dans le cadre de la législation relative aux sociétés commerciales, faire l'objet d'une certification par un commissaire-réviseur, ou lorsqu'un réviseur d'entreprises certifié a été désigné par un décret organique ou constitutif ; et – celles qui relèvent du code sectoriel 13.12, rubrique « Administrations d'Etats fédérés » du système européen des comptes nationaux et régionaux, cité dans le règlement (CE) n° 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté. (*Cf.* art. 50, § 1 et 2 Décret flamand des comptes).

<sup>3</sup> Arrêté du Gouvernement flamand du 7 septembre 2012 relatif au contrôle et au *single audit* (*M.B.* 13 novembre 2012).

<sup>4</sup> Source : L. ACKE et S. DE BLAUWE, « Het Rekendecreet, zijn uitvoeringsbesluiten, en de omzetting van Richtlijn 2011/85/EU – Specifieke uitdagingen en mogelijke opportuniteiten voor de bedrijfsrevisoren », *Tax, Audit & Accountancy* 2013, n° 40, p. 20. Établi sur la base de : – IRE, Circulaire 2012/10 du 13 novembre 2012 : Décret flamand des comptes – arrêté d'exécution du Gouvernement flamand du 7 septembre 2012 relatif au contrôle et au *single audit* – cadres référentiels pour la mission étendue du réviseur d'entreprises – calendrier, <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/circulaires/Pages/Circulaire-2012-10.aspx> ; – L. ACKE, « Deel 2: Revisorale verslagen inzake single audit », dans IRE (éd.), *ESR 95 normen en revisorale verslagen inzake single audit*, session d'information du 28 février 2013 ; et – J. CHRISTIAENS et C. VANHEE, *Handboek accountancy in de publieke en non-profitsector*, Bruges, die Keure, 2012, p. 556.

<sup>5</sup> Arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés (*M.B.* 6 février 2001).

<sup>6</sup> Seulement pour les personnes morales flamandes disposant d'un conseil d'administration et les personnes morales flamandes dont les comptes annuels doivent, dans le cadre de la législation relative aux sociétés commerciales, faire l'objet d'une certification par un commissaire-réviseur, ou lorsqu'un réviseur d'entreprises certifié a été désigné par un décret organique ou constitutif. (*Cf.* art. 50, §§ 1 et 2 Décret flamand des comptes).

<sup>7</sup> *Cf.* Norme ISA 200 clarifiée, § 1 : « Les séries 100 à 700 des normes internationales d'audit (ISA) s'appliquent au contrôle des états financiers. »

<sup>8</sup> *Cf.* IRE, *Norme relative à l'application des normes ISA en Belgique*, 22 avril 2010, p. 5, n° 4.

2. Article 9, § 5 Déclaration dans laquelle le réviseur d'entreprises exprime son opinion sur l'établissement correct de :

- l'exécution du budget ; et
- la cohérence de l'exécution du budget avec les comptes annuels.
- Décret des comptes ;
- Loi du 16 mai 2003<sup>9</sup> ;
- Décret flamand du 8 juillet 2011<sup>10</sup> (seulement pour les entités spécifiées dans l'art. 4) ;
- AR 10 novembre 2009<sup>11</sup> ; et
- Arrêté du Gouvernement flamand du 14 octobre 2011<sup>12</sup>, y compris le « Manuel sur les règles comptables ».
- *International Standard for Assurance Engagements (ISAE) 3000*<sup>13</sup>.
- *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 4200*<sup>14</sup>, publiées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) (source d'inspiration utile)

3. Article 9 § 6.

Certification du compte rendu SEC annuel

- rapport contenant les éléments suivants :
- la mention que le compte rendu est rédigé ou non conformément aux règles SEC ; et
- la mention que le compte rendu SEC est cohérent par rapport aux comptes.
- SEC 1995 (système européen des comptes nationaux et régionaux 1995) (jusqu'à septembre 2014) ;
- SEC 2010 (à partir de septembre 2014) ; et
- « Manuel sur les règles comptables »<sup>15</sup>. Norme ISA 800 clarifiée<sup>16</sup>.

Etant donné les cadres référentiels divergents, le réviseur d'entreprises d'entités flamandes devra fournir un rapport d'audit distinct pour chacun de ces trois volets, de sorte que la mission du réviseur d'entreprises au sein d'entités flamandes impliquera chaque fois trois rapports de contrôle distincts<sup>17</sup>.

Toutefois, vu que le présent ouvrage est dédié au SEC, l'on se contentera d'examiner plus en détail le troisième volet de la mission étendue du réviseur d'entreprises auprès des entités flamandes, à savoir la certification du compte rendu SEC annuel (*cf.* art. 9, § 6 de l'arrêté relatif au *single audit*).

---

<sup>9</sup> Loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes (*M.B.* 25 juin 2003).

<sup>10</sup> 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 (*M.B.*, 5 août 2011).

<sup>11</sup> Arrêté royal du 10 novembre 2009 fixant le plan comptable applicable à l'Etat fédéral, aux communautés, aux régions et à la Commission communautaire commune (*M.B.* 11 décembre 2009).

<sup>12</sup> Arrêté du Gouvernement flamand du 14 octobre 2011 relatif au budget et à la comptabilité des personnes morales flamandes (*M.B.* 2 février 2012).

<sup>13</sup> *Cf.* L. ACKE, « Deel 2: Revisorale verslagen inzake single audit », dans IRE (éd.), *ESR 95 normen en revisorale verslagen inzake single audit*, session d'information 28 février 2013, exemple de rapport sur le contrôle du respect des dispositions légales et réglementaires pertinentes lors de l'exécution du budget et du reporting y afférent et du respect des autres dispositions légales et réglementaires, p. 2.

<sup>14</sup> The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI, 4200 *Compliance Audit Guidelines: Compliance Audit Related to the Audit of Financial Statements*, INTOSAI. <http://www.intosai.org>.

<sup>15</sup> Plus précisément le « Manuel sur les règles comptables », dans la version qui est d'application à l'exercice contrôlé, tel qu'établi par l'Agence Centrale Accounting (Comptabilité centrale), actuellement le Département Financière en Begroting (Finances et Budget), en exécution des principes décrits dans le règlement européen relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux 1995 (SEC 95) et dans le Manuel de l'Institut des comptes nationaux. (L. ACKE, « Partie 2 : Revisorale verslagen inzake single audit », dans IRE (éd.), *ESR 95 normen en revisorale verslagen inzake single audit*, session d'information du 28 février 2013, exemple de rapport sur le compte rendu SEC annuel, p. 1).

<sup>16</sup> Norme internationale d'audit 800 : « Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique ».

<sup>17</sup> Circulaire IRE 2012/10 du 13 novembre 2012 : Décret flamand des comptes – arrêté d'exécution du Gouvernement flamand du 7 septembre 2012 relatif au contrôle et à l'audit unique (*single audit*) – cadres référentiels pour la mission étendue du réviseur d'entreprises – calendrier, <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/circulaires/Pages/Circulaire-2012-10.aspx>, p. 3.

## 8.2. CERTIFICATION DU COMPTE RENDU SEC ANNUEL

### 8.2.1. Contenu

97. Le contrôle et l'établissement d'un rapport sur le compte rendu SEC annuel constitue une nouvelle mission pour le réviseur d'entreprises.

Comme le montre le tableau 1, ce contrôle porte sur :

- (1) l'organisation de la production du compte rendu SEC ;
- (2) l'application correcte ou non des règles SEC ; et
- (3) le rapprochement (cohérence) entre le compte rendu SEC et la comptabilité générale.

L'article 41, § 1 du Décret des comptes prévoit que la comptabilité générale et la comptabilité SEC ont une seule et même base, étant entendu que la comptabilité d'économie d'entreprise doit avoir une composante analytique qui sert de base au compte rendu SEC. Ceci implique dès lors que la méthode qui consistait auparavant à réaliser le compte rendu SEC à l'aide d'une application de type « feuille de calcul » (*Excel*) n'est plus d'actualité.

En tout cas, le réviseur d'entreprises doit mentionner dans son rapport si :

- le rapport a été établi conformément à la norme SEC;
- le compte rendu SEC est cohérent avec la comptabilité générale (si les ajustements SEC nécessaires ont été correctement apportés et inclus dans le rapprochement) ; et
- la cohérence des comptes avec le compte rendu SEC a été appliquée systématiquement <sup>18</sup>.

Pour les exemples de rapports révisoraux relatifs au *single audit* concernant le volet SEC, il est renvoyé à l'annexe du présent ouvrage.

### 8.2.2. Référentiel comptable applicable

98. En ce qui concerne le référentiel comptable applicable, il convient de préciser que le Parlement européen a approuvé la méthodologie SEC 2010 le 13 mars 2013 <sup>19</sup>. Ainsi, depuis septembre 2014, le SEC 2010 remplace l'ancien SEC 1995. Cela signifie que les publications des comptes nationaux et régionaux ainsi que de leurs composantes, telles que les comptes des administrations publiques (et la notification relative à la procédure concernant les déficits excessifs), doivent être élaborées selon le SEC 2010 depuis septembre 2014 <sup>20</sup> (*cf. supra*, n° 14).

99. Pour l'identification des règles SEC, il est renvoyé au « Manuel sur les règles comptables », dans la version qui est d'application à l'exercice contrôlé, tel qu'établi par l'ancienne Agence *Centrale Accounting* (Comptabilité centrale), actuellement Département *Financiën en Begroting* (Finances et Budget), (*cf. supra*, n° 33), en exécution des principes décrits dans le règlement européen concernant le SEC 1995/2010 et dans le Manuel de l'Institut des Comptes nationaux.

Le Manuel fournit notamment des renseignements, exemples, modalités et méthodes de travail concernant le traitement comptable de toutes les transactions financières pour l'autorité flamande. Afin de présenter ces informations de manières transparente, les éléments suivants sont prévus :

<sup>18</sup> Circulaire IRE 2012/10 du 13 novembre 2012 : Décret flamand des comptes – arrêté d'exécution du Gouvernement flamand du 7 septembre 2012 relatif au contrôle et à l'audit unique (*single audit*) – cadres référentiels pour la mission étendue du réviseur d'entreprises – calendrier, <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/doctrine/circulaires/Pages/Circulaire-2012-10.aspx>, p. 2.

<sup>19</sup> 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, *JOUE* n° 174 du 26 juin 2013, p. 1-727.

<sup>20</sup> ICN BNB, *Comptes nationaux : Partie 1 – Première estimation des comptes annuels 2012, mai 2013*, p. 3, <https://www.nbb.be/doc/dq/f/dq3/histo/nfda12.pdf>.

- le plan comptable économique, avec précision de l'utilisation des différents comptes économiques ;
- la classification SEC : il s'agit du manuel « Classification économique mars 2009 » publié par la Base documentaire générale, avec des exemples des éléments à inclure et à exclure, permettant de parvenir à un *reporting* SEC 2010 uniforme ;
- les règles d'évaluation applicables ;
- les règles d'imputation applicables ;
- les modèles de rapport qui doivent être utilisés pour le *reporting* en vue, notamment, de la consolidation du périmètre de consolidation « autorité flamande ».

Le Manuel peut être consulté par les réviseurs d'entreprises sur le site web de l'IRE (login requis) <sup>21</sup>.

### 8.2.3. Cadre normatif applicable

**100.** Le cadre normatif applicable pour ce volet est la norme clarifiée ISA 800 <sup>22</sup>, étant donné que cette norme ISA traite d'aspects particuliers dans un audit d'états financiers établis conformément à un référentiel à caractère spécifique <sup>23</sup>. En l'espèce, les états financiers sont établis en application du SEC 1995/2010 qui peut, en effet, être considéré comme un référentiel à caractère spécifique <sup>24</sup>. Ces principes statistiques du SEC 1995/2010 visent à constituer un cadre référentiel cohérent pour des analyses macroéconomiques et ne peuvent donc pas être utilisés comme justification, ni comme fondement de décisions <sup>25</sup>.

En ce qui concerne le contenu du rapport, la norme ISA 800 clarifiée renvoie à la norme ISA 700 clarifiée et précise qu'un rapport établi selon la norme ISA 800 clarifiée doit aussi décrire l'objectif poursuivi par les états financiers présentés et, si nécessaire, les utilisateurs présumés, ou renvoyer à une note annexe à ces états contenant cette information <sup>26</sup>. En outre, le rapport établi selon la norme ISA 800 clarifiée doit inclure un paragraphe d'observation pour attirer l'attention des utilisateurs du rapport sur le fait que les états financiers sont établis conformément à un référentiel comptable à caractère spécifique et, qu'en conséquence, ces états financiers peuvent ne pas convenir à d'autres fins <sup>27</sup>.

La certification du compte rendu SEC annuel est une mission d'assurance raisonnable (*reasonable assurance engagement*).

Une opinion sans réserve dans le rapport sur le compte rendu SEC annuel peut être formulée comme suit :

*« A notre avis, le compte rendu SEC de la personne morale flamande \_\_\_\_\_ du 31 décembre 20\_\_ a été établi, dans tous ses aspects significatifs, conformément au système européen des comptes 2010 (SEC 2010), tel que repris dans le Manuel sur les règles comptables, dans la version qui est d'application à l'exercice contrôlé, tel qu'établi par le département Finances et Budget (Financiën en Begroting), service Comptes annuels et Certification (Jaarrekening en Certifiëring), en exécution des principes exposés dans le règlement européen concernant le système européen des comptes nationaux et régionaux 2010 (SEC 2010) et dans le Manuel de l'Institut des Comptes nationaux. Ce compte rendu SEC concorde avec les autres éléments des comptes annuels, conformément au Décret des comptes et ses arrêtés d'exécution. ».*

<sup>21</sup> [https://www.ibr-ire.be/fr/guichet\\_electronique/Pages/Manuel-des-r%C3%A8gles-comptables-Autorit%C3%A9-flamande.aspx](https://www.ibr-ire.be/fr/guichet_electronique/Pages/Manuel-des-r%C3%A8gles-comptables-Autorit%C3%A9-flamande.aspx).

<sup>22</sup> Norme internationale d'audit 800 : « Aspects particuliers – Audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique ».

<sup>23</sup> Norme ISA 800 clarifiée, § 1.

<sup>24</sup> K. VAN CAUTER, « Opmaak van de overheidsrekeningen in België », présentation PowerPoint, 11 juin 2012, *Séminaire ICCI « Bespreking van de ESR95 normen en aansluiting met boekhoudkundige gegevens »*, 2012, p. 5 ; dans le même sens, F. VAN SCHAIK et L. HAAKMAN, « ESR en IPSAS : Harmonisering van financiële verslaggeving door overheden », MAB, 2012, n° 4, p. 116-122.

<sup>25</sup> F. VAN SCHAIK et L. HAAKMAN, « ESR en IPSAS : Harmonisering van financiële verslaggeving door overheden », MAB, 2012, n° 4, p. 120.

<sup>26</sup> Norme ISA 800 clarifiée, § 13.

<sup>27</sup> Norme ISA 800 clarifiée, § 14.

Enfin, un paragraphe relatif à d'autres points doit être repris, qui fait référence au fait que la personne morale flamande a également établi des comptes annuels, sur lesquels, dans la première partie du triptyque, un rapport distinct a été adressé au conseil d'administration de la personne morale flamande<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> D. KROES et I. VANBEVEREN, « Le reporting du réviseur d'entreprises dans le cadre du concept single audit » dans ICCI (éd.), *L'audit (de performance) dans les secteurs public et non marchand*, Anvers, Maklu, 2013, p. 146, 388.

## **CHAPITRE 9 : ATTENTES PARTICULIÈRES PAR RAPPORT AU REVISEUR D'ENTREPRISES LORS DU CONTROLE DU SEC**

**L. TYDGAT**

Premier auditeur Cour des comptes

**M. DE WOLF**

Premier auditeur-directeur Cour des comptes

## 9.1. INTRODUCTION

**101.** Le compte d'exécution du budget SEC d'une personne morale (flamande) remplit une double fonction. D'une part, il s'agit de l'information financière par laquelle la personne morale fournit des renseignements sur la façon dont est exécuté le budget, et, d'autre part, il s'agit du *reporting* qui sert de base à l'établissement des comptes consolidés de l'Autorité flamande. Lors du contrôle du compte d'exécution de la personne morale flamande, le réviseur d'entreprises et la Cour des comptes doivent accorder suffisamment d'attention à ces deux aspects.

## 9.2. COUR DES COMPTES VERSUS REVISEUR D'ENTREPRISES

**102.** Les comptes annuels de bon nombre de personnes morales flamandes doivent, conformément à l'article 50 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 (= le Décret des comptes), être certifiés par un réviseur d'entreprises, mais sont également soumis au contrôle de la Cour des comptes en vertu de l'article 63 du Décret des comptes.

L'approche d'audit de la Cour des comptes accorde une attention particulière au budget et au compte d'exécution du budget. De fait, la Cour des comptes joue un rôle d'informateur sur le plan budgétaire et comptable pour différents parlements de notre pays. Ce rôle implique que la Cour des comptes intervient annuellement à deux étapes du cycle budgétaire. *Ex ante*, lorsque le gouvernement soumet le projet de budget au parlement pour approbation, la Cour des comptes examine ce projet de budget et fait part de ses remarques au parlement. Cet avis budgétaire est utilisé lors du débat parlementaire sur le budget. *Ex post*, les ministères et les entités juridiques soumettent leurs comptes annuels au contrôle de la Cour des comptes, qui publie ses remarques dans un cahier des comptes, destiné au parlement.

La stratégie de contrôle financier de la Cour des comptes porte sur l'ensemble de l'autorité flamande. La Cour des comptes a pour volonté de fournir au Parlement flamand l'assurance raisonnable que le *reporting* financier (consolidé) de l'autorité flamande présente de manière fidèle sa situation et ses résultats financiers. Lors de ses contrôles, la Cour des comptes est particulièrement attentive au compte d'exécution du budget en tant que justification de la politique budgétaire menée.

Dès la planification de ses contrôles financiers, la Cour des comptes applique le principe de *single audit* (audit unique). Elle tient compte du fait que les comptes annuels des personnes morales flamandes sont certifiés par un réviseur d'entreprises et adapte ses travaux de contrôle en conséquence, de façon à éviter les contrôles redondants. *Single audit* ne signifie pas que la responsabilité de la Cour des comptes en matière de contrôle financier et de *reporting* se trouve diminuée. La Cour des comptes demeure responsable de la qualité de ses contrôles des recettes et dépenses budgétaires de l'autorité flamande, ainsi que du *reporting* adéquat des résultats des contrôles au Parlement flamand, même si elle s'appuie en partie sur les travaux des réviseurs d'entreprises. Ceci requiert que la Cour des comptes réalise ses contrôles conformément aux normes professionnelles d'audit (ISA/ISSAI) et à la législation. En pratique, la Cour des comptes se réfère à la norme d'audit ISA 600 « Aspects particuliers - Audits d'états financiers d'un groupe (y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants) » pour l'organisation de ses contrôles financiers.

Sur la base du budget, la Cour des comptes détermine quelles composants (ou entités juridiques) de l'autorité flamande sont importants pour son contrôle. Pour cela, elle prend en considération des critères tant quantitatifs que qualitatifs. Lorsqu'un réviseur d'entreprises contrôle les comptes annuels d'un composant, la Cour des comptes s'appuie sur ses travaux, à l'image d'un auditeur de groupe, à condition qu'elle puisse s'assurer du contenu et des résultats de son contrôle. Les composants qui présentent une importance de par leur intérêt financier ou la particularité de leurs risques, requièrent davantage de concertation et de collaboration entre la Cour des comptes et le réviseur d'entreprises que dans les composants moins importants.



La Cour des comptes part du principe que le réviseur d'entreprises accomplit de manière qualitative sa mission d'attestation du compte et en fait rapport de façon appropriée.

Qu'attend-on précisément d'un réviseur en cas de contrôle SEC ?

- I. Un contrôle technique du compte SEC ;
- II. Un examen sous l'angle de la consolidation;
- III. Un examen de la concordance avec le budget

### 9.3. CONTROLE TECHNIQUE DU COMPTE SEC

#### 9.3.1. Réconciliation

**103.** L'article 41, § 1 du Décret des comptes prévoit : « *Les autorités flamandes tiennent une comptabilité économique avec une composante analytique, sur la base de laquelle le suivi budgétaire et l'établissement de rapports budgétaires peuvent être assurés en permanence. Le suivi budgétaire vise à garantir un suivi et l'établissement de rapports de l'état d'avancement permanents des recettes et dépenses prévues dans le budget.*

Le compte d'exécution du budget SEC et le compte de résultats relatif à l'économie d'entreprise se basent sur la même comptabilité. Il existe un lien univoque et logique entre ces deux comptes. Le compte de résultats fournit un aperçu de l'ensemble des charges et produits devant être imputés à un exercice comptable ou une année budgétaire. Le compte d'exécution SEC fournit un aperçu de l'ensemble des recettes et dépenses budgétaires qui ont trait à ce même exercice comptable ou cette même année budgétaire.

Les règles d'imputation budgétaires diffèrent sur un certain nombre de points des règles d'imputation relatives à l'économie d'entreprise. A titre d'exemple : sur le plan budgétaire, les investissements sont imputés à part entière à l'année d'acquisition, alors que dans la comptabilité d'économie d'entreprise, ils sont inscrits à l'actif et amortis sur leur durée de vie économique. Un autre exemple : sur le plan budgétaire, la comptabilisation d'une dette à long terme est considérée comme une recette (qui, en tant que recette SEC 9, n'est toutefois pas intégrée au calcul du solde de financement), alors que dans la comptabilité d'économie d'entreprise, elle constitue une opération de bilan. Au niveau du contenu, le compte d'exécution SEC s'apparente dans une certaine mesure à un tableau des flux de trésorerie, qui offre non seulement un aperçu des activités économiques d'une personne morale, mais également de ses activités d'investissement et de financement.

La réconciliation comprend un aperçu de toutes les différences d'imputation entre le *reporting* d'économie d'entreprise et le *reporting* budgétaire. La réconciliation est dès lors l'outil par excellence pour contrôler la cohérence entre les deux méthodes de *reporting*. En analysant la réconciliation, il convient de vérifier de manière critique si toutes les différences sont correctement et suffisamment justifiées.

Si le réviseur d'entreprises a déjà soumis le bilan et le compte de résultats relatifs à l'économie d'entreprise à un contrôle plénier (*full audit*), la réconciliation s'avère être un outil efficace pour contrôler le compte d'exécution du budget. Lors de l'audit plénier du compte relatif à l'économie d'entreprise, le réviseur d'entreprises aura en effet déjà vérifié en détail toutes les rubriques, procédures et opérations significatives. Dans le compte d'exécution SEC, il est fait état de ces mêmes opérations sous un angle budgétaire. S'il ressort de la réconciliation que le *reporting* d'économie d'entreprise et le *reporting* budgétaire concordent parfaitement, l'on peut conclure que le *reporting* budgétaire se base bel et bien sur les mêmes informations comptables que le *reporting* d'économie d'entreprise.

### **9.3.2. Budget final**

**104.** Les données budgétaires définitives dans le compte d'exécution SEC diffèrent souvent des données budgétaires communiquées au parlement lors de la remise du budget initial ou ajusté. Ceci s'explique généralement par les redistributions opérées au cours de l'année budgétaire. Le réviseur d'entreprises doit s'assurer que ces ajustements budgétaires sont correctement autorisés. Pour les agences autonomisées externes flamandes qui disposent d'un conseil d'administration, ceci signifie par exemple que tant le conseil d'administration que le ministre de tutelle ont approuvé ces redistributions. En outre, il est également utile que le réviseur d'entreprises vérifie au niveau du contenu à quoi étaient destinées ces redistributions.

### **9.3.3. Soldes reportés et à reporter**

**105.** Dans le compte d'exécution SEC, le total des recettes budgétaires correspond au total des dépenses budgétaires. Cet équilibre s'obtient en intégrant l'affectation du résultat aux chiffres d'exécution. En d'autres termes, en ajoutant le surplus ou le manque reporté des années précédentes aux recettes et dépenses budgétaires de l'année en cours, un entité obtient le solde à reporter à l'année suivante. Dans le compte d'exécution, un surplus reporté des années précédentes est ajouté aux recettes budgétaires, alors que le surplus à reporter de l'année en cours est à ajouter aux dépenses, ce qui équilibre le compte.

Le réviseur d'entreprises doit vérifier si le compte d'exécution SEC est équilibré et si le solde reporté des années précédentes correspond au montant reporté dans le compte d'exécution SEC de l'année précédente.

## **9.4. POUR LES COMPTES CONSOLIDÉS**

### **9.4.1. Généralités**

**106.** L'article 51 du Décret des comptes prévoit que les comptes consolidés de l'autorité flamande doivent être établis conformément au règlement (CE) n° 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté. Jusqu'ici, les comptes consolidés se composent uniquement des comptes d'exécution du budget. Ils ne comportent pas de bilan ou de compte de résultats relatifs à l'économie d'entreprise, ni d'annexe.

Les comptes consolidés comprennent les chiffres d'exécution consolidés du budget de toutes les personnes morales flamandes qui relèvent du code sectoriel 13.12, rubrique « Administrations d'Etats fédérés » du système européen des comptes nationaux et régionaux. Les personnes morales flamandes qui relèvent d'un autre code sectoriel ne font pas partie de la consolidation. Les opérations avec ces personnes morales sont considérées comme des opérations avec des tiers.

Le département flamand Finances et Budget se sert des comptes d'exécution SEC des personnes morales pour établir les comptes consolidés de l'autorité flamande. Le département agrège les chiffres d'exécution des personnes morales flamandes et les ajoute aux comptes généraux des ministères et services à gestion séparée flamands.

A l'heure actuelle, le Décret des comptes ne prévoit pas de certification des comptes consolidés. Pourtant, la Cour des comptes en tient déjà compte dans son approche d'audit, car le budget soumis à l'approbation du Parlement flamand est également basé sur des chiffres consolidés. Etant donné que le contrôle de la Cour des comptes porte sur l'ensemble des entités du périmètre de consolidation, la Cour des comptes se positionne en tant qu'auditeur de groupe, conformément à la norme ISA 600/ISSAI 1600. La Cour des comptes a pour objectif d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés au niveau du groupe, afin de pouvoir fournir au Parlement flamand des informations de qualité sur l'exécution du budget (consolidé).

Ces informations proviennent en partie des composants (significatifs) dont les comptes annuels sont contrôlés par un réviseur d'entreprises. L'article 4 de l'arrêté relatif au *single audit* établit que les acteurs de contrôle doivent aligner leur approche d'audit les uns sur les autres en concertation avec la Cour des comptes. Il est indispensable que la Cour des comptes parvienne à collaborer et échanger des informations avec le réviseur d'entreprises qui contrôle les comptes annuels, en particulier en ce qui concerne les composants présentant une importance significative pour les comptes consolidés de l'autorité flamande que.

#### **9.4.2. Processus de consolidation**

**107.** En tant qu'auditeur de groupe, la Cour des comptes contrôle elle-même le processus de consolidation technique. Ce contrôle concerne notamment la délimitation du périmètre de consolidation, l'élimination des soldes reportés, l'élimination des opérations intragroupe, l'élimination des opérations de capital et de dette (transactions SEC 8 et SEC 9) et la vérification des corrections extra-comptables.

En outre, la Cour des comptes établit également un tableau de correspondance qui établit le lien entre le résultat budgétaire des comptes généraux de la Communauté flamande et le solde de financement SEC consolidé.

La Banque nationale de Belgique (service des comptes nationaux) publie chaque année une liste des unités du secteur public. Cette liste reprend la Cour des comptes en tant que référence pour délimiter le périmètre de consolidation de l'autorité flamande. Au cours des dernières années, le périmètre de consolidation de l'autorité flamande s'est systématiquement étendu. L'application du SEC 2010 à partir d'octobre 2014 a de nouveau entraîné une augmentation du nombre de parties liées.

#### **9.4.3. Composantes**

**108.** Les comptes consolidés s'appuient sur les informations financières fournies individuellement par les composantes au moyen du compte d'exécution du budget SEC. Il est indispensable que, lors du contrôle d'un compte d'exécution SEC individuel, le réviseur d'entreprises vérifie l'exactitude de toutes les informations nécessaires au bon déroulement de la consolidation. Ce contrôle concerne principalement :

- I. Le solde reporté et à reporter ;
- II. Les transactions avec des parties liées (qui sont éliminées en tant que flux internes lors de la consolidation)
- III. Les transactions financières, notamment les transactions SEC 8 (participations et octrois de crédits) et SEC 9 (opérations de dette).

Une classification correcte des transactions est importante. Par le passé, l'Institut des Comptes nationaux (ICN) a déjà reclassifié à plusieurs reprises les transactions SEC 8 en SEC 5 (transferts en capital). Celles-ci devaient alors être intégrées au calcul du solde de financement.

Lorsque le budget consolidé comporte des corrections extra-comptables, il convient de vérifier lors du contrôle de l'exécution du budget quel est l'impact réel de ces corrections sur le solde de financement.

### **9.5. INTERACTION ENTRE BUDGET ET COMPTE D'EXECUTION**

#### **9.5.1. Introduction**

**109.** La mission de contrôle de la Cour des comptes ne porte pas seulement sur les comptes annuels, mais également sur le dépôt du budget auprès du parlement. Bien que le réviseur d'entreprises soit avant tout chargé de la certification des comptes annuels, il est souhaitable qu'il soit également informé des points

d'attention soulevés par le budget. En effet, l'examen du compte d'exécution du budget SEC est indissociable de l'examen du budget. Les deux se complètent.

Outre la vérification technique, l'examen du budget et du compte d'exécution comporte également un volet relatif au contenu. La vérification du contenu consiste en l'analyse des accents du budget et des reports à l'égard de l'année budgétaire précédente. Quelle est la marge de manœuvre du gouvernement ? Sur quels nouveaux projets se concentre-t-il ainsi ? Quelles sont les économies réalisées par le gouvernement ? Quels composants sont concernés ?

Ci-dessous figure un bref aperçu des questions auxquelles répond la Cour des comptes dans le cadre de l'examen budgétaire. Les réponses fournissent des orientations pour l'examen du compte d'exécution du budget par la Cour des comptes, mais également par le réviseur d'entreprises.

### **9.5.2. Contrôle du budget**

#### *A. Les normes budgétaires sont-elles respectées ?*

**110.** Les normes budgétaires ont trait à la balance entre les recettes et les dépenses. Le gouvernement flamand précédent considérait que le budget devait être en équilibre chaque année. Cet équilibre a été déterminé sur la base du solde de financement SEC (basé sur le Pacte de stabilité européen). Dans le cadre de l'examen budgétaire, la Cour des comptes contrôle la manière dont est composé ce solde de financement consolidé.

Cet examen est analogue au contrôle de la consolidation, sauf que l'on se réfère aux données budgétaires au lieu des chiffres d'exécution. La Cour des comptes vérifie quelles entités sont reprises dans le périmètre de consolidation et évalue l'impact des entités S13.12 qui ne sont pas encore consolidées et des entités qui relèvent d'un autre code de secteur. L'on contrôle si les opérations et flux internes ont été correctement éliminés. La Cour des comptes évalue l'impact des participations et dettes et des transactions SEC 8 et SEC 9 qui ne sont pas prises en compte dans le calcul du solde de financement. Enfin, l'on vérifie si toutes les corrections extra-comptables sont solidement étayées (p. ex. une correction d'imputation pour compenser une différence dans le moment d'imputation concernant les impôts, ou l'ajout de nouvelles entités au solde).

#### *B. Les recettes sont-elles évaluées avec prudence et de manière correcte ?*

**111.** En cas d'équilibre budgétaire, les recettes budgétaires montrent avec quels moyens le gouvernement compte financer les dépenses budgétaires. La Cour des comptes évalue l'estimation des moyens sur la base de l'évolution escomptée des paramètres macro-économiques afin de découvrir d'éventuelles surestimations de recettes ou tampons cachés.

En ce qui concerne les recettes, il est important de distinguer les recettes non récurrentes des recettes structurelles. A titre d'exemple, la vente d'un immeuble important, la reprise de fonds de pension ou la perception accélérée de certains impôts représentent des recettes non récurrentes. Les transactions non récurrentes méritent une attention particulière, d'autant plus lorsqu'elles sont destinées à maintenir l'équilibre budgétaire. En l'espèce, il est utile d'étudier l'impact de la mesure non seulement par rapport à l'année budgétaire même, mais également par rapport aux années suivantes. Cette perspective pluriannuelle permet de se faire une idée plus précise du coût réel de telles transactions.

Le budget distingue également les recettes propres des dotations propres. Dans les chiffres consolidés, les dotations de fonctionnement et d'investissement provenant d'autres unités d'administration publiques flamandes au sein du périmètre de consolidation sont éliminées en tant que flux internes.

*C. Les crédits (opérationnels) sont-ils suffisants pour concrétiser les objectifs fixés dans le budget ?*

**112.** La Cour des comptes vérifie dans quelle mesure les moyens d'action suffisent à atteindre les objectifs formulés dans l'accord gouvernemental et les notes de politique. Elle ne se prononce toutefois pas sur l'opportunité des choix politiques. Il s'agit de décisions politiques dans lesquelles la Cour des comptes n'intervient pas. Le degré de cohérence entre les différents documents politiques est toutefois contrôlé. Par exemple, si le Gouvernement flamand convient dans l'accord gouvernemental d'une trajectoire de croissance pour les investissements dans l'innovation, mais que cela ne ressort pas du budget, la Cour des comptes le relèvera.

*D. Les moyens de paiement sont-ils suffisants pour satisfaire toutes les obligations ?*

**113.** Les moyens sont-ils suffisants pour satisfaire en temps voulu toutes les obligations de paiement (relatives aux salaires, subventions, marchés publics, etc.) de la Communauté flamande et des personnes morales flamandes ?

Le budget distingue clairement les moyens d'action des moyens de paiement. Les moyens d'action sont une habilitation à contracter des engagements, alors que les moyens de paiement sont une habilitation à satisfaire des obligations (factures). En ce qui concerne les personnes morales, cette distinction est bien moins explicite. Pourtant, il importe également pour les personnes morales d'avoir une vue d'ensemble des engagements pris et de la saisie que ceux-ci effectuent sur les moyens de paiement futurs.

*E. Le Gouvernement flamand informe-t-il suffisamment le parlement ?*

**114.** Un budget peut contenir des estimations réalistes des recettes et dépenses et être correct d'un point de vue technique, sans être suffisamment transparent pour autant. C'est pourquoi la Cour des comptes vérifie dans quelle mesure les documents budgétaires fournissent suffisamment d'informations sur la politique que compte mener le gouvernement dans l'année budgétaire à venir.

Un bon exemple est fourni par les conventions à long terme conclues dans le cadre d'un partenariat public-privé, par lesquelles le gouvernement s'engage à payer de nombreuses années durant une redevance de disponibilité pour les investissements réalisés par des partenaires privés. Les implications de tels engagements à long terme sont souvent insuffisamment indiquées dans le budget et dans les comptes annuels.

*F. L'autorité budgétaire du Parlement flamand est-elle respectée ?*

**115.** Un budget n'est pas seulement une estimation, mais également une habilitation à percevoir des recettes et à engager des dépenses, consentie au gouvernement par le parlement. Dans ce contexte, il convient de respecter certains principes budgétaires. La Cour des comptes examine si l'autorisation budgétaire porte sur l'ensemble des recettes et dépenses (universalité), si le budget est suffisamment détaillé en des programmes clairement délimités (spécialité) et s'il est limité dans le temps (annualité).

*G. Le budget est-il réalisable d'un point de vue technique ?*

**116.** Le budget doit être établi conformément à la réglementation budgétaire et doit être cohérent au niveau interne.

### 9.5.3. Contrôle de l'exécution du budget

#### A. Généralités

**117.** Pour la Cour des comptes, l'examen budgétaire marque également le début de la planification des contrôles des comptes. Elle dirige ses contrôles à partir d'un aperçu du budget de l'autorité flamande dans son ensemble. Sur la base des données budgétaires, les programmes et entités financièrement significatifs sont identifiés et l'on procède à une sélection des points budgétaires qui méritent une attention particulière lors du contrôle du compte d'exécution du budget. Ces points d'attention budgétaires ont trait à la nouvelle politique, aux mesures ponctuelles, à l'utilisation des provisions, etc., que la Cour des comptes a établis lors de l'examen budgétaire. Le budget indique quelle politique le gouvernement compte mener, alors que le compte d'exécution indique quelle politique le gouvernement a réellement menée. La réalité correspond rarement aux prévisions. Lors du contrôle de l'exécution du budget, la Cour des comptes examine les fondements de ces différences.

#### B. Analyse des écarts

**118.** La Cour des comptes compare les données budgétaires finales avec les résultats effectivement enregistrés. Elle vérifie l'existence de dépassements de crédits et analyse le degré d'inutilisation des moyens.

Une analyse des écarts ne se limite pas au calcul d'un pourcentage d'utilisation. Les facteurs sous-jacents qui permettent d'expliquer les dépassements ou les inutilisations sont plus importants. A titre d'exemple, un crédit utilisé à 99 % n'implique pas forcément que l'exécution du budget ne pose aucun problème. Il se peut que la délimitation de l'année soit erronée du fait qu'un certain nombre de factures soient restées dans un tiroir. Ou que la personne morale ait dépensé 99 % du budget prévu tout en n'ayant réalisé que 50 % des prestations prévues.

#### C. Explication des chiffres d'exécution

**119.** Ce ne sont pas seulement les chiffres d'exécution en soi qui sont importants. Il est aussi nécessaire d'expliquer ces chiffres de manière équilibrée. La présentation des comptes revient à fournir une justification de la politique menée. Et ceci ne ressort pas uniquement des chiffres.

#### D. Fondement juridique

**120.** La Cour des comptes effectue également un certain nombre de contrôles de légitimité et de régularité. Ceux-ci peuvent être directement liés au compte d'exécution, comme pour la vérification de la présence de la base décrétable exigée pour les fonds de réserve et les fonds budgétaires. Les contrôles de légitimité peuvent avoir une portée plus large. Par exemple, lorsqu'il est vérifié si la législation en matière de marchés publics est respectée en cas d'achats ou d'investissements importants.

### 9.6. CONCLUSION

**121.** L'examen du compte d'exécution du budget SEC par la Cour des comptes et le réviseur d'entreprises ne peut se limiter à un contrôle purement technique. Parallèlement, le compte d'exécution consolidé de l'autorité flamande se base sur le contrôle du *reporting* de base. Il s'agit également d'une évaluation de la qualité de la justification avancée par la personne morale flamande au sujet de l'exécution du budget.

L'examen budgétaire fournit des orientations pour le contrôle du compte d'exécution du budget.

## **EPILOGUE DU PRESIDENT DE L'IRE**

**D. KROES**  
Président IRE

## INTRODUCTION

Des finances publiques saines sont indispensables pour la croissance et la prospérité du pays, qui permettent notamment le financement des retraites et de la sécurité sociale. Nous faisons aujourd'hui face à un problème dans nos finances publiques. Nous devons résoudre ce problème. Nous ne pouvons pas reporter ces difficultés sur les générations à venir.

Afin d'éviter que les générations futures aient à porter un fardeau encore plus lourd, les autorités et décideurs belges se doivent de prendre cette crise budgétaire à bras le corps. L'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) plaide plus que jamais pour une augmentation de la qualité et de la transparence des finances publiques.

Les finances publiques doivent faire l'objet d'une communication transparente qui permette de rendre des comptes aux citoyens sur le mandat qu'a reçu le monde politique pour gérer le budget du gouvernement en ces temps difficiles.

Nos dirigeants ont plus que jamais besoin d'informations financières fiables pour pouvoir mener une gestion efficace et de qualité et assurer une affectation optimale des ressources publiques. Rogner sur la qualité de ces informations contreviendrait aux principes élémentaires de bonne gestion.

Les récents articles de presse ont recensé une longue série de problèmes de fiabilité des informations. Ainsi, L'Echo du 19 juin a annoncé que la dette wallonne devrait être augmentée de 5,5 milliards d'euros pour atteindre 16,7 milliards. Le 2 septembre, *De Morgen* a fait savoir que le budget flamand serait finalement en déséquilibre suite à la requalification des investissements PPP dans la construction d'écoles, de maisons de repos et d'hôpitaux. L'annonce du 12 septembre a marqué un désaccord entre le gouvernement flamand et l'Europe quant à la façon de budgétiser la facture (d'un montant de 3,25 milliards d'euros) pour l'*Oosterweelverbinding* (bouclage du ring d'Anvers). Ce dossier spécifique n'est qu'un exemple parmi d'autres du contexte budgétaire difficile auquel sont actuellement confrontées les autorités belges à tous niveaux, que ce soit l'Etat fédéral, les régions et les provinces ou encore les communes, les centres publics d'aide sociale (CPAS) et les intercommunales.

Il est évident que les autorités belges œuvrent dans un contexte budgétaire difficile.

L'IRE s'est déjà engagé en tant que partenaire des pouvoirs publics dans leur effort pour obtenir des informations financières fiables.

C'est précisément ce sujet, qui se trouve au cœur de l'actualité, qui a été traité au cours de la journée d'études de l'IRE du vendredi 19 septembre 2014 : « L'audit indépendant des comptes et des budgets de l'Etat ». Cette journée d'études a abordé plus précisément la transposition de la directive 2011/85/UE, et en particulier l'obligation européenne de réaliser un audit indépendant des comptes publics et les mesures prises dans ce sens.

Nous souhaitons de cette façon fournir à l'ensemble des autorités publiques des pistes de réflexion dans leur quête d'une production d'informations financières fiables et de qualité.

Les nouvelles règles imposées depuis septembre par l'Europe aux autorités publiques représentent une évolution positive, mais il faut placer la discussion dans un contexte plus large. Prenez l'exemple du dossier *Oosterweel*. Dans les discussions sur le risque de déficit budgétaire, il convient de distinguer les dépenses publiques courantes des investissements publics. Le principe du « bon père de famille » implique que les dépenses courantes doivent être couvertes par les recettes courantes. Les investissements nécessitent des emprunts. Aujourd'hui, l'Europe exige que les autorités publiques intègrent ces dépenses d'investissement dans leur budget. Cette exigence est justifiée, étant donné que tout est une question de prise de risques et de garanties. Vu que le risque demeure auprès du secteur public, il est logique que l'Europe impose que de tels investissements soient repris dans le budget. Cette exigence est également



justifiable d'un point de vue démocratique car elle empêche que le fonctionnement des gouvernements à venir soit hypothéqué par des décisions prises par les gouvernements précédents. Par contre, cette mesure a pour désagrément que les autorités publiques ne peuvent pas amortir leurs frais d'investissement sur plusieurs années, contrairement aux sociétés. Les investissements ne sont portés qu'une fois à charge du budget.

La double exigence de l'Europe – à savoir un budget en équilibre et l'intégration des dépenses d'investissement dans le budget – fait naître auprès des autorités publiques le sentiment frustrant que les gros investissements deviennent impossibles. Les investissements dans des travaux d'infrastructure sont donc une des missions premières des pouvoirs publics et, compte tenu de leur impact budgétaire conséquent, il convient de les répercuter selon un cadre référentiel uniforme : le système européen des comptes (SEC).

## ARTICLE 3 DE LA DIRECTIVE 2011/85/EU

### **Généralités**

L'Europe met la pression sur les états membres, exige une comptabilité fiable et demande du contrôle. En effet, la directive européenne 2011/85/EU ne se contente pas de demander aux autorités de tenir une comptabilité fiable qui couvre de manière exhaustive et cohérente tous les sous-secteurs des administrations publiques et qui contient les informations nécessaires à la production de données fondées sur les droits constatés en vue de la préparation de comptes établis sur la base des normes SEC mais va plus loin. Cette directive impose également que les systèmes de comptabilité publique soient soumis à un contrôle interne efficace et à un audit indépendant, réalisé par une institution publique indépendante (telle que la Cour des comptes) ou par des réviseurs d'entreprises, conformément aux normes internationales d'audit.

En Belgique, cette triple exigence porte sur les sous-secteurs suivants : l'Etat fédéral, les communautés et les régions, les provinces, les communes, les CPAS, les intercommunales, les zones de police, etc.

### **Des comptabilités publiques fiables**

L'adoption de normes comptables internationales spécifiques au secteur public peut faire face à l'exigence d'un système comptable exhaustif et cohérent. A ce sujet, l'idée d'un système harmonisé de normes de comptabilité d'engagement qui peuvent être utilisées par l'ensemble des niveaux de gouvernement au sein de l'Union européenne est avancée. Le Conseil de l'Institut adhère à la thèse selon laquelle les *International Public Sector Accounting Standards* (normes IPSAS) forment une base de référence appropriée pour le développement d'une série de normes européennes sur la comptabilité publique (les EPSAS).

L'arrêté du Gouvernement flamand du 25 juin 2010 a développé et adopté de nouveaux cycles stratégiques et de gestion pour les communes, les CPAS et les provinces flamandes. Ce changement vise à améliorer la transparence et surtout l'établissement de rapports sur la gestion. Pour cette raison, une approche intégrée a été retenue dans laquelle la comptabilité budgétaire correspond mieux à l'information dans le cadre du SEC (soldes de financement, dettes, flux financiers entre secteurs économiques, etc.). La comptabilité patrimoniale repensée est basée autant que faire se peut sur les normes IPSAS.

Le Décret des comptes du 8 juillet 2011 (le *Rekendecreet*) a réalisé des rénovations au niveau de la Communauté flamande. Ce dernier concerne les ministères flamands ainsi que leurs services à gestion distincte, de même qu'un nombre de personnes morales flamandes et partiellement des organisations qui, selon les règles SEC, font pour ainsi dire partie de l'administration flamande.

Sous l'impulsion de la Cour des comptes, les différents acteurs de contrôle repris dans le Décret des comptes ont souscrit à la notion de *single audit*. Cet engagement implique davantage que la simple application de quelques principes. En effet, tous les acteurs ont accepté les mêmes cadres référentiels, des schémas de communication ont été définis et la cohérence de l'approche d'audit est assurée par le fait que la Cour des comptes se trouve aux commandes du processus d'audit en assumant le rôle d'auditeur de groupe. Nous ne soulignerons jamais assez que l'idée que les réviseurs d'entreprises travaillent selon des instructions données par la Cour des comptes aurait été considérée comme illusoire il y a quelques années. Le Conseil de l'IRE soutient la collaboration concrète entre acteurs de contrôle. Nous pouvons apprendre les uns des autres. L'union fait la force, également pour notre approche d'audit.

## **L'audit indépendant**

Quant à l'audit indépendant, le troisième considérant du préambule de la directive précise ce qu'il faut entendre par audits indépendants : il s'agit des audits « *menés par des institutions publiques telles que les cours des comptes ou des organismes d'audit privés* ».

L'autorité flamande a posé les premiers jalons dans cette direction par le biais du Décret des comptes et de son arrêté d'exécution du 7 septembre 2012. Le décret confie une mission étendue au réviseur d'entreprises. En plus du contrôle classique des états financiers, il établit une déclaration dans laquelle est évalué l'établissement correct de l'exécution du budget et de l'alignement de l'exécution du budget sur les comptes annuels, ainsi qu'une certification spécifique du *reporting* SEC annuel.

En outre, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014, le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité des opérations à constater dans les comptes annuels de régies communales et provinciales autonomes flamandes est exclusivement réalisé par un commissaire.

Les administrations locales belges sont parmi les rares au sein de l'Union européenne à ne pas être soumises à un audit financier et indépendant de leur *reporting* financier. Le contrôle sur les comptes des communes et des CPAS tel qu'il est actuellement mené par la tutelle – *l'Agentschap voor Binnenlands Bestuur* en Flandre, la Direction générale opérationnelle des Pouvoirs locaux en Wallonie et Bruxelles Pouvoirs Locaux à Bruxelles – ne peut être qualifié d'audit indépendant au sens de la législation européenne dans la mesure où l'administration régionale dépend inévitablement des pouvoirs publics qui interviennent notamment dans l'approbation des budgets, la tutelle, la consolidation des comptes, l'autorisation ou l'ordonnancement des paiements.

Après la mise en demeure adressée par l'Europe le 24 janvier 2014 pour défaut de transposition, la Belgique a adopté le 10 avril 2014 deux lois visant une transposition partielle et modifiant les lois budgétaires et comptables du 16 mai 2003 (Communautés et Régions) et du 22 mai 2003 (Etat fédéral) qui confient à la Cour des comptes la compétence de certifier leurs comptes généraux au plus tard à partir des comptes de l'année budgétaire 2020. Il est expliqué dans l'exposé des motifs que cette date butoir permet à la Cour des comptes de se préparer à cette nouvelle mission et de garantir que les comptes couvriront de manière suffisante les périmètres de consolidation respectifs. Le Conseil d'Etat estime que cette prolongation est contraire à l'article 15.1. de la directive, qui prévoit une transposition au plus tard le 31 décembre 2013.

## **EVOLUTIONS FUTURES**

L'Institut a constaté que dans leurs nouvelles déclarations, les Gouvernements wallon et de la Fédération Wallonie-Bruxelles « *s'engagent à mettre en place un comité d'audit indépendant, un plan d'audit lié à une analyse de risques actualisées [sic] par le management via notamment les contrats d'administration, un service commun d'audit FWB-SPW et une uniformisation du statut des auditeurs.* ».

En ce qui concerne la comptabilité des pouvoirs locaux bruxellois, le gouvernement régional bruxellois « *revera le règlement général de comptabilité communale et s'attachera à rapprocher la comptabilité des CPAS et celle des communes. Une attention particulière sera portée aux normes comptables afin de les rendre compatibles aux normes SEC. Dans la même logique que celle mise en place au niveau régional, à savoir une optimisation de l'utilisation des moyens budgétaires et une évaluation des financements durables des politiques, les communes, les asbl communales et les intercommunales feront l'objet d'un soutien à travers un suivi et un contrôle financier renforcés durant cette législature.* ».

Le Gouvernement flamand procédera également à l'évaluation et à l'adaptation du décret en matière de coopération intercommunale, en concertation avec les communes.

Il n'est pas de notre propos d'établir une comparaison avec le secteur privé. Le secteur public a ses spécificités. Ce caractère propre est reconnu, sur le plan de l'audit et de l'information financière, par les *International Standards on Auditing* (normes ISA).

Tout comme dans le secteur privé, des données fiables forment la base d'une gestion responsable. L'Union européenne a délimité les principes d'un *reporting* financier fiable. La Communauté flamande a concrétisé cela au moyen du concept de *single audit*.

La profession de réviseur d'entreprises est prête à s'organiser pour être en mesure de satisfaire à la demande de mener l'audit exigé par la directive ou pour participer étape par étape à sa mise en œuvre, par exemple par le biais d'un « *quick scan* » (la conformité (*compliance*) avec le cadre légal, le contrôle interne (présence de mesures minimales de gestion), la cohérence des informations financières générées et l'appréciation du risque de fraude).

Une organisation qui fait l'objet d'un contrôle est consciente de la nécessité constante de s'améliorer et de gagner en efficacité. Les économies faciliteront les nouveaux investissements publics et la mise en place de mesures de croissance. Pensons aux générations futures.

Afin de répondre aux attentes légitimes de l'ensemble des parties prenantes au sein d'une société moderne concernant la transparence et la fiabilité des informations financières, l'Institut espère que les diverses assemblées législatives belges n'attendront pas 2020 pour soumettre les comptes publics pour la première fois à un audit indépendant réalisé conformément aux normes internationales.

## ANNEXE

### **RAPPORT D'AUDIT UNIQUE DU [REVISEUR D'ENTREPRISES] AU [CONSEIL D'ADMINISTRATION] DE LA PERSONNE MORALE FLAMANDE \_\_\_\_\_ SUR LE COMPTE RENDU SEC ANNUEL CONCERNANT L'EXERCICE CLOS LE 31 DECEMBRE 20\_\_ (art. 9, § 6 de l'arrêté relatif au *single audit*)**

Conformément à l'article 9, § 6 de l'arrêté du Gouvernement flamand du 7 septembre 2012 relatif au contrôle et au *single audit*, nous avons contrôlé le compte rendu SEC annuel concernant l'exercice clos le 31 décembre 20\_\_. Le rapport budgétaire a été établi par le [conseil d'administration] de la personne morale flamande \_\_\_\_\_ conformément au système européen des comptes 2010 (SEC 2010)<sup>1</sup>, tel que repris dans le Manuel sur les règles comptables, dans la version qui est d'application à l'exercice contrôlé, tel qu'établi par le département Finances et Budget (*Financiën en Begroting*), service Comptes annuels et Certification (*Jaarrekening en Certifiëring*), en exécution des principes exposés dans le règlement européen concernant le système européen des comptes nationaux et régionaux 2010 (SEC 2010) et dans le Manuel de l'Institut des Comptes nationaux.

#### **Rapport sur le compte rendu SEC annuel – Opinion sans réserve**

##### *Responsabilité du [conseil d'administration] à l'égard du compte rendu SEC*

Le [conseil d'administration] est responsable de l'établissement du rapport budgétaire selon le modèle de rapport repris dans le Manuel sur les règles comptables, première version, élaboré par le département Finances et Budget, service Comptes annuels et Certification, (« *reporting SEC* »), y compris de la cohérence de ce rapport avec les comptes annuels conformément au Décret des comptes et aux arrêtés d'exécution. Le [conseil d'administration] est également responsable de l'organisation comptable comme prescrit par le 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 (Décret des comptes) et ses arrêtés d'exécution. Le [conseil d'administration] est également responsable de l'implémentation du contrôle interne que l'organe d'administration estime nécessaire à l'établissement d'un rapport budgétaire exempt d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

##### *Responsabilité du [réviseur d'entreprises]*

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ce compte rendu SEC sur la base de notre contrôle. Nous avons effectué notre contrôle selon les normes internationales d'audit (ISA). [*Nous avons effectué notre contrôle selon les recommandations et normes générales de révision émises par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.*] Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique, ainsi que de planifier et de réaliser le contrôle en vue d'obtenir une assurance raisonnable que le compte rendu SEC ne comporte pas d'anomalies significatives.

Un contrôle implique la mise en œuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et informations fournis dans le compte rendu SEC. Le choix des procédures mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques que le compte rendu SEC comporte une anomalie significative, que celle-ci provienne de fraudes ou résultent d'erreurs, relève du jugement du réviseur d'entreprises. En procédant à cette évaluation des risques, le réviseur d'entreprises prend en compte le contrôle interne de l'entité relatif à l'établissement par l'entité du rapport budgétaire établi conformément aux règles SEC, cela afin de définir des procédures d'audit appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Un contrôle consiste également à apprécier le caractère approprié des principes comptables utilisés et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par le [conseil d'administration], ainsi qu'à apprécier la présentation d'ensemble du rapport budgétaire.

---

<sup>1</sup> Le 26 juin 2013, le nouveau règlement SEC (« SEC 2010 »), qui succède au SEC 95, a été publié dans le Journal officiel de l'Union européenne. Ce règlement doit être appliqué par les Etats membres depuis septembre 2014 pour l'établissement de leurs comptes nationaux. La référence au système européen des comptes doit donc être adaptée dans le rapport.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

*Opinion sans réserve*

A notre avis, le compte rendu SEC de la personne morale flamande \_\_\_\_\_ du 31 décembre 20\_\_ a été établi, dans tous ses aspects significatifs, conformément au système européen des comptes 1995 (SEC 1995), tel que repris dans Manuel sur les règles comptables, dans la version qui est d'application à l'exercice contrôlé, tel qu'établi par le département Finances et Budget (*Financiën en Begroting*), service Comptes annuels et Certification (*Jaarrekening en Certifiëring*), en exécution des principes exposés dans le règlement européen concernant le système européen des comptes nationaux et régionaux 1995 (SEC 1995) et dans le Manuel de l'Institut des Comptes nationaux. Ce compte rendu SEC concorde avec les autres éléments des comptes annuels, conformément au Décret des comptes et ses arrêtés d'exécution.

*Autre point*

La personne morale flamande \_\_\_\_\_ a également établi des comptes annuels conformément au Décret des comptes et ses arrêtés d'exécution pour l'exercice clos le 31 décembre 20\_\_, dont nous avons fait rapport de façon distincte dans la première partie du présent écrit au [conseil d'administration] de la personne morale flamande \_\_\_\_ en date du \_\_ \_\_\_\_\_ 20\_\_.

Lieu, date et signature

Cabinet XYZ

Réviseur d'entreprises

Représenté par

Nom réviseur d'entreprises