

# Chapitre 1

## Néolibéralisme, *new public management* et comptabilité(s) : trois décennies de réformes comptables en Belgique

DAMIEN PIRON(1) ET FLORENT LEGRAND(2)

### Résumé

*En prélude à un examen approfondi des systèmes de comptabilité publique actuellement en vigueur dans l'ensemble des entités du pays, ce chapitre offre une perspective diachronique et contextuelle des réformes de la comptabilité publique menées au cours des trois dernières décennies en Belgique. Dans cette optique, une première partie, de nature théorique, replace tout d'abord ces réformes comptables dans le contexte de transformation de l'État et des modes d'action publique. La seconde partie, empirique et généalogique, retrace ensuite la logique de trois réformes fondamentales de la comptabilité publique fédérale conduites durant la période étudiée : la rupture avec la tradition caméraliste opérée par la loi du 15 mars 1991, l'adoption des ambitieuses lois de 2003 et leur mise en œuvre minimaliste et, enfin, la transposition de la directive 2013/34/UE à travers la loi du 25 décembre 2016. L'analyse souligne le rôle d'entrepreneur de politique publique joué par la Cour des comptes dans la dynamique de réforme de la comptabilité publique en Belgique, ainsi que les tensions qu'elle génère d'un point de vue politique et administratif. En dernière analyse, cette contribution interroge la portée concrète du processus de rationalisation économique de l'action publique, caractéristique du néolibéralisme, sur la gestion des politiques publiques en Belgique.*

(1) D. Piron, ULiège.

(2) F. Legrand, UIB.

## INTRODUCTION

Les différents chapitres de cet ouvrage offrent une présentation détaillée des systèmes de comptabilité publique en vigueur dans l'ensemble des entités du pays. Aussi essentielle soit-elle, cette impressionnante mise en perspective synchronique ne se suffit cependant pas totalement à elle-même. Elle mérite, selon nous, d'être complétée par une approche diachronique, qui retrace à grands traits l'évolution de la comptabilité publique belge dans le temps long et replace cette technique dans le contexte politico-administratif dans lequel elle s'inscrit. Tel est précisément l'objet de ce chapitre. En raison du caractère à la fois dense et transversal de la matière examinée et, plus prosaïquement, des contraintes rédactionnelles inhérentes à l'espace qui nous est imparti, des choix méthodologiques ont cependant dû être posés. Il nous a ainsi fallu circonscrire notre réflexion dans l'espace et dans le temps. Ainsi, seule la comptabilité de l'Autorité fédérale, longtemps demeurée seule compétente en la matière<sup>(3)</sup>, est abordée dans les lignes qui suivent. De même, le parti est-il pris de se concentrer principalement sur les trois dernières décennies, marquées par l'adoption de plusieurs réformes successives dans les matières comptables et budgétaires – dont les lois de 2003 constituent en quelque sorte « l'apothéose », au vu de leur ampleur.

Le plan de cette contribution est dès lors le suivant. Une première partie, de nature théorique, replace les réformes de la comptabilité publique dans le contexte de la transformation contemporaine de l'État et des modes d'action publique. À cette fin, elle expose d'abord le socle idéologique sur lequel reposent ces réformes, initiées dès la décennie 1980 aux quatre coins du globe : le *New Public Management*, une doctrine d'inspiration anglo-saxonne désireuse de soumettre l'administration aux principes de concurrence et de rationalité économique au cœur de la rationalité néolibérale (I.1.). Les modalités concrètes de la transformation de l'État sous l'effet de ces réformes comptables sont ensuite abordées à travers une présentation générale (I.2.) et trois controverses théoriques (I.3.). Un aperçu international de la mise en œuvre de la comptabilité patrimoniale au sein du secteur public ponctue ce tour d'horizon (I.4.). La deuxième partie du

(3) Depuis l'entrée en vigueur 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 entités fédérées sont compétentes pour déterminer leur propre système budgétaire et comptable, dans le respect des principes généraux établis par cette loi. Le contenu de ces différents ensembles normatifs fait l'objet d'une analyse approfondie dans plusieurs chapitres ultérieurs de cet ouvrage.

chapitre, à la fois empirique et généalogique<sup>(4)</sup>, retrace la logique qui anime les réformes de la comptabilité publique fédérale qui se succèdent en Belgique depuis 1991. Pour ce faire, elle se décompose en trois parties, qui correspondent à autant de révisions du cadre législatif encadrant la tenue des comptes publics. La rupture avec la tradition caméraliste induite par la loi du 15 mars 1991 portant réforme de la comptabilité générale de l'État et de la comptabilité provinciale est examinée dans un premier temps (II.1.), avant de basculer vers l'analyse des lois de 2003, étudiées à travers leur genèse (II.2.) et leur mise en œuvre (II.3.). Enfin, les modifications engendrées par la transposition, en décembre 2016, de la directive 2013/34/UE sont évoquées en guise d'épilogue (II.4.), avant de conclure.

## I. TRANSFORMATION DE L'ÉTAT ET COMPTABILITÉ PUBLIQUE : FONDEMENTS THÉORIQUES ET IMPLICATIONS PRATIQUES

### I.1. Du néolibéralisme au *New Public Management* : la réinvention de l'État sur le modèle de l'entreprise

Dans un ouvrage de référence, le philosophe P. Dardot et le sociologue Ch. Laval proposent une analyse transversale du néolibéralisme<sup>(5)</sup>. Selon eux, l'un des principaux objectifs stratégiques poursuivis par cette « nouvelle raison du monde » a trait à la généralisation de la logique concurrentielle à l'ensemble des sphères de l'existence humaine. Les pouvoirs publics n'étant pas épargnés par cette ambition, la présente contribution se donne dès lors pour objectif d'examiner la transformation de l'État et des modes de gestion publique sous l'effet du discours et des pratiques néolibéraux<sup>(6)</sup>.

L'ordolibéralisme allemand et le néolibéralisme austro-américain constituent les principales sources d'inspiration théorique de la rationalité néolibérale contemporaine. Une différence majeure entre ces deux traditions concerne les limites de l'application du jeu de la concurrence dans la sphère sociale. Alors que les ordolibéraux apportent une réponse ambiguë

(4) Sur la démarche généalogique, voy. M. FOUCAULT, « Nietzsche, la généalogie, l'histoire », in *Hommage à Jean Hyppolite* (S. BACHELARD *e.a.* éds), Paris, PUF, 1971, pp. 145-172.

(5) P. DARDOT et Ch. LAVAL, *La nouvelle raison du monde. Essai sur la société néolibérale*, Paris, La Découverte, 2009.

(6) Pour une application de cette grille d'analyse dans le domaine des finances publiques, voy. D. PIRON, *Gouverner les régions par les finances publiques. Européanisation, fédéralisation et néolibéralisme en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 2019.

à cette question, les néolibéraux américains défendent pour leur part une position radicale. L'objectif stratégique qu'ils poursuivent est en effet celui d'une « généralisation illimitée de la forme du marché » (7) au sein du corps social. Les pouvoirs publics ne sont donc pas épargnés par cette « tentative de déchiffrement en termes économiques de comportements sociaux traditionnellement non économiques » (8). Cette critique de la politique gouvernementale à travers le prisme du positivisme économique est mise au service de projets visant à « redessiner l'État de l'intérieur » (9).

La réinvention du fonctionnement de l'appareil étatique constitue un point d'attention central de la pensée néolibérale. En pratique, l'État ne constitue pas seulement la principale cible de critiques des néolibéraux ; il s'érige également en instrument privilégié de mise en œuvre des réformes qu'ils promeuvent. Il constitue donc à la fois un *agent* et un *objet* de rationalisation économique. Ce qu'ambitionnent les néolibéraux (américains) n'est en effet pas tant un retrait pur et simple de l'État que la reconfiguration radicale de ses finalités et modes d'action. Dans le discours néolibéral, l'extension aux pouvoirs publics de la logique concurrentielle à laquelle sont soumises les entreprises privées est décrite comme un « levier de responsabilisation » indispensable à l'accroissement de l'efficacité (atteinte des objectifs fixés) et de l'efficience (optimisation des moyens déployés afin d'atteindre ces objectifs) de l'action publique, érigés en objectifs prioritaires.

W. Davies précise la forme prise par la reconfiguration de l'action de l'État à l'ère néolibérale. De son point de vue, le néolibéralisme poursuit avant tout un projet de « rationalisation économique de la politique et de l'État » (10), lequel se voit désormais tenu d'optimiser les ressources à sa disposition, c'est-à-dire de calculer la politique la plus efficace, compétitive ou maximisant le bien-être tout en conservant la maîtrise de ses coûts. Dans le cas des pouvoirs publics, l'évaluation économique est généralement utilisée en tant que substitut là où les principes de jugement marchands ne peuvent pas directement être appliqués. L'enjeu consiste en d'autres termes à faire fonctionner les organismes publics « comme si » ils étaient soumis à la contrainte du marché.

(7) M. FOUCAULT, *Naissance de la biopolitique – Cours au Collège de France (1978-1979)*, Paris, Gallimard, 2004, p. 249.

(8) *Ibid.*, p. 251.

(9) R. VAN HORN et P. MIROWSKI, « The Rise of the Chicago School of Economics and the Birth of Neoliberalism », in *The Road from Mont Pelerin : The Making of the Neoliberal Thought Collective* (P. MIROWSKI et D. PLEHWE), Cambridge, Harvard University Press, 2009, p. 163 (traduction propre).

(10) W. DAVIES, *The Limits of Neoliberalism*, Londres, Sage, 2017, p. 27 (traduction propre).

En synthèse, le principal effet du néolibéralisme sur les pouvoirs publics résiderait donc moins dans l'extension de la logique marchande à l'ensemble des secteurs de l'action publique, que dans la soumission de l'ensemble des organismes publics à une logique de calcul économique. L'un des principaux traits de cette rationalité résiderait en définitive dans « la quête du désenchantement de la politique par la science économique » (11), c'est-à-dire l'éradication la plus large possible des jugements normatifs inhérents à la vie publique en faveur d'un argumentaire économique construit par des élites académiques, économiques, politiques et administratives. Dans ce contexte, la légitimité de l'État découlerait principalement de sa capacité à mener des politiques « efficaces » aux yeux des experts-économistes. Une telle « économicisation » de la politique est toutefois loin d'être naturelle. Elle requiert au contraire le développement d'un arsenal complexe d'instruments d'évaluation de la performance, tels que la comptabilité nationale, l'économétrie, mais aussi la comptabilité d'entreprise.

Au cours des décennies 1990 et 2000, le *New Public Management* (NPM) refaçonne radicalement la manière de concevoir le fonctionnement de l'administration publique. Cette doctrine d'inspiration anglo-saxonne considère qu'il n'existe pas de distinction fondamentale entre les modes de gestion applicables aux entreprises privées et aux institutions publiques. Ses partisans estiment donc que les principes, techniques et pratiques qui ont prouvé leur efficacité dans le secteur privé peuvent, voire doivent être importés dans le secteur public, par le biais de réformes administratives rendues nécessaires par des impératifs d'économie, d'efficacité et d'efficience – aussi connus comme les « 3E ». Les implications d'un tel discours ne doivent pas être sous-estimées : en érigeant le management au rang de « mode de gestion "générique" » (12), purement instrumental et dès lors applicable de manière analogue aux secteurs public et privé, le *New Public Management* évacue subrepticement l'épineux débat relatif à la spécificité de l'État par rapport aux organismes privés. Il véhicule en effet une représentation de l'État largement assimilable une entreprise privée, à la fois dans ses modes de gestion et dans les objectifs poursuivis (efficacité, souplesse, réactivité, innovation, service aux clients, etc.). Dans le contexte de ce nouveau « gouvernement entrepreneurial » (13), l'entreprise privée fait donc office de véritable *modèle* vers lequel il conviendrait de tendre à travers une réforme en profondeur des modes de gestion publique.

(11) W. DAVIES, *The Limits of Neoliberalism*, *op. cit.*, p. 6 (traduction propre).

(12) P. DARDOT et Ch. LAVAL, *La nouvelle raison du monde. Essai sur la société néolibérale*, *op. cit.*, p. 356.

(13) Pour reprendre le titre d'un chapitre de l'ouvrage de P. Dardot et Ch. Laval (*ibid.*).

Ch. Pollitt et G. Bouckaert isolent cinq variables au cœur des trajectoires de réforme des modes de gestion publique inspirées par ce courant : la gestion financière, la gestion du personnel, les formes organisationnelles, la mesure de la performance et la transparence<sup>(14)</sup>. Sur le plan financier, les réformes préconisées par le NPM induisent une modification radicale de la conception dominante du rôle du budget dans la conduite des politiques publiques. Elles visent en effet à transformer celui-ci en un véritable outil de gestion et de planification aux mains des gestionnaires publics, en lieu et place de l'allocation annuelle des ressources évoluant de façon incrémentale qu'il a souvent tendance à être en pratique. Cette préoccupation peut avoir plusieurs motivations, parfois concurrentes : une meilleure détermination des priorités politiques, une amélioration du processus de reddition des comptes, voire, dans certains cas, une limitation des dépenses publiques. Les pratiques révèlent la transition d'une gestion budgétaire basée sur les transactions monétaires effectives (« comptabilité en base caisse ») vers une gestion comptable semblable à celle en vigueur dans le secteur privé, qui prend appui sur les droits et obligations budgétaires des pouvoirs publics (« comptabilité en droits constatés »)<sup>(15)</sup>.

Une autre caractéristique des réformes inspirées par le NPM concerne l'introduction de systèmes de mesure de la performance, censés assurer un pilotage efficace de l'action publique et favoriser une communication transparente sur celle-ci vis-à-vis des responsables politiques ou des citoyens<sup>(16)</sup>. Il convient à cet égard de distinguer les *outputs*, qui sont les réalisations directes des agents, et les *outcomes*, qui sont les résultats de ces actions sur le groupe bénéficiaire de la politique. Il est généralement plus aisé de mesurer l'action des agents que les résultats d'une politique. Des systèmes de mesure de la performance mal construits portent donc en eux les germes de la « myopie gestionnaire ». Cette expression caractérise les situations dans lesquelles une focalisation excessive sur certains indicateurs de performance d'une politique publique détourne le gestionnaire (public ou non) des objectifs réellement visés par celle-ci. La généralisation d'une logique d'évaluation de la performance présente en d'autres termes

(14) C. POLLITT et G. BOUCKAERT, *New Public Management : A Comparative Analysis – Into The Age of Austerity*, 4<sup>e</sup> éd., Oxford, Oxford University Press, 2017, pp. 76-125.

(15) I. SAUTERER, M. SICILIA et I. STECCOLINI, « Public Budgets and Budgeting in Europe : State of the Art and Future Challenges », in *The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe* (E. ONGARO et S. VAN THIEL), Londres, Palgrave, 2018, pp. 141-163.

(16) W. VAN DOOREN, G. BOUCKAERT et J. HALLIGAN, *Performance Management in the Public Sector*, 2<sup>e</sup> éd., Londres, Routledge, 2015.

un risque « d'obsession du contrôle »<sup>(17)</sup>, au détriment des missions à accomplir. Le reste de cette contribution examine la reconfiguration de l'État et de la gestion publique à l'ère néolibérale à travers le prisme de l'introduction d'une comptabilité de type entrepreneurial au cœur de l'administration publique en Belgique.

## 1.2. Comptabilité publique et transformation de l'État

### 1.2.1. Comptabilité budgétaire v. comptabilité d'entreprise : présentation générale

La transition d'un système de comptabilité publique spécifique vers un système de comptabilité en partie double et en droits constatés inspiré de la comptabilité d'entreprise représente une tendance majeure de ces trois dernières décennies<sup>(18)</sup>. Désormais engagée dans la plupart des États occidentaux, et au-delà, cette évolution notable dans la gestion publique contemporaine (que d'aucuns n'hésitent d'ailleurs pas à qualifier de « véritable révolution »<sup>(19)</sup>) traduit une inflexion profonde dans la conception de l'État et de son action. Elle marque en effet le déplacement d'une comptabilité prioritairement axée sur le contrôle administratif de la dépense publique et le respect de l'autorisation budgétaire traditionnellement associée au parlementarisme (la « comptabilité budgétaire ») vers une comptabilité dite patrimoniale, « qui comptabilise et valorise monétairement tous les actifs (immobilisations, stocks, créances et disponibilités) et tous les passifs (dettes et provisions), et élabore à partir de là un bilan qui retrace la situation patrimoniale de l'entité considérée »<sup>(20)</sup>. Le tableau 1 propose une comparaison systématique des comptabilités budgétaire, d'une part, et d'entreprise, d'autre part, à l'aune de sept dimensions : leur finalité, leur public-cible, le mode de comptabilisation retenu, le fait générateur des écritures comptables, le résultat obtenu, le mode de valorisation déployé et, enfin, le type de contrôle exercé<sup>(21)</sup>.

(17) En référence au célèbre ouvrage de M. POWER, *La société de l'audit. L'obsession du contrôle*, Paris, La Découverte, 2005.

(18) A. KHAN et S. MAYES, *Transition to accrual accounting*, Washington DC, Fonds monétaire international, 2009.

(19) Y. LE LANN et B. LEMOINE, « Les comptes des générations : les valeurs du futur et la transformation de l'État social », *Actes de la recherche en sciences sociales*, 2012, n° 4, p. 69.

(20) C. EYRAUD, *Le capitalisme au cœur de l'État : comptabilité privée et action publique*, Broissieux, Éditions du Croquant, 2013, p. 9.

(21) Ce tableau est librement inspiré de l'exposé proposé par C. Eyraud (*ibid.*).

Tableau 1 : comparaison des comptabilités budgétaire et d'entreprise

	Comptabilité budgétaire	Comptabilité d'entreprise
<b>Finalité</b>	Contrôle budgétaire	« Image fidèle »
<b>Public-cible</b>	Parlement	Gestionnaires publics et investisseurs
<b>Mode de comptabilisation</b>	Comptabilité de caisse (modifiée)	Comptabilité d'engagement (droits constatés)
<b>Fait générateur</b>	Encaissement/décaissement (sphère du comptable)	Engagement juridique (sphère de l'ordonnateur)
<b>Résultat</b>	Variation de la caisse	Compte de résultats et bilan
<b>Mode de valorisation</b>	Comptabilité de flux : absence de valorisation du patrimoine public	Comptabilité de flux et de stocks : valorisation monétaire de l'ensemble des actifs et passifs
<b>Contrôle</b>	A priori, systématique et exhaustif	Audits ex post ciblés

Passons en revue chacun des deux systèmes comptables sur la base de ces dimensions.

La finalité première de la comptabilité de l'État (également appelée « comptabilité budgétaire ») réside dans le contrôle budgétaire, c'est-à-dire la surveillance de la régularité de l'emploi des fonds publics. Elle trouve sa raison d'être dans une logique de contrôle, par le pouvoir législatif, de l'action du pouvoir exécutif. Son principal public-cible est donc le Parlement. Il s'agit d'une comptabilité dite « de caisse » (parfois « modifiée » en vue de tenir compte de certains types d'engagements budgétaires spécifiques), destinée à retracer les entrées et sorties d'argent dans les caisses de l'État. Les recettes et dépenses publiques y sont en d'autres termes comptabilisées au moment de leur encaissement ou décaissement par un comptable public. La comptabilité budgétaire se présente donc comme une comptabilité purement factuelle, dont le principal résultat est la variation de caisse. Autrement dit, il s'agit d'une comptabilité de flux, peu sensible à la valorisation des stocks à disposition de l'État – qu'il s'agisse de biens mobiliers, immobiliers et financiers. Elle ne prête dès lors pas attention à la situation patrimoniale de ce dernier, pas plus qu'à son évolution au cours du temps du fait, par exemple, de sa consommation ou de sa dégradation. Enfin, dans la philosophie de ce système, le contrôle exercé tant par le Parlement que par la Cour des comptes à l'égard des dépenses publiques est préalable, systématique et exhaustif.

La comptabilité budgétaire présente de nombreux avantages en termes de contrôle démocratique du processus budgétaire. Elle propose ainsi une description très fine des recettes et dépenses publiques, ce qui facilite le suivi effectif des engagements financiers. Les contrôles y sont par ailleurs aisés en raison de la place centrale qu'y tiennent les pièces justificatives. Au cours de ces dernières décennies, ce système comptable historique n'a toutefois pas été épargné par la critique. L'un des principaux reproches formulés à son encontre réside dans son incapacité à rendre compte de manière adéquate du coût des politiques publiques, en raison de l'absence de valorisation financière précise du patrimoine public et du montant total des créances, dettes et engagements de l'État vis-à-vis des tiers. Selon ses opposants, la comptabilité de l'État serait également biaisée en faveur du court terme et aisément manipulable, comme l'illustre l'existence de multiples techniques bien connues de retardement des paiements (telles que les principes dits « de l'ancre » ou de la « facture dans le tiroir »)(22).

L'introduction d'un système de comptabilité dite d'entreprise (qu'elle soit générale ou analytique) dans le secteur public vise à répondre à ces critiques. Selon l'expression consacrée, cet instrument vise en effet à donner une « image fidèle » de patrimoine et, plus généralement, de la situation financière des pouvoirs publics. Il s'adresse dès lors avant tout aux gestionnaires publics et aux investisseurs, ainsi que, dans une moindre mesure, aux citoyens capables d'en comprendre le fonctionnement. La comptabilité d'entreprise est une comptabilité en partie double, qui repose sur une mise en perspective systématique des crédits et des débits, par définition équivalents. Il s'agit également d'une comptabilité en droits constatés (encore appelée « comptabilité d'engagement »), qui enregistre les recettes et les dépenses publiques au moment de la naissance d'une créance ou d'une dette. Le fait générateur de cette recette ou de cette dépense réside en d'autres termes dans la conclusion d'un acte entraînant avec certitude un dénouement financier, le moment de celui-ci important peu(23).

Cette comptabilité se présente par ailleurs comme une comptabilité patrimoniale, attentive tant aux flux qu'aux stocks. À côté du compte de

(22) J. BLONDAL, « Budget Reform in OECD Member Countries : Common Trends », *OECD Journal on Budgeting*, 2003, vol. 2/4, pp. 22-24.

(23) D'un point de vue sémantique, « le système de comptabilité des droits constatés qui veut dépasser la logique de caisse dérive de l'*accrual basis*, de *accrued to date* soit courus à ce jour, qui peut aussi se traduire par comptabilité d'engagement : les dettes sont prises en compte à partir du moment où elles sont contractées et que des droits ont été accumulés (et non simplement payés, décaissés) ». Y. LE LANN ET B. LEMOINE, « Les comptes des générations : les valeurs du futur et la transformation de l'État social », *op. cit.*, p. 69.

résultat, qui offre une mesure des résultats réalisés au cours d'un exercice donné (généralement un an), figure également un bilan, c'est-à-dire une estimation de l'état du patrimoine à l'issue de la période examinée(24). Cette forme de « généralisation de la valorisation monétaire »(25) implique en d'autres termes la comptabilisation et la valorisation de l'ensemble des droits (« actifs ») et obligations (« passifs ») à charge de l'État(26). À la différence de la comptabilité budgétaire, la comptabilité d'entreprise ne repose donc pas uniquement sur une base factuelle. Elle se singularise en effet par l'introduction d'éléments discrétionnaires, sous la forme d'estimations (dans le cas des provisions, par exemple), d'hypothèses ou encore de conventions (notamment en ce qui concerne le calcul des amortissements). Enfin, la mise en œuvre d'une comptabilité d'entreprise s'accompagne généralement de l'introduction de nouvelles modalités de contrôle. Le contrôle systématique et préalable des opérations budgétaires, perçu comme une entrave bureaucratique à l'autonomie des nouveaux « gestionnaires publics », tend en effet à être remplacé par des procédures de « contrôle interne », importées du secteur privé. L'introduction d'un tel système de contrôles *ex post* ciblés témoigne d'un changement radical dans la philosophie du contrôle exercé puisque « le champ (exhaustif ou par échantillon), le moment (contemporain ou *a posteriori*) et l'intensité (tout ou partie des vérifications) »(27) de l'intervention effectuée peuvent désormais être ajustés. Le contrôle se présente en d'autres termes comme « une action ciblée accomplie par sondage, en fonction d'une analyse de risques fondée sur la nature et le montant de la dépense et sur les pratiques des ordonnateurs »(28).

Dans le sillage de cet exposé général des principes auxquels obéissent ces deux systèmes comptables, la prochaine section analyse trois controverses illustratives des enjeux socio-politiques, à la fois multiples et profonds, qui accompagnent l'introduction de la comptabilité d'entreprise dans le secteur public(29). Elles concernent respectivement la détermination des

(24) Le résultat correspond en d'autres termes à la variation de la valeur du patrimoine au cours de la période examinée.

(25) C. EYRAUD, *Le capitalisme au cœur de l'État : comptabilité privée et action publique*, op. cit., p. 44.

(26) Les actifs publics se composent des immobilisations, stocks, créances et disponibilités, tandis que les passifs recouvrent les dettes et provisions.

(27) M. BERMOND, « La nouvelle comptabilité de l'État », *Regards sur l'actualité*, 2005, n° 316, pp. 50-51.

(28) *Ibid.*

(29) Parmi l'abondante littérature consacrée à l'examen des enjeux socio-politiques soulevés par la transformation du secteur public et de l'État sous l'effet des technologies comptables, nous renvoyons le lecteur à la réflexion séminale de J. BROADBENT et J. GUTHRIE, « Changes in the Public Sector : A Review of Recent

éventuelles spécificités de l'État, les modalités de valorisation du patrimoine public et, enfin, le rôle et les effets des systèmes informatiques mobilisés.

### 1.3. Les enjeux socio-politiques de l'introduction de la comptabilité d'entreprise au sein du secteur public : illustration à travers trois controverses

#### 1.3.1. L'État est-il une entreprise comme les autres ?

La première question, de nature théorique, que pose l'introduction d'une comptabilité d'entreprise dans le secteur public est relative à la spécificité (avérée ou prétendue) de l'État et de l'action publique. Cette problématique s'impose comme une question à la fois centrale et transversale dans la réflexion relative à la « modernisation » des systèmes comptables publics sous l'effet du *New Public Management* et de la rationalité néolibérale. Elle se résume, très simplement, de la manière suivante : « l'État est-il une institution à part, particulière, ou est-il un acteur économique (quasiment ou complètement) comme les autres ? »(30).

Deux positions antagonistes s'affrontent à cet égard. Pour certains, l'État est doté de spécificités irréductibles, susceptibles de remettre fondamentalement en cause l'intérêt de l'introduction d'une comptabilité patrimoniale en son sein. À la différence de l'État, une entreprise ne peut par exemple se soustraire d'initiative à ses obligations (contractuelles ou légales), au risque de s'exposer à des poursuites judiciaires. À l'inverse, les pouvoirs publics concluent un grand nombre d'engagements sous la forme d'actes unilatéraux, qu'ils peuvent donc décider de modifier – moyennant le respect de certaines prescriptions légales, qu'ils édictent cependant eux-mêmes. Cette illustration renvoie à la problématique plus générale de la

"Alternative" Accounting Research », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1992, vol. 5/2, pp. 3-31. Cet article a fait l'objet d'une actualisation par la suite : J. BROADBENT et J. GUTHRIE, « Public Sector to Public Services : 20 Years of "Contextual" Accounting Research », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2008, vol. 21/2, pp. 129-169. D'autres références génériques (c'est-à-dire non relatives à un cas d'étude national ou sectoriel particulier) pertinentes sont également offertes par I. LAPSLEY, « Accounting and the New Public Management : Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity ? », *Financial Accountability & Management*, 1999, vol. 15/3-4, pp. 201-207 ; S. ELLWOOD et S. NEWBURY, « Public Sector Accrual Accounting : Institutionalising Neo-liberal Principles ? », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2007, vol. 20/4, pp. 549-573 ; ainsi que J. CHRISTAENS et J. ROMMEL, « Accrual Accounting Reforms : Only for Businesslike (Parts of) Governments », *Financial Accountability & Management*, 2008, vol. 24/1, pp. 59-75.

(30) C. EYRAUD, *Le capitalisme au cœur de l'État : comptabilité privée et action publique*, op. cit., p. 120.

valorisation comptable des attributs essentiels de l'État, tels que la souveraineté et le droit de lever l'impôt. D'autres estiment au contraire que les spécificités de l'État par rapport aux entreprises doivent être relativisées. Relativement marginales, elles ne seraient pas de nature à empêcher l'introduction d'une comptabilité patrimoniale dans les administrations publiques. Selon ce point de vue, c'est à ces dernières qu'il revient en conséquence de démontrer, au cas par cas, que les normes comptables auxquelles sont soumises les entreprises ne trouvent pas à s'appliquer à l'État. Parce qu'elle propose que le rapprochement entre comptabilités publique et privée devienne la norme, plutôt que l'exception, cette perspective inverse en d'autres termes les termes de l'échange classique entre ces deux systèmes comptables.

Cette évolution, dans le domaine de la comptabilité, peut utilement être mise en perspective avec une transformation contemporaine du droit administratif, qui voit le contrat se substituer progressivement à l'acte unilatéral. Dans ces deux cas, l'enjeu soulevé est de déterminer la portée concrète de l'exorbitance du droit public par rapport au droit commun. La sociologue de la comptabilité C. Eyraud constate ainsi que l'évolution de l'État français est marquée, au niveau tant comptable que juridique par « sa "banalisation", par un fort rapprochement au "droit commun" (celui des entreprises), par le déclin de son "domaine d'exception", de son "exorbitance" » (31).

### 1.3.2. Comment valoriser le patrimoine public ?

La controverse, à première vue théorique, sur les spécificités de l'État se présente sous un jour beaucoup plus concret lorsqu'il s'agit de déterminer le mode de valorisation du patrimoine public. En effet, « le passage de l'État à une comptabilité d'entreprise, dans la mesure où cela lui fait valoriser monétairement ce qui existait auparavant sous forme de listes et d'inventaires (biens mobiliers et immobiliers) ou sous forme de compte en nature (quantification physique des stocks), fait donc entrer l'État, à partir d'une forme d'économie naturelle, dans une économie monétaire » (32).

(31) C. EYRAUD, *Le capitalisme au cœur de l'État : comptabilité privée et action publique*, op. cit., p. 171.

(32) *Ibid.*, pp. 17-18.

Encore convient-il de s'accorder sur la manière de déterminer la valeur monétaire de ces « actifs » et « passifs » publics. Il existe en effet de nombreuses méthodes différentes pour ce faire. La méthode dite du coût historique a ainsi longtemps été privilégiée, en raison de la certitude qu'elle procure. Dans ce cas, la valeur comptable d'un bien correspond à son coût « historique », c'est-à-dire à son prix d'acquisition ou à son coût de production. Afin de tenir compte de l'usure progressive du bien en question, des amortissements, dont le montant est défini sur la base de conventions, peuvent également être retranchés de cette somme chaque année. Une toute autre logique sous-tend l'évaluation à la valeur du marché (« *fair value* ») (33). Ainsi que son nom l'indique, cette technique consiste à valoriser un bien sur la base de son prix d'acquisition *actuel*, c'est-à-dire sa valeur d'échange sur un marché concurrentiel. En l'absence de telles conditions, il est alors fait appel à une valeur dite actuarielle, estimée à l'aide de modèles mathématiques complexes – que certains auteurs n'hésitent d'ailleurs pas à qualifier de « prophéties financières non vérifiables » (34).

En synthèse, alors que la méthode du coût historique valorise un bien en fonction de sa valeur d'usage, la méthode de la valeur de marché se focalise davantage sur sa valeur d'échange. Autrement dit, cette dernière « ne renseigne pas tant sur la capacité d'une entreprise à faire des profits dans le futur, que sur ce que pourrait rapporter sa liquidation immédiate, son démembrement par unité » (35). Selon C. Eyraud, l'application de cette logique aux pouvoirs publics peut dès lors être assimilée à une « extension de la possibilité de commercialisation marchande » (36) du patrimoine public. Sous le prétexte d'une gestion dynamique en phase avec l'impératif de « bonne gestion » publique, la (re)valorisation monétaire constante des actifs (corporels, incorporels et financiers) de l'État peut en effet nourrir des spéculations à l'égard de ces « bijoux de famille » et ainsi préparer la mise sur le marché du patrimoine public.

(33) Voy. Y. BIONDI, « The Pure Logic of Accounting : A Critique of the Fair Value Revolution », *Accounting, Economics, and Law : A Convivium*, 2011, vol. 1/1, pp. 2-16.

(34) V. BIGNON, Y. BIONDI et X. RAGOT, « Une analyse économique de la "juste valeur" : l'évolution des principes comptables dans la réglementation européenne », *Prisme*, 2004, n° 4, p. 27.

(35) M. AGUETTA et A. REBÉRIOUX, *Dérives du capitalisme financier*, Paris, Albin Michel, 2004, pp. 171-172.

(36) C. EYRAUD, *Le capitalisme au cœur de l'État : comptabilité privée et action publique*, op. cit., p. 164.

### 1.3.3. Les systèmes informatiques : des infrastructures structurantes ?

La dernière controverse examinée dans cette section concerne le rôle et les effets des systèmes informatiques à travers lesquels est opérationnalisée la comptabilité d'entreprise. D'un point de vue matériel, la mise en œuvre de cette réforme requiert en effet l'instauration d'un « progiciel de gestion intégrée » (PGI), à savoir une base de données unique pour l'ensemble des fonctions de l'entreprise. Dans les faits, les progiciels développés afin de répondre aux nouveaux besoins des administrations publiques sont inspirés par les systèmes déjà existant dans le secteur privé. On assiste, en d'autres termes, à un alignement du secteur public sur un outil initialement développé pour correspondre aux besoins du secteur privé.

Un tel déplacement n'est pas sans conséquence, en raison du caractère véritablement structurant de telles « infrastructures » (37), qui peuvent bien entendu être l'objet d'un paramétrage particulier en vue de répondre à certaines spécificités du secteur public, mais uniquement dans certaines limites. Ils induisent en conséquence des transformations discrètes, mais néanmoins profondes dans la manière tant de concevoir que d'organiser le service public. À titre d'illustration, ces PGI ont notamment pour effet d'importer le vocabulaire de l'entreprise au cœur de l'État (on y parle notamment de « société État », dont les établissements publics constitueraient des « filiales ») ; de modifier durablement certaines procédures de travail propres aux administrations publiques (entre autres à travers la disparition *de facto* de la phase classique d'ordonnancement de la dépense publique, qui n'existe pas dans le secteur privé), les pratiques comptables en vigueur dans le secteur privé s'imposant désormais comme le standard de référence ; ou encore d'accroître « la formalisation des procédures au cœur du contrôle interne comptable, ainsi que les principes de base de l'audit (auditabilité, traçabilité, etc.) » (38). En ce qui concerne ce dernier point, les PGI sont d'ailleurs « de plus en plus souvent considérés comme une condition de possibilité de l'audit, et leur existence comme un des critères positifs dans un audit » (39).

(37) Ce terme est ici entendu comme un système technologique à large échelle construit de manière relationnelle, mais néanmoins doté d'une capacité d'action propre. Pour plus de précisions à cet égard, voy. S. STAR, « The Ethnography of Infrastructure », *American Behavioral Scientist*, 1999, vol. 43/3, pp. 377-391.

(38) C. EYRAUD, *Le capitalisme au cœur de l'État : comptabilité privée et action publique*, op. cit., p. 67.

(39) *Ibid.*

### 1.4. La mise en œuvre de la comptabilité patrimoniale au sein du secteur public : un aperçu international

La transition d'un système de comptabilité budgétaire vers un système de comptabilité patrimoniale bénéficie du soutien de nombreux acteurs sur la scène internationale. Parmi ceux-ci figurent notamment des institutions internationales de premier plan (le FMI, l'OCDE, la Banque mondiale, la Commission européenne, etc.), des instituts internationaux de normalisation comptable (à l'instar de la Fédération internationale des comptables – IFAC, et de l'Office statistique de l'Union européenne – Eurostat), des associations de « professionnels du chiffre » (à l'image de la Fédération des comptables européens – FEE) ou encore des bureaux de consultance (Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers).

L'Organisation pour la coopération et le développement économiques (OCDE), qui regroupe la plupart des États membres de l'Union européenne ainsi que les principaux partisans de la comptabilité en droits constatés (le Royaume-Uni, l'Australie, la Nouvelle-Zélande, etc.), joue un rôle actif dans la promotion et la diffusion de cette technique comptable, non seulement parmi ses membres, mais également à l'échelle mondiale (40). À côté de la publication de nombreux articles consacrés à la question (41), elle a également créé un Réseau des hauts responsables de la gestion et de la comptabilité publiques, qui organise depuis 2001 un symposium annuel sur la comptabilité publique en droits constatés à destination de praticiens de haut vol (hauts fonctionnaires des administrations nationales des Finances et du Budget, experts-comptables, comptables nationaux, etc.) (42).

Ce processus d'échange de « bonnes pratiques » budgétaires et comptables semble porter ses fruits. Une enquête sur la transition vers un système de comptabilité en droits constatés conduite en 2016 par l'OCDE indique en effet que 25 des 34 États membres de cette organisation (soit environ trois quarts d'entre eux) rédigent des états financiers annuels sur la base d'une comptabilité en droits constatés (éventuellement modifiée) (43). Il convient

(40) P. ADHIKARI et L. GÅRSETH-NESBAKK, « Implementing Public Sector Accruals in OECD Member States : Major Issues and Challenges », *Accounting Forum*, 2016, vol. 40/2, pp. 125-142.

(41) Voy., à titre d'exemple, J. BLONDAL, « Accrual Accounting and Budgeting : Key Issues and Recent Developments », *OECD Journal on Budgeting*, 2003, vol. 3/1, pp. 43-59 ; J. BLONDAL, « Issues in Accrual Budgeting », *OECD Journal on Budgeting*, 2004, vol. 5/4, pp. 103-119.

(42) <http://www.oecd.org/fr/gov/budgetisation/reseaudeshrsurlagectionbudgetaire.htm>.

(43) Pour une comparaison récente des avantages et inconvénients liés à l'introduction d'un système de comptabilité d'entreprise dans onze États membres de l'OCDE, voy. D. MORETTI et T. YOUNGBERRY, « Getting Added Value out of Accruals Reforms », *OECD Journal on Budgeting*, 2018, vol. 18/1, pp. 114-166.

de prendre la mesure de l'évolution opérée à cet égard en moins de quinze ans : lors d'une précédente enquête, menée en 2003, seul un quart des membres de l'OCDE déclarait alors se conformer à ce principe. Par ailleurs, seuls deux États (l'Allemagne et les Pays-Bas) indiquent explicitement ne pas envisager de réforme en ce sens au cours des années à venir (44).

Au niveau européen, Eurostat est chargé de contrôler la qualité des informations budgétaires publiées par les États membres dans le cadre de sa mission de surveillance des statistiques nationales de finances publiques. Dans ce contexte, la qualité des comptes agrégés par les Instituts nationaux de statistique – en Belgique, l'Institut des comptes nationaux (ICN) – est intimement liée à celle des données « de première main » élaborées en amont par l'ensemble des unités institutionnelles sur la base de leur système de comptabilité publique. Ces systèmes varient toutefois d'un État à l'autre. À la demande d'Eurostat, le bureau de consultance Ernst & Young a donc réalisé une comparaison systématique des systèmes de comptabilité publique et des pratiques d'audit développées par les différents sous-secteurs des administrations publiques de l'ensemble de l'Union européenne (45). Plutôt que de s'attarder sur l'ensemble des résultats de ce volumineux rapport remis en décembre 2012 (soit quelques mois avant l'adhésion de la Croatie), il semble plus pertinent d'en évoquer les tendances générales. La principale conclusion qui se dégage de cette analyse comparée à grande échelle concerne la grande hétérogénéité des systèmes de comptabilité publique en vigueur en Europe, et ce tant au niveau des pratiques formelles (comptabilité en base caisse v. comptabilité en droits constatés) que des arrangements institutionnels (harmonisation des systèmes comptables entre niveaux de pouvoir).

En termes de pratiques comptables, les pays d'Europe centrale et orientale (PECOs), qui ont adhéré à l'Union européenne entre 2004 et 2007, semblent plus prompts à adopter une comptabilité en droits constatés que les membres dits « historiques ». Ce phénomène s'explique en grande partie par le fait que la Commission européenne exige depuis 1999 que les candidats à l'adhésion soient dotés d'une comptabilité en droits constatés. Les PECO disposent également d'un système comptable réputé moins complexe que celui de leurs homologues. À l'inverse, les pays du centre

(44) D. MORETTI, « Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries – Results of the 2016 OECD Accruals Survey », *OECD Journal on Budgeting*, 2016, vol. 16/1, pp. 9-29.

(45) ERNST & YOUNG, « Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States », *Final Report Prepared for Eurostat*, 19 décembre 2012.

et du sud du continent appliquent généralement un système comptable en base caisse, modifié par de nombreux arrangements (par exemple, des standards différents entre sous-secteurs des administrations publiques). Il convient toutefois de relever que les pays nordiques (la Finlande, la Suède et le gouvernement central du Danemark), ainsi que la France disposent d'une comptabilité en droits constatés. En termes de valorisation, les pouvoirs publics recourraient peu à la méthode de la « juste valeur » (*fair value*), au profit de la méthode du coût historique et, dans une moindre mesure, de celle du coût de remplacement.

Au niveau institutionnel, ce sont – sans réelle surprise – les États fédéraux qui semblent dotés de l'architecture comptable la plus complexe. Les auteurs du rapport attribuent ce phénomène à la volonté des entités fédérées de se doter d'une certaine forme d'autonomie. Dans la même veine, les systèmes comptables en vigueur d'une entité fédérée à l'autre peuvent également varier largement au sein d'un même pays. Par ailleurs, les pouvoirs locaux et les administrations de sécurité sociale adopteraient plus souvent une comptabilité en droits constatés que les administrations centrales. Selon les consultants d'Ernst & Young, cette différence se justifierait par la dimension respective des différentes entités en présence. La taille plus restreinte des pouvoirs locaux faciliterait en particulier la mise en œuvre d'une telle réforme comptable. Enfin, la transition d'une comptabilité en base caisse vers une comptabilité en droits constatés dure généralement plus longtemps que ce qui était initialement prévu. Elle représente également un investissement important, tant en termes de formation du personnel que de changements organisationnels.

Dans le prolongement de ces développements théoriques, la seconde partie de ce chapitre explore la mise en œuvre de la réforme de la comptabilité publique dans le cas situé de la Belgique.

## II. L'ÉVOLUTION DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE DE L'AUTORITÉ FÉDÉRALE DE 1991 À NOS JOURS

Cette seconde partie prend appui sur la littérature scientifique, les travaux conduits au Parlement fédéral, les cahiers d'observations de la Cour des comptes et les législations pertinentes afin de retracer les enjeux socio-politiques des réformes de la comptabilité publique de l'Autorité fédérale conduites au cours des trois dernières décennies. Sur cette base,

l'examen des réformes relatives à la comptabilité publique menées en Belgique de 1991 à nos jours peut être divisé en quatre grandes périodes. Dans un premier temps, la loi du 15 mars 1991 introduit de nouvelles logiques relatives aux processus comptables (II.1.). Ce « moment préparatoire » débouche sur l'adoption des lois de mai 2003, qui provoquent une véritable rupture à travers l'instauration d'une comptabilité en partie double et une réorganisation du contrôle budgétaire (II.2.). La mise en œuvre de cette réforme rencontre toutefois d'importants obstacles, décrits dans une troisième section consacrée à la loi du 22 mai 2003 sur le budget et la comptabilité de l'État fédéral (II.3.). La transposition, en décembre 2016, de la directive 2013/34/UE semble enfin donner un nouvel élan à ce processus de longue haleine (II.4.).

### II.1. Une rupture avec la tradition caméraliste : la loi du 15 mars 1991 portant réforme de la comptabilité générale de l'État et de la comptabilité provinciale

Entre 1982 et 1987, une délégation générale en matière de réforme comptable (ci-après : « la Délégation ») est chargée de préparer « une modernisation des méthodes de gestion budgétaire et financière » (46). À l'issue de ses travaux, celle-ci préconise une révision des fondements mêmes de la comptabilité publique, à travers la mise en place d'un système comptable en partie double. La Délégation recommande l'adoption d'un système comptable hybride, combinant des éléments de comptabilité patrimoniale et de comptabilité budgétaire afin de jouir des avantages qu'offre la première sur le plan de la gestion budgétaire, sans toutefois réduire la qualité du contrôle sur l'utilisation des deniers de l'État que permet d'exercer la seconde. La Délégation plaide en outre en faveur d'un rapprochement des mécanismes et des règles d'imputation comptable de l'État avec ceux d'usage dans la comptabilité privée et la comptabilité nationale. Ces travaux sont à l'origine de la loi du 28 juin 1989 modifiant les lois sur la comptabilité de l'État (47). Parmi plusieurs réformes d'importance, figurent notamment l'adoption du budget par programme

(46) P. RION et A. TROSCHE, *Initiation au droit budgétaire et comptable des administrations publiques*, Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 260.

(47) Loi du 28 juin 1989 modifiant la loi du 28 juin 1963 modifiant et complétant les lois sur la comptabilité de l'État, la loi du 16 mars 1954 relative au contrôle de certains organismes d'intérêt public et la loi du 15 mai 1846 sur la comptabilité de l'État, et abrogeant la loi du 31 décembre 1986 portant réglementation des crédits provisoires (*M.B.*, 18 juillet 1989).

et le développement de budgets administratifs par allocation de base. À l'exception d'une préfiguration du compte d'exécution du budget, cette loi ne modifie en revanche pas le régime comptable utilisé (48).

En l'absence d'initiative gouvernementale, les sénateurs É. Cooreman et consorts (CVP) déposent le 4 juillet 1990 une proposition de loi portant réforme de la comptabilité générale de l'État et de la comptabilité provinciale. Le souci de transparence dans l'enregistrement et la présentation des opérations qui anime le législateur repose notamment sur l'examen des différents systèmes comptables en vigueur en Belgique (État, entreprises et parastataux) et l'analyse de quelques pays voisins comme la France et les Pays-Bas. Dans le prolongement de la loi budgétaire de 1989, la loi du 15 mars 1991 se donne ainsi pour objectif d'améliorer la transmission du compte général de l'État (49). À cette époque, les fondements de l'organisation comptable de l'État demeurent inscrits dans la loi du 15 mai 1846 sur la comptabilité de l'État, qui organise la comptabilité budgétaire sur une base transactionnelle (« base caisse »). Les différentes modifications apportées à ce texte depuis son adoption n'avaient pas fondamentalement altéré cette logique.

La réforme de 1991 induit donc une rupture drastique avec la tradition « caméraliste » jusqu'alors en vigueur dans la comptabilité de l'État belge. Elle prévoit en effet la soumission de l'ensemble des pouvoirs publics à un nouveau processus comptable construit autour d'un système de comptes normalisés en partie double, qui intègre l'ensemble des opérations budgétaires, financières et patrimoniales afin de développer « un contrôle permanent de leur évolution » (50). La mise en œuvre de cette réforme et le développement d'un plan comptable normalisé sont confiés à une Commission de normalisation de la comptabilité publique. À travers cette réforme, le législateur belge souhaite se doter d'une comptabilité patrimoniale et économique « moderne », permettant la présentation des résultats économiques et un bilan patrimonial complet de l'État (51). Si la comptabilité budgétaire est conservée à des fins de contrôle démocratique, celle-ci

(48) P. RION et A. TROSCHE, *Initiation au droit budgétaire et comptable des administrations publiques*, op. cit., p. 261.

(49) Projet de loi portant sur l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, rapport fait au nom de la Commission des Finances et du Budget, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2002-2003, n° 50-1870/004, p. 32.

(50) *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2001-2002, n° 50-1870/001, p. 9.

(51) Réponse donnée le 1<sup>er</sup> mars 1993 à la question n° 333 de M. Louis Standaert, *Q.R.*, Ch., sess. ord., 1992-1993, n° 49, pp. 4095-4096.

est désormais intégrée dans une comptabilité économique générale. Ce faisant, le législateur s'inscrit dans le sillage des recommandations de la Délégation, qui prévoient que le compte de l'État doit être composé d'un compte d'exécution du budget, d'un compte de résultat économique et d'un bilan annuel.

L'examen des travaux parlementaires montre peu d'opposition à la mise en œuvre de cette réforme. La Cour des comptes se réjouit par exemple de l'adoption d'une réforme qu'elle juge « extrêmement positive » (52). Elle estime en effet que le plan comptable améliore tant la présentation des résultats financiers que la transparence des opérations comptables et reflète mieux la consistance réelle des patrimoines publics. La plupart des députés considèrent que cette réforme modernise un système comptable désuet et améliore l'exercice du contrôle parlementaire. Dans un contexte d'introduction de méthodes comptables inspirées du secteur privé dans le secteur de la sécurité sociale, dans les communes et CPAS ou encore dans certains parastataux, le député M. Daerden (PS), lui-même expert-comptable, insiste sur l'intérêt d'adopter des normes comptables uniformes au niveau des provinces, communes, régions et de l'État fédéral (53).

Les principales critiques émises à l'encontre de cette loi portent sur l'adéquation de ce nouveau dispositif comptable à la nature spécifique des pouvoirs publics. Ainsi, le Député W. De Vlieghe (Écolo/Agalev) indique que la « comptabilité publique ne peut être conçue en fonction des objectifs d'une entreprise privée » car « les pouvoirs publics doivent se fixer d'autres objectifs qu'une entreprise privée » (54). Ce type de remarque réapparaît, sous différentes formes, dans l'ensemble des réformes comptables qui succéderont à la loi du 15 mars 1991. Ces réticences, qui portent avant tout sur la défense de la comptabilité budgétaire comme un instrument de contrôle parlementaire sur l'exécutif, n'empêchent toutefois pas l'adoption de la loi.

En raison de son caractère incomplet et temporaire, le projet de plan comptable proposé par la Délégation nécessite toutefois des développements considérables. Instituée en 1992, la Commission de normalisation de la comptabilité publique est chargée de mettre au point le plan comptable normalisé et de rédiger des projets d'adaptation des textes légaux

(52) Projet de loi portant réforme de la comptabilité générale et de la comptabilité provinciale, rapport fait au nom de la Commission des Finances, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 1990-1991, n° 47-1315/2.

(53) *Ibid.* Ce souci d'uniformisation se retrouve dans la réforme de 2003, comme nous le verrons ci-après.

(54) *Ibid.*

et réglementaires en vigueur. À l'image de la Commission des normes comptables pour le secteur privé, elle a pour tâche de définir précisément l'architecture et le mode de fonctionnement d'un plan comptable adapté au secteur public (55). Cette Commission, dont le secrétariat est assuré par le ministère des Finances, doit faire collaborer les représentants d'un grand nombre d'institutions : communautés, régions, Commission communautaire commune, Cour des comptes, Trésorerie, Banque nationale de Belgique (BNB), Agence de la dette et experts indépendants. La Cour des comptes fait état de travaux compliqués, en raison notamment des critiques émises par les entités fédérées (56). Malgré ces éléments, cette Commission profite de la mission qui lui est confiée par la Conférence interministérielle des finances et du budget (CIFB) pour élaborer, en concertation avec les communautés et les régions, un plan comptable normalisé unique pour toutes les entités. Elle veille dans ce cadre à ce que le plan comptable des entités publiques soit aussi proche que possible du plan comptable minimal normalisé utilisé dans les entreprises (57).

Les choix opérés portent sur la mise en œuvre d'une comptabilité en partie double intégrant la comptabilité budgétaire et pouvant servir de base à une comptabilité analytique. Dès 1993, le Gouvernement encourage ainsi la mise en place d'un système analytique embryonnaire, sans toutefois imposer de modèle. Il est également décidé de revoir entièrement la législation relative à la comptabilité de l'État, plutôt que d'adapter les textes existants. Selon certains experts, la loi du 15 mars 1991 rendait indispensable une révision en profondeur de la législation sur la comptabilité publique. L'autonomie budgétaire et comptable octroyée aux entités fédérées à l'occasion de la réforme institutionnelle de 1988-1989 prévoit en outre l'adoption d'une loi déterminant les dispositions générales applicables aux budgets et à la comptabilité des communautés et des régions (58). Il faut toutefois attendre 2003 pour voir cette loi être adoptée

(55) P. RION et A. TROSCHE, *Initiation au droit budgétaire et comptable des administrations publiques*, op. cit., pp. 260-261.

(56) 158<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *Observations et documents soumis à la Chambre des représentants*, Fasc. 1<sup>er</sup>, sess. 2001-2002, pp. 75-77.

(57) A.R. du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé (*M.B.*, 29 septembre 1983).

(58) L'article 71, § 1<sup>er</sup>, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (*M.B.*, 17 janvier 1989) précise que les dispositions en vigueur dans les domaines comptables et budgétaires sont applicables aux entités fédérées aussi longtemps que le législateur fédéral n'adopte pas ces dispositions générales. Dans l'intervalle, les communautés et régions ne peuvent commencer à exercer effectivement les nouvelles compétences attribuées par cette réforme institutionnelle dans ces domaines.

et mettre de la sorte fin à l'application de la législation fédérale transitoire d'application depuis 1989.

## II.2. L'introduction d'une comptabilité patrimoniale au sein de l'État belge : les réformes comptables de mai 2003

Dès 1996, un avant-projet de loi rédigé par la Commission de normalisation de la comptabilité publique est soumis à l'avis de la section législation du Conseil d'État. Après avoir été adapté afin de répondre aux critiques émises par ce dernier, ce texte est approuvé par la CIFB le 19 janvier 2000 et adopté par le Conseil des ministres le 12 mai suivant. Il débouche sur le projet de loi déposé par le Gouvernement fédéral le 18 juin 2002, à l'origine des lois du 16 mai 2003 (59) et du 22 mai 2003 (60) instaurant un système de comptabilité en partie double pour l'État fédéral et les entités fédérées. Ce cadre légal impose la tenue d'une comptabilité générale sur la base d'un plan comptable normalisé, intégrant l'ensemble des opérations budgétaires, financières et patrimoniales. Il établit également les principes fondamentaux qui gouvernent la comptabilité générale et budgétaire de ces institutions.

À l'instar de la loi du 28 juin 1989, la réforme proposée entend apporter une solution au retard constaté dans le dépôt des comptes publics. Pour ce faire, elle redéfinit les tâches des acteurs du processus comptable et fixe de nouvelles règles de comptabilisation. Le nouveau système permet en outre au Parlement d'être informé des crédits budgétaires accordés et des conséquences de cette utilisation en termes économiques et patrimoniaux, ce qui n'était pas possible jusqu'alors. Conformément à la loi du 15 mars 1991, le choix se porte sur l'instauration d'une comptabilité en partie double, mais aussi sur l'imputation des opérations sur la base des

(59) 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).

(60) Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral (*M.B.*, 3 juillet 2003). Bien que la date d'entrée en vigueur de la loi du 22 mai 2003 ait initialement été fixée au 1<sup>er</sup> janvier 2007, divers arrêtés royaux ont successivement reporté celle-ci, de telle sorte qu'elle n'est finalement entrée en vigueur que le 1<sup>er</sup> janvier 2012 pour tous les services de l'Administration générale. Voy. égal. l'arrêté royal du 10 novembre 2009 fixant le plan comptable applicable à l'État fédéral, aux communautés, aux régions et à la Commission communautaire commune (*M.B.*, 11 décembre 2009) ; l'arrêté royal du 29 avril 2012 portant fixation des règles complémentaires relatives à la présentation des comptes annuels des services de l'État fédéral (*M.B.*, 30 mai 2012) et l'arrêté royal du 29 avril 2012 déterminant la forme dans laquelle le compte d'exécution du budget des services de l'administration générale doit être établi (*M.B.*, 1<sup>er</sup> juin 2012).

engagements. Les droits constatés se voient ainsi attribuer, dans la comptabilité budgétaire, « un rôle de premier plan, tant en matière de recettes que de dépenses » (61). Cette généralisation du système des engagements entraîne un véritable déplacement du « centre de gravité » du contrôle des dépenses puisqu'il va de pair avec la suppression du visa préalable de la Cour des comptes et « l'instauration d'un système de contrôle interne généralisé et une réorganisation du contrôle budgétaire et administratif du pouvoir exécutif » (62). Le développement d'un plan comptable (inspiré du secteur privé) est la pièce maîtresse de cette nouvelle comptabilité entrepreneuriale, censée améliorer les informations relatives à la situation financière et patrimoniale de l'État et permettre une consolidation plus aisée des comptes nationaux (63).

### II.2.1. Les arguments avancés par les partisans de la réforme

Les arguments déployés par les partisans la réforme comptable peuvent être regroupés en deux catégories : la nécessaire « modernisation » de la comptabilité publique en vue de dépasser les limites d'une comptabilité budgétaire jugée désuète et l'influence de facteurs dits « externes ».

#### II.2.1.1. La nécessaire « modernisation » de la comptabilité publique

Les acteurs soutenant la réforme soulignent le caractère dépassé de la comptabilité publique en vigueur. Comme le résume, de manière imagée, l'ancien ministre des Finances, J.-J. Viseur (cdH), la comptabilité de trésorerie « empêche d'avoir une vision exacte de la situation. Nous travaillons encore avec un appareil photographique à soufflet alors que nous vivons à l'heure du numérique ! » (64). L'exposé des motifs présente ainsi la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité d'entreprise (65) à la fois comme une « référence naturelle » et une « source d'inspiration importante » (66). Le régime comptable des entreprises n'est toutefois pas transposé tel quel,

(61) Projet de loi portant sur l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, rapport précité, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2002-2003, n° 50-1870/004, p. 12.

(62) *Ibid.*, p. 18.

(63) P. RION et A. TRÖSCH, *Initiation au droit budgétaire et comptable des administrations publiques*, op. cit., p. 265.

(64) Question n° 12588 de J.-J. Viseur du 14 novembre 2006, *Q.R.*, Ch., sess. ord. 2006-2007, n° 51-1091, p. 2.

(65) *M.B.*, 4 septembre 1975.

(66) Projet de loi portant sur l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, rapport précité, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2002-2003, n° 50-1870/004.

« en raison du caractère public des services auxquels il est destiné » (67). S. Desille, première auditrice à la Cour des comptes, estime à cet égard qu'en ne transposant pas purement et simplement aux administrations le modèle comptable des entreprises comme cela a pu être le cas dans certains États anglo-saxons, les parlementaires belges ne se privent pas des avantages de la comptabilité budgétaire, tels que l'évaluation des politiques menées au regard des objectifs fixés (68).

La gestion privée et la comptabilité en partie double sont en d'autres termes présentées de manière purement instrumentale comme des outils indispensables pour améliorer la gestion des finances publiques. Cette réforme doit notamment permettre d'enrichir l'information à destination des parlementaires et d'appliquer des mécanismes comptables « universellement utilisés » (69). Le développement de la technologie informatique offrirait par ailleurs « la possibilité d'élaborer des processus uniformes, tant en matière de saisie des données et des travaux de contrôle que de l'exploitation des données », permettant par là d'organiser l'accessibilité des informations stockées dans la comptabilité de l'État « de manière optimale » (70).

Le système adopté répondrait ainsi aux critiques communément formulées à l'égard de la comptabilité budgétaire, telles que le manque d'information concernant la gestion du patrimoine, la non-intégration de la gestion financière du patrimoine et de la dette et, enfin, l'absence de développement d'une vision à long terme (71). Il s'agit là de reproches courants à l'égard des budgets publics, qui ne sont pas envisagés comme des outils de gestion, mais uniquement de prévision et d'autorisation des dépenses (72). La réforme de 2003 remet de la sorte à l'agenda la problématique de l'évaluation de la situation du patrimoine de l'État réclamée par de nombreux parlementaires. L'instauration d'une comptabilité en

(67) Projet de loi portant sur l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, rapport précité, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2002-2003, n° 50-1870/004, p. 24.

(68) S. DESILLE, « L'apport d'une comptabilité générale dans le système de comptabilité des administrations : avantages et difficultés », *Bulletin de documentation du SPF Finances*, 2009, vol. 69/1, p. 137.

(69) *Ibid.*, p. 142.

(70) Projet de loi portant sur l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, rapport précité, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2002-2003, n° 50-1870/004, p. 25.

(71) F. KHROUZ et Ch. TSATSI, « Le nouveau système comptable fédéral. Valeur ajoutée de la comptabilité générale », *Bulletin de documentation du SPF Finances*, vol. 69/1, p. 146. Les députés sociaux-chrétiens, alors dans l'opposition, soutiennent par exemple cette réforme dans l'optique de limiter le recours à des techniques budgétaires qu'ils dénoncent (telles que le principe de l'ancre, les opérations dites « one shot » et le report de charges dans le temps).

(72) R. GHYSELS, P. PHAN et C. TSATSI, « Synthèse de la réforme comptable de l'État et des régions en Belgique », *Accountancy & Tax*, 2011, n° 4, p. 9.

partie double nécessite en effet la réalisation d'un nouvel inventaire, qui peut être un instrument utile pour vérifier « si la politique menée appauvrit ou enrichit effectivement l'État » (73). Le Gouvernement montre toutefois peu d'intérêt pour la réactivation de la Commission pour l'inventaire du patrimoine, ainsi qu'en témoigne son intention de supprimer cette instance chargée d'établir les règles d'évaluation et de dresser l'état du patrimoine public.

Cette réforme comptable s'inscrit par ailleurs dans le cadre d'une réforme administrative de grande ampleur. Mue par un souci de « responsabilisation » accrue des fonctionnaires dirigeants, la réforme dite « Copernic » (74) souhaite assurer un lien suffisant entre l'organisation administrative et les processus budgétaires et comptables. La réforme de la comptabilité est donc indissociable de cette réforme administrative, qui introduit les principes d'un système de contrôle interne dans les services publics fédéraux (SPF) et organise un audit interne indépendant de ceux-ci (75). Les députés soulignent notamment que les plans de management de l'administration ne peuvent être mis en place sans comptabilité en partie double (76). Selon le Conseiller de la Cour des comptes P. Rion, les arrêtés royaux relatifs à ces deux outils de contrôle peuvent alors servir de point de départ à la présente réforme, le Gouvernement ayant « anticipé la réforme de la comptabilité publique à travers ceux-ci » (77).

### II.2.1.2. L'influence de facteurs « externes » : la comparaison avec les autres États européens et niveaux de pouvoir et l'influence du référentiel européen de comptabilité nationale

Si la comptabilité publique fédérale ne donne plus entière satisfaction en raison de certaines de ses caractéristiques intrinsèques, les partisans de la réforme justifient également celle-ci par l'influence de « facteurs externes », tels que la comparaison avec d'autres États européens et

(73) Question n° 338 de C. Devlies du 14 novembre 2007, *Q.R.*, Ch., 2007-2008, n° 52-23, p. 26.

(74) Pour plus de précisions sur cette réforme, voy. Ch. DE VISSCHER et F. VARONE, « La nouvelle gestion publique "en action" », *Revue internationale de politique comparée*, 2004, vol. 11/2, pp. 177-185 et D. PIRON, « Évolutions et changement de paradigme dans la fonction publique fédérale belge », *Revue de la Faculté de Droit de l'ULg*, 2012, vol. 57/4, pp. 513-532.

(75) Voy. l'arrêté royal du 26 mai 2002 relatif au système de Contrôle interne des services publics fédéraux (*M.B.*, 31 mai 2002) et l'arrêté royal du 2 octobre 2002 relatif à l'audit interne au sein des services publics fédéraux (*M.B.*, 9 octobre 2002).

(76) Question n° 5373 de S. Verherstraeten du 13 avril 2005, *Q.R.*, Ch., 2005-2006, n° 51-559, pp. 1-6.

(77) Projet de loi portant sur l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, rapport précité, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord. 2002-2003, n° 50-1870/004, pp. 30-32.

d'autres niveaux de pouvoir, d'une part, et l'influence des normes comptables européennes, d'autre part.

En 2003, de nombreux États européens ont déjà mis en œuvre une comptabilité patrimoniale ou s'appêtent à le faire. La comptabilité de caisse en partie simple contraste alors « violemment avec le système moderne de comptabilité en partie double prônée par l'Europe et déjà introduite par la majorité des autres États membres » (78). Diverses instances internationales, comme la Fédération internationale des comptables (*International federation of accountants* – IFAC), prônent ainsi la mise en œuvre d'une comptabilité en partie double. Il serait en d'autres termes nécessaire de changer de méthode pour rejoindre les standards comptables appliqués non seulement par le secteur privé, mais aussi par de nombreuses organisations relevant du secteur public, dans le reste de l'Europe, mais aussi à d'autres niveaux de pouvoir en Belgique (79). À défaut, les administrations fédérales risqueraient, selon S. Desille (Cour des comptes), de rester « isolées avec des pratiques comptables ancestrales exclusivement comprises, appliquées et contrôlées par une poignée de fonctionnaires formés sur le tas et *intra muros* étant donné que la matière n'est pas enseignée dans les écoles et les universités » (80).

Les parlementaires et le Gouvernement invoquent également l'influence des normes comptables européennes. La Cour des comptes insiste par exemple sur la nécessité d'un plan comptable unique pour toutes les entités publiques belges en vue d'une consolidation précise des données comptables de la Belgique dans le cadre de l'intégration budgétaire européenne (81). L'exposé des motifs souligne à cet égard que la confection du budget doit être en concordance avec le Système européen des comptes nationaux et régionaux (SEC), que la Commission de normalisation de la comptabilité publique érige en « ligne directrice » dans le cadre de

(78) Question n° 969 de C. Devlies du 14 novembre 2006, Q.R., Ch., 2006-2007, n° 51-1094, p. 7.

(79) R. GHYSELS, P. PHAN et C. TSATSIS, « Synthèse de la réforme comptable de l'État et des régions en Belgique », *op. cit.*, p. 8. Les partisans de la réforme font ainsi valoir que les pouvoirs locaux ont déjà instauré une comptabilité patrimoniale, à côté de leur comptabilité budgétaire – ou sont en passe de le faire. Tel est par exemple le cas des communes dès 1995, des CPAS en 1997, des provinces en 2003 et, enfin, des régions à partir de 2005.

(80) S. DESILLE, « L'apport d'une comptabilité générale dans le système de comptabilité des administrations : avantages et difficultés », *op. cit.*, p. 140.

(81) 160<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *Observations et documents soumis à la Chambre des représentants*, Fasc. 1<sup>er</sup>, sess. 2003-2004.

ses travaux (82). Le législateur indique ainsi avoir « profité de la présente réforme pour chercher à adhérer plus étroitement aux définitions, classifications et règles d'enregistrement fixées dans le SEC 1995 » (83). La réforme de 2003 introduit en effet plusieurs composantes fondamentales du système de comptabilité nationale en vigueur sur le continent européen : le concept de droit constaté, l'adaptation de la classification économique des opérations ou encore une nouvelle définition du secteur des administrations publiques (84). Certains parlementaires, à l'image d'Y. Leterme (CD&V), sont eux aussi d'avis que la « comptabilité économique » doit « tenir compte des obligations imposées par le SEC 95 » (85).

## II.2.2. Les arguments avancés par les opposants à la réforme

Les deux principaux arguments défendus par les opposants à la réforme ont trait à l'évolution du rôle de la comptabilité budgétaire et la modification du travail de la Cour des comptes.

### II.2.2.1. L'évolution du rôle de la comptabilité budgétaire

Le rôle de la comptabilité budgétaire est au cœur des débats tenus en commission des Finances et du Budget. Elle demeure en effet un instrument de contrôle parlementaire fondamental pour de nombreux députés, qui y voient un outil indispensable de suivi du budget et de maîtrise de l'évolution des finances publiques. L'instauration d'une comptabilité en partie double fait donc craindre aux parlementaires une remise en cause de leur pouvoir de contrôle de l'exécutif. Ainsi, la « nouvelle » comptabilité publique n'offrirait pas autant de garanties que le système en vigueur du point de vue du contrôle démocratique (86). Ce (res)sentiment est accentué par le processus de construction de la réforme de 2003, qui à

(82) *Ibid.* Cette Commission explique avoir donné la priorité, dans la mesure du possible, aux règles du SEC 95 plutôt qu'à celles de la comptabilité des entreprises commerciales lorsqu'une divergence se dégageait de la comparaison entre les deux systèmes. Si la structure du plan comptable des pouvoirs publics est généralement inspirée des classifications du SEC 95, il suit néanmoins une logique propre lorsque celles-ci s'écartent trop des traditions administratives ou du droit interne. Sur ce point, voy. P. RION et A. TROSCHE, *Initiation au droit budgétaire et comptable des administrations publiques*, *op. cit.*, pp. 272-274.

(83) Projet de loi portant sur l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, Avis de la sous-commission « Cour des comptes », *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2002-2003, n° 50-1870/004, p. 4.

(84) P. RION et A. TROSCHE, *Initiation au droit budgétaire et comptable des administrations publiques*, *op. cit.*, p. 45.

(85) Projet de loi portant sur l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, rapport précité, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2002-2003, n° 50-1870/004, pp. 53-54.

(86) *Ibid.*

la différence des réformes précédentes de la comptabilité publique, n'est pas d'initiative parlementaire. Les députés font ainsi état d'un partenariat entre la Cour des comptes, qui a multiplié les assemblées stratégiques et les travaux en vue de préparer la réforme, et le Gouvernement, sans véritable association du pouvoir législatif. L'apport, pour le Parlement, des processus de contrôle interne et d'audit interne est également remis en cause. Le principal risque identifié est que les managers publics se focalisent exclusivement sur la comptabilité patrimoniale, au détriment de la comptabilité budgétaire. Les députés souhaitent donc clarifier la relation entre ces deux systèmes comptables afin de ne pas remettre en cause la primauté de la comptabilité budgétaire qui ne peut, de leur point de vue, être réduite à un simple dérivé de la comptabilité économique.

Si l'exposé des motifs du projet de loi du 18 juin 2002 précise que la comptabilité à mettre en place « n'est pas une simple copie de la comptabilité des entreprises privées », le Conseil d'État craint également que la réforme proposée n'entrave le contrôle du budget (et plus précisément du budget général des dépenses), une fonction constitutionnelle qui vise à « permettre de contrôler le respect par le pouvoir exécutif des autorisations budgétaires de la Chambre des représentants » (87). Le Gouvernement considère néanmoins cette crainte injustifiée. De son point de vue, la primauté de la comptabilité générale sur la comptabilité budgétaire « ne traduirait [...] pas un jugement de valeur, mais bien un choix de technique comptable [...] nécessaire pour réaliser de manière intégrée les finalités très différentes poursuivies par la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire » (88). Ce faisant, l'exécutif réduit cette question à un choix exclusivement technique, éludant de la sorte les autres dimensions politiques, sociales, philosophiques, etc. qu'il renferme.

D'autres options, traduisant des choix politiques différents de ceux du Gouvernement fédéral, sont développées en commission du Parlement. En lieu et place d'une comptabilité (économique et budgétaire) en partie double, jugée trop complexe, le Secrétaire général du département des Affaires générales et des Finances de l'administration de la Communauté flamande, Léo Victor, préconise la suppression de la comptabilité

(87) C.E., avis n° 32.480/4 donné le 13 mars 2002 sur un avant-projet devenu la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2001-2002, n° 50-1870/001, p. 3.

(88) Projet de loi portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2001-2002, n° 50-1870/001, p. 36.

budgétaire et le développement d'une comptabilité économique accompagnée d'un rapport budgétaire fournissant davantage d'informations au Parlement. Certains députés encouragent alors l'instauration d'un tel rapport budgétaire, mais sans toutefois supprimer la comptabilité budgétaire (89). Auditionné par la Commission des Finances et du Budget, le Professeur H. Matthijs (VUB) souligne que la comptabilité d'entreprise est avant tout « un instrument fiscal, ce qui ne peut être exigé de la comptabilité publique » (90). Soulignant la différence des finalités poursuivies par les pouvoirs publics et les entreprises, ainsi que l'absence de valeur marchande de nombreux biens publics, il insiste sur la nécessité de développer un budget fonctionnel, « accessible, transparent et lisible pour les élus ainsi que pour le grand public » (91).

Cette analyse montre que l'instauration d'une comptabilité publique en partie double ne peut être réduite à un choix purement technique. Les différentes options présentées mobilisent par exemple de manière très différente le concept de transparence : si le Gouvernement fédéral envisage cette problématique en lien avec des facteurs externes, et principalement l'intégration budgétaire européenne, le Parlement souligne quant à lui l'importance de la transparence des comptes publics à travers le prisme de sa mission de contrôle de l'exécutif via le budget. Enfin, le Professeur Matthijs élargit les termes du débat en posant la question de la disponibilité et de l'accès de ces informations à l'ensemble des citoyens.

#### II.2.2.2. La modification du rôle de la Cour des comptes

La réforme proposée par le Gouvernement modifie fondamentalement le contrôle exercé par la Cour des comptes. La suppression du visa préalable qui accompagne cette réforme suppose en effet le passage d'un « contrôle de dossiers vers un contrôle de processus » (92) dans le chef de cette institution. La Cour des comptes et la Commission de normalisation de la comptabilité publique font néanmoins valoir que cette suppression du visa préalable est compensée par la mise en œuvre d'une nouvelle procédure de contrôle des dépenses – articulée autour du développement

(89) Projet de loi portant sur l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, avis de la sous-commission « Cour des comptes » précité, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2002-2003, n° 50-1870/004, p. 6.

(90) Projet de loi portant sur l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, rapport précité, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2002-2003, n° 50-1870/004, p. 24.

(91) *Ibid.*

(92) *Ibid.*, p. 36.

du contrôle interne au sein des administrations, ainsi que l'instauration d'audits, à la fois internes à l'administration et externes via la Cour des comptes – qui garantit selon elles que le Parlement continue d'être informé complètement du fonctionnement et de l'organisation de la politique des pouvoirs publics.

Différents parlementaires regrettent toutefois la suppression du visa préalable. La Députée Z. Genot (Agalev-Écolo) s'interroge ainsi sur son remplacement par « un simple processus d'information » et sur « l'incompatibilité supposée entre le maintien d'un visa préalable et le développement d'une comptabilité en partie double » (93). Elle souligne également les risques qui découlent de la dépendance des pouvoirs publics à certains logiciels comptables, ainsi que les problèmes informatiques rencontrés à cet égard par d'autres niveaux de pouvoir (tels que les communes et CPAS wallons). Le Député G. Bourgeois (VU&ID) et le Professeur H. Matthijs considèrent quant à eux que la mise en place de nouveaux processus de contrôle (contrôle interne et audit interne) ne peut servir de prétexte pour supprimer le visa préalable, étant donné que le contrôle interne relève en premier lieu du pouvoir exécutif, tandis que la Cour des comptes est un organe collatéral du Parlement (94). La réforme provoquerait donc un glissement du contrôle exercé par le pouvoir législatif vers le pouvoir exécutif. Certains députés se montrent également sceptiques à l'égard du contrôle interne, remettent en cause l'opérationnalité des systèmes d'audit au moment de la suppression du visa préalable et s'interrogent sur le degré d'indépendance des processus d'audit interne au sein d'une administration « politisée ». *In fine*, ces acteurs, à l'instar de G. Bourgeois, soulignent l'affaiblissement du contrôle parlementaire et la question de la transmission des informations au parlement. Ainsi, le Député Y. Leterme (CD&V) met en exergue que ce projet ne prévoit absolument rien pour compenser la restriction incontestable du droit de contrôle du parlement consécutive à la suppression du visa préalable. Le Député A. Borginon (VU&ID) estime quant à lui que le visa préalable garde toute sa pertinence en ce qui concerne le suivi de certains dossiers, tels que les achats militaires (95).

Selon la Cour des comptes, cette forme de contrôle préalable a longtemps été défendue parce qu'il semblait nécessaire de pouvoir intervenir

(93) Projet de loi portant sur l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, rapport précité, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2002-2003, n° 50-1870/004, pp. 19-20.

(94) *Ibid.*, p. 50.

(95) *Ibid.*

rapidement pour rectifier des irrégularités et prévenir des transferts ou des dépassements de crédits. Le Premier auditeur J. Leunis souligne pourtant qu'au vu de la masse des dossiers traités et de l'information dont elle dispose, ce contrôle s'avère purement formel (96). La procédure du visa préalable ne permet ainsi pas à la Cour des comptes de contrôler sur place et de se prononcer sur la réalité/légalité de la dépense. Cet auditeur met en exergue que, dans la plupart des cas où le visa est refusé, il apparaît après examen complémentaire par le Collège que ce refus n'aurait pas été nécessaire si la Cour avait pu disposer de davantage d'informations concernant la dépense contestée. Le contrôle s'effectue par ailleurs au cas par cas, si bien que la Cour des comptes n'a pas de vue d'ensemble du fonctionnement de chaque département (97). La Cour des comptes est également juge et partie lors du contrôle *a posteriori* de tous les dossiers dans lesquels elle a préalablement accordé son visa provisoire. Le Conseiller P. Rion et le Premier président W. Dumazy soulignent en outre que cette réforme n'entame pas la portée du droit d'information individuel des parlementaires. Ils considèrent que la réforme représente non pas une perte de moyens d'action ou la disparition d'information pour la Chambre des représentants, mais plutôt une opportunité de détecter les problèmes de fonctionnement des départements au moyen de l'analyse du contrôle interne et de la gestion financière de ceux-ci. La Cour des comptes dispose en effet de la possibilité de mener des audits ciblés à la demande du Parlement (98).

La Belgique est présentée comme l'un des derniers pays où les budgets sont encore soumis à une multitude de contrôles *a priori* (Inspection des finances, contrôleurs des engagements et visa préalable de la Cour des comptes). On assiste alors, dans de nombreux pays européens, à la disparition des contrôles *a priori*, au profit de contrôles systématiques de légalité et de bonne gestion et du développement de systèmes comptables où la responsabilité et l'autonomie des gestionnaires sont reconnues et formalisées. En sous-commission « Cour des comptes » du Parlement, le Conseiller P. Rion fait explicitement référence à la réforme du système comptable de la Commission européenne et la production de livres blancs soutenant le développement de processus de contrôle et d'audit internes. Il précise

(96) Selon lui, seules 20 à 30 % des dépenses étaient soumises au visa préalable, 99 % d'entre elles étant en règle.

(97) Projet de loi portant sur l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, rapport précité, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2002-2003, n° 50-1870/004, pp. 41-42.

(98) *Ibid.*, pp. 36-37.

alors que le processus belge a tenu compte de cette expérience, qui légitime les projets de loi relatifs à la réforme de la comptabilité publique (99).

Les responsables de la Cour des comptes rejettent le maintien du visa préalable, au motif que cette procédure s'avère peu compatible avec l'instauration d'un nouveau système comptable et avec l'organisation d'une procédure budgétaire et comptable « moderne » (100). Selon eux, la mise en place d'une comptabilité en partie double et de l'outil informatique ERP (*enterprise resource planning*) permet d'intégrer automatiquement une série de contrôles, de sorte que la nécessité de contrôle spécifique « diminue sensiblement » (101). La mise en place de tels systèmes de contrôle et d'audit internes priverait donc le visa préalable de sens. Il aboutirait en effet à ce que la Cour des comptes exerce une mission qui ressort du contrôle (voire de l'audit) interne, et ce au détriment de sa véritable mission qui serait, d'après ses responsables, d'attester vis-à-vis du parlement que ces systèmes de contrôle fonctionnent correctement (102).

### II.3. La mise en œuvre de la loi de 2003 : l'application minimaliste d'une réforme maximaliste

En dépit (à cause ?) de son ambition, l'entrée en vigueur des lois de 2003 fait rapidement l'objet de nombreux reports successifs. En vue d'expliquer les retards constatés dans la mise en œuvre de ces lois, nous revenons dans un premier temps sur la position adoptée par les gouvernements successifs dans ce dossier, avant de mettre en exergue les problèmes relatifs au projet Fedcom.

#### II.3.1. La position des gouvernements successifs

Les élections législatives fédérales du 18 mai 2003 marquent la sortie des partis verts de la coalition gouvernementale. Johan Vande Lanotte (sp.a) et D. Reynders (MR) se voient confirmés dans leurs fonctions respectives de ministre du Budget et de ministre des Finances au sein de la coalition « violette » (Open-VLD, PS, MR et sp.a), emmenée par le libéral

(99) Projet de loi portant sur l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, rapport précité, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2002-2003, n° 50-1870/004, pp. 31-32.

(100) *Ibid.*, p. 7.

(101) *Ibid.*, p. 19.

(102) *Ibid.*, p. 31.

flamand G. Verhofstadt. Au cours de sa séance du 19 mars 2004, le Conseil des ministres décide de circonscrire le périmètre de la réforme comptable à la mise en œuvre d'une comptabilité budgétaire sur une base transactionnelle, sans imposer la technique de la partie double. Le ministre des Finances explique en effet vouloir répondre « d'abord aux exigences européennes » (103). À l'occasion des travaux de la Commission des Finances et du Budget du Parlement, le Député J.-J. Viseur (cdH) déclare alors craindre un report aux « calendes grecques » de la mise en œuvre de la réforme. Il reproche au ministre du Budget de retarder la transition vers une comptabilité en partie double dans l'optique de « masquer certains déficits budgétaires » (104). En réponse à cette interpellation, celui-ci explique que la comptabilité en partie double ne doit pas être « un but en soi » (105). Il remet également en cause le coût et l'utilité du projet Fedcom, qui ne permettrait pas de calculer de résultats en termes SEC et de réaliser un inventaire complet. Il critique, plus globalement, l'intérêt d'une comptabilité en partie double qui ne représente pas, selon lui, un outil de prévision.

Concrètement, le projet ne met plus l'accent sur la technique de la comptabilité en partie double comme principe de base, mais « plutôt sur le respect des directives du système européen des comptes nationaux et régionaux (SEC 95) » (106). Ce choix politique est contraire à l'esprit de la loi du 22 mai 2003 selon la Cour des comptes, qui souhaite que l'application informatique retenue permette « d'étendre le système pour en faire un système de comptabilité double à part entière » (107). Il est néanmoins entériné lors de la publication du cahier des charges du marché public relatif au projet informatique destiné à mettre en place la réforme comptable, qui prévoit en outre le développement d'une composante analytique des coûts censée permettre de mieux appréhender les charges et produits des services publics fédéraux. La conférence interministérielle du 1<sup>er</sup> juin 2005 conclut toutefois que les communautés et régions peuvent adopter un système de comptabilité en partie double.

(103) *Ibid.* La Cour des comptes indique ainsi que les exigences minimales couvertes par le projet « ont été orientées en fonction des normes internationales que la Belgique est tenue de respecter au niveau du suivi et des rapports » (165<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *Observations et documents soumis à la Chambre des représentants*, Fasc. 1<sup>er</sup>, sess. 2008-2009, p. 452).

(104) Question n° 540 de J.-J. Viseur du 13 avril 2005, *Q.R.*, Ch., 2004-2005, n° 51-559, p. 3.

(105) Réponse donnée à la question de J.-J. Viseur, *Q.R.*, Ch., 2004-2005, séance du 13 avril 2005, n° 51-559, p. 3.

(106) 164<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *Observations et documents soumis à la Chambre des représentants*, Fasc. 1<sup>er</sup>, sess. 2007-2008, p. 553.

(107) *Ibid.*

En 2006, la nouvelle ministre du Budget, F. Van den Bossche (sp.a), reprend à son compte les arguments déployés par son prédécesseur. Elle insiste ainsi sur les importantes contraintes, à la fois temporelles et financières, qui accompagnent la mise en place d'une comptabilité publique en partie double, en ce compris la réalisation d'un inventaire du patrimoine de l'État fédéral. La ministre du Budget souligne que le système comptable doit avant tout être conforme au SEC 95, qui n'exige pas l'adoption d'une comptabilité générale en partie double. En ce sens, le Gouvernement entérine donc bel et bien une vision minimaliste de la réforme de 2003. Cette décision est critiquée par les députés de l'opposition, qui soulignent par exemple qu'une « comptabilité transactionnelle n'est pas une comptabilité en partie double », mais permet simplement « de plus grands flux d'informations entre les SPF sans améliorer la transparence et la gestion des opérations » (108).

Il faut attendre le 25 juillet 2008 (soit plus de cinq ans après l'adoption de la réforme) pour que le Conseil des ministres du Gouvernement Leterme I<sup>er</sup> (CD&V, MR, Open VLD, PS et cdH), qui succède, dans un contexte d'instabilité institutionnelle, au Gouvernement Verhofstadt III, décide de faire appliquer intégralement la loi du 22 mai 2003. Le secrétariat d'État au Budget est alors occupé par M. Wathelet (cdH), partisan affirmé de la réforme de la comptabilité publique. Le Gouvernement Leterme I<sup>er</sup> considère la tenue d'une comptabilité générale complète intégrée comme un complément indispensable à la comptabilité budgétaire, au même titre que la mise au point d'un rapportage officiel comprenant tant les comptes annuels que le compte d'exécution du budget. Il décide à cet effet de prolonger le calendrier de déploiement de la réforme et de faire coïncider la mise en œuvre de chaque phase de déploiement avec une nouvelle année budgétaire. Divers soubresauts institutionnels entraînent toutefois un ralentissement de cette réforme, jugée non prioritaire (109).

Malgré les annonces du Gouvernement Leterme I<sup>er</sup>, le ministre de la Justice du Gouvernement Leterme II, S. De Clerck (CD&V), déclare en 2010 que la mise en œuvre cette réforme n'a pour but que l'instauration *partielle* de la comptabilité en partie double. L'État doit alors développer « une comptabilité de caisse selon les principes de la double comptabilité,

(108) Question n° 968 de M. Wathelet du 14 novembre 2006, *Q.R.*, Ch., 2006-2007, n° 51-1094, p. 10.

(109) Au Gouvernement Leterme I<sup>er</sup> (20 mars-19 décembre 2008), succèdent ainsi les Gouvernements Van Rompuy (30 décembre 2008-25 novembre 2009), Leterme II (25 novembre 2009-6 décembre 2011, en affaires courantes à partir du 26 avril 2010) et, enfin, Di Rupo (6 décembre 2011-26 mai 2014).

où il sera possible de présenter un compte de pertes et profits mais pas de bilan » (110). Un grand nombre de flux non financiers n'entrent ainsi pas en compte dans Fedcom. Le secrétaire d'État aux Réformes institutionnelles, S. Verherstraeten (CD&V), déclare en outre que, contrairement à ce qui était initialement prévu, les organismes d'intérêt public ne seront pas associés au projet informatique (111).

Ces différents éléments témoignent de la révision à la baisse des ambitions qui survient durant la phase de mise en œuvre de la réforme. À titre d'illustration, il faut ainsi attendre 2009 pour qu'un arrêté royal fixe le plan comptable applicable à l'État fédéral, aux communautés, aux régions et à la Commission communautaire commune (112) et l'année suivante pour qu'une loi modifie la loi du 16 mai 2003 afin de créer et d'établir la composition de la Commission de la comptabilité publique (113). Il convient en synthèse de conclure que l'implémentation de cette réforme ne constitue pas une priorité politique, en dépit d'effets d'annonce répétés en ce sens. Certaines entités fédérées se montrent également réticentes à mettre en œuvre la réforme. Un rapport du 7 décembre 2009 de la Commission des Finances et du Budget du Parlement fédéral évoque ainsi les reports demandés par certaines régions dans l'application des plans comptables (114). Par ailleurs, leur collaboration se heurte à différentes limites. L'Inspecteur général des Finances A. Bouchat mentionne notamment l'importance des contextes organisationnels dans l'implémentation des réformes comptables. Après avoir rappelé que la réforme comptable fédérale s'insère dans le cadre plus large de la réforme Copernic, il explique que la Région wallonne et la Communauté française souhaitent à leur tour

(110) Réponse donnée le 29 mars 2010 à la question de H. Goyvaerts, *Q.R.*, Ch., 2009-2010, n° 52-100, p. 215.

(111) Réponse donnée à la question de S. Vandeput, *Q.R.*, Ch., 2012-2013, séance du 25 juin 2013, n° 53-781, pp. 2-5.

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

(113) Art. 3 et s. de la loi du 18 janvier 2010 modifiant la loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes (*M.B.*, 9 février 2010). L'article 4 de cette loi précise la composition de cette Commission, qui compte 17 membres, qui représentent l'ensemble des entités soumises au plan comptable normalisé, ainsi que la Cour des comptes et l'inspection des finances ou sont désignés en raison de leurs connaissances et leur expérience dans le domaine de la comptabilité privée et publique.

(114) Projet de loi modifiant la loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes, rapport fait au nom de la Commission des Finances et du Budget, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2009-2010, n° 2230/2.

développer un lien entre la « manière d'organiser la gestion financière et le contrôle d'une part, et le type de gestion politique des départements d'autre part »(115). Dans ce cadre, certaines réformes administratives, dont l'introduction du système de mandats(116), doivent selon lui être concrétisés avant d'envisager la mise en place de la réforme comptable. Cet argumentaire, qui réintègre la refonte du système comptable au sein d'un ensemble plus large de réformes politico-administratives destinées à responsabiliser les (hauts) fonctionnaires, diffère une fois encore l'implémentation du nouveau système comptable.

### II.3.2. Les problèmes relatifs au projet Fedcom

Le projet Fedcom(117) est le programme informatique développé pour mettre en place la nouvelle comptabilité publique. Conçu en 2002 sur la base des conclusions de la Commission de normalisation de la comptabilité publique, il est lancé le 1<sup>er</sup> janvier 2009 dans cinq SPF pilotes. Cet événement ravive l'attention portée sur l'état d'avancement de la réforme de la comptabilité publique par les parlementaires, dont les interpellations et questions écrites se basent sur les cahiers d'observation de la Cour des comptes(118). Outre le caractère insuffisant des crédits budgétaires accordés pour l'implémentation de la nouvelle comptabilité, deux problématiques récurrentes émergent de l'analyse de ces documents : les difficultés de gestion du projet rencontrées par le SPF Budget & Contrôle, d'une part, et la faible implication des parties prenantes, d'autre part.

Les recommandations de la Cour des comptes visent principalement le SPF Budget & Contrôle de la gestion (ci-après : « SPF B&CG »), qui joue un rôle-clé dans l'établissement du compte annuel de l'Autorité fédérale. En vertu de l'article 110 de la loi sur la comptabilité du 22 mai 2003, celui-ci est en effet chargé de préparer les différentes composantes de

(115) Projet de loi modifiant la loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes, rapport précité, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2009-2010, n° 52-2230/002, p. 47.

(116) Sur cette question, voy. M. PETIT JEAN, « Le régime des mandats dans l'administration wallonne », *Courrier hebdomadaire du CRISP*, 2013, n° 2166-2167, pp. 5-67.

(117) [https://fedweb.belgium.be/fr/a\\_propos\\_de\\_l\\_organisation/budget\\_et\\_marches\\_publics/fedcom](https://fedweb.belgium.be/fr/a_propos_de_l_organisation/budget_et_marches_publics/fedcom).

(118) Depuis l'introduction de la nouvelle comptabilité en 2009, la Cour des comptes dédie une section de ses cahiers d'observation à l'analyse de l'opérationnalisation et du cadre juridique du système comptable automatisé Fedcom. Le principal audit date de 2017 et avait pour objectif de vérifier le suivi des recommandations formulées par la Cour en 2014 (174<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *Observations et documents soumis à la Chambre des représentants*, Fasc. 1<sup>er</sup>, sess. 2015-2016, p. 123).

l'administration fédérale à la tenue d'une comptabilité budgétaire des engagements et des liquidations. L'élaboration de nouvelles dispositions légales et réglementaires, ainsi que l'actualisation des dispositions existantes sont confiées pour l'essentiel à l'équipe législation du Service Comptable fédéral, dont les travaux sont pilotés par le comité de direction du SPF B&CG, avant d'être soumis au forum des directeurs d'encadrement des diverses administrations fédérales(119).

Malgré cette organisation, la Cour des comptes souligne que « le SPF B&CG accorde une priorité faible à l'élaboration du cadre juridique de la comptabilité »(120). Le fonctionnement du Service Comptable fédéral est pointé du doigt, les principales causes des reports de décisions étant attribuées « à l'effectif réduit de l'équipe chargée d'élaborer les textes au sein du Service Comptable fédéral, à un manque de pilotage et de vision tant au niveau de l'approche des travaux que des priorités à fixer et du contenu des arrêtés ainsi qu'à une méthode de travail peu réaliste »(121). La Cour des comptes insiste sur la surcharge de travail à laquelle sont confrontés les fonctionnaires affectés à ce projet(122). Ce Service fait ainsi face à de nombreux écueils : un effectif réduit, des ressources financières insuffisantes, des solutions techniques défailtantes, une importante diversité de tâches (non compensée par des ressources complémentaires), la nécessité d'impliquer en permanence l'ensemble des parties concernées et une définition peu précise des tâches et des responsabilités entre les différents acteurs de la réforme(123).

Le pilotage du projet est également jugé problématique. L'examen de la Cour des comptes révèle que le SPF B&CG « limite surtout son rôle d'accompagnateur, de coordinateur et de pilote à un accompagnement des entités dans le cadre de la transmission des informations comptables souhaitées »(124). Cette situation s'explique notamment par une maîtrise

(119) 173<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *Observations et documents soumis à la Chambre des représentants*, Fasc. 1<sup>er</sup>, sess. 2016-2017, p. 132. Relevons également qu'un groupe de travail des utilisateurs Fedcom, créé à la mi-2009, regroupe des représentants des SPF utilisant Fedcom, de l'Inspection des finances, de la Cour des comptes et de la Trésorerie afin de trouver des solutions aux problèmes et besoins communs et d'élaborer des directives uniformes.

(120) *Ibid.*, p. 139.

(121) *Ibid.*, p. 129.

(122) 170<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *Observations et documents soumis à la Chambre des représentants*, Fasc. 1<sup>er</sup>, sess. 2013-2014.

(123) 168<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *Observations et documents soumis à la Chambre des représentants*, Fasc. 1<sup>er</sup>, sess. 2011-2012.

(124) 169<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *Observations et documents soumis à la Chambre des représentants*, Fasc. 1<sup>er</sup>, sess. 2012-2013.

jugée insuffisante de l'outil informatique. L'absence de monitoring permanent entrave par ailleurs l'évaluation des mesures adoptées par les différents organismes concernés pour s'adapter aux nouvelles règles comptables. Enfin, la Cour des comptes regrette l'absence de renforcement des systèmes de contrôle interne, notamment en ce qui concerne la séparation des fonctions et le contrôle des liquidations. Le développement de ces systèmes, à l'origine de la suppression du visa préalable de la Cour des comptes, était pourtant présenté comme indispensable au succès de la réforme.

Des avancées voient tout de même progressivement le jour. La Cour des comptes relève par exemple la mise en place d'une nouvelle structure organisationnelle, une affectation plus équilibrée du personnel ou encore l'introduction d'une concertation plus régulière avec les départements dans le cadre de la gestion fonctionnelle du système. Ces modifications se heurtent toutefois à l'existence de nombreux problèmes techniques, relatifs au caractère standardisé du logiciel comptable acheté (SAP)<sup>(125)</sup> ou encore à l'impossibilité pratique de comptabiliser un droit constaté lorsque le crédit de liquidation se révèle insuffisant<sup>(126)</sup>. En outre, les recommandations formulées par la Cour des comptes ne sont que partiellement prises en compte<sup>(127)</sup>. Les problèmes qui subsistent relèvent tantôt de limites techniques, tantôt d'une divergence de position avec l'administration quant aux changements requis pour mettre l'outil informatique en conformité avec le cadre légal et réglementaire<sup>(128)</sup>.

L'ensemble de ces éléments démontre la complexité de la mise en œuvre de cette réforme, qui implique non seulement des changements majeurs dans le référentiel et les pratiques comptables, mais aussi l'utilisation de nouveaux logiciels et le développement de compétences nouvelles dans le chef des fonctionnaires<sup>(129)</sup>. Les coûts relatifs à la réorganisation de l'administration et à la formation du personnel s'avèrent en conséquence très importants. Cette problématique centrale est soulignée à de nombreuses reprises par la Cour des comptes, qui remet ainsi en cause la qualité et le contenu des formations proposées par le Service Comptable fédéral.

(125) 168<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *op. cit.*

(126) 174<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *op. cit.*, p. 126.

(127) 172<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *Observations et documents soumis à la Chambre des représentants*, Fasc. 1<sup>er</sup>, sess. 2015-2016.

(128) 174<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *op. cit.*, p. 131.

(129) R. GHYSELS, P. PHAN et C. TSATSIS, « Synthèse de la réforme comptable de l'État et des régions en Belgique », *op. cit.*, pp. 13-15.

Les ministres du Budget successifs soulignent quant à eux la responsabilité partagée de l'ensemble des services impliqués dans la mise en œuvre de Fedcom, ainsi que la nécessité de former les agents, d'une part, et de recruter du personnel maîtrisant la comptabilité générale, d'autre part<sup>(130)</sup>.

Au-delà du rôle joué par le SPF B&CG, la Cour des comptes questionne également le degré de sensibilisation et de préparation des différentes administrations au projet Fedcom<sup>(131)</sup>. Tous les départements ne disposent en effet pas de compétences comptables et budgétaires équivalentes. Le manque de personnel qualifié au sein des SPF explique ainsi l'absence de fait d'une séparation entre les fonctions de décision, d'exécution, d'enregistrement, de conservation et de surveillance du processus comptable prévue par la loi. La Cour constate également une centralisation des connaissances du projet auprès de quelques fonctionnaires dirigeants et du Service de comptabilité, au détriment des services opérationnels<sup>(132)</sup>. À côté de l'absence de volonté de collaboration de certains SPFs, des divergences notables quant aux changements requis pour mettre la solution informatique en conformité avec le cadre légal et réglementaire ralentissent également la progression des travaux. En outre, l'équipe dédiée à la législation ne dispose pas de l'autorité requise pour imposer ses vues, ni pour empêcher la multiplication des amendements<sup>(133)</sup>. Il n'existe pas non plus de mécanismes effectifs de sanction en cas de non-application de la réforme.

Certains SPFs conçoivent ainsi la comptabilité analytique comme un rapportage externe supplémentaire ou justifient l'absence de progression de la réforme par des arguments budgétaires<sup>(134)</sup>. Si un budget est affecté à la mise en œuvre du projet Fedcom (pour le développement du projet et les licences d'utilisateurs), aucune provision n'est toutefois inscrite au budget des autres départements pour assurer sa mise en place. L'absence d'incitants budgétaires ou de mécanismes de sanctions, les zones d'ombre au niveau de l'interprétation de la loi, le manque d'informations au sujet de sa portée et le caractère limité des moyens et du savoir-faire dispo-

(130) 169<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *op. cit.*, p. 322.

(131) 163<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *Observations et documents soumis à la Chambre des représentants*, Fasc. 1<sup>er</sup>, sess. 2006-2007, p. 650.

(132) 167<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *Observations et documents soumis à la Chambre des représentants*, Fasc. 1<sup>er</sup>, sess. 2010-2011, p. 446.

(133) 174<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *op. cit.*, p. 131.

(134) Réponse donnée le 2 février 2015 à la question n° 1273 de P. Dedecker, Q.R., Ch., 2014-2015, n° 54-15.

nibles entraînent des craintes au sein des SPFs, qui rechignent à mettre en place cette réforme. Beaucoup d'entités comptent alors sur l'aide de leur SPF de tutelle ou d'un consultant externe (135).

En synthèse, les principes et mécanismes induits par le développement d'une comptabilité générale ne sont pas les seules sources d'appréhension du changement. La réorganisation des services administratifs, l'adaptation aux nouveaux outils informatiques, les transferts de pouvoir générés par ces changements, les problèmes de coordination entre départements ou encore les nombreuses incertitudes liées à la mise en œuvre de la réforme se présentent comme autant d'obstacles à franchir (136). Les SPFs se soucient toutefois peu du caractère incomplet de l'exécution de la loi du 22 mai 2003 : de leur point de vue, les arrêtés « ne sont pas en tant que tels indispensables à leur fonctionnement et leur organisation » (137). Ils édictent en conséquence leurs propres directives internes. La Cour des comptes observe ainsi que les départements élaborent eux-mêmes des solutions *ad hoc* (instructions de travail et directives internes sur mesure) pour répondre à leurs besoins concrets et se concertent pour trouver des solutions pratiques à leurs problèmes communs. Le cadre juridique restreint est ainsi complété par différentes mesures (circulaires, instructions à l'intention des utilisateurs et autres manuels), qui précisent les règles édictées par le Service Comptable fédéral et les formations qu'il dispense (138). L'absence d'intervention de ce dernier et la valeur indicative des documents développés n'offrent cependant pas de garanties suffisantes pour une application uniforme de la réforme selon la Cour des comptes, qui conclut que « de telles pratiques vont à l'encontre de l'esprit de la réforme et empêchent d'accroître l'uniformité et la transparence des opérations comptables des départements » (139).

(135) 167<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *op. cit.*, pp. 522-538.

(136) S. DESILLE, « L'apport d'une comptabilité générale dans le système de comptabilité des administrations : avantages et difficultés », *op. cit.*, p. 140.

(137) 173<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *op. cit.*, p. 135.

(138) 167<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *op. cit.*, p. 446.

(139) 168<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *op. cit.*, p. 211.

#### II.4. Épilogue : la transposition de la directive 2013/34/UE dans la loi du 25 décembre 2016

La réforme la plus récente de la comptabilité publique fédérale est l'œuvre de la loi du 25 décembre 2016 modifiant la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral (140), destinée à transposer la directive 2013/34/UE (141). Cette loi, adoptée dans un contexte d'application intégrale du SEC en Belgique (142), élargit tout d'abord le champ d'application personnel de la loi du 22 mai 2003 à toutes les unités institutionnelles fédérales appartenant au sous-secteur institutionnel « S.1311 », qui correspond à la catégorie des « administrations centrales » dans le Système européen des comptes nationaux et régionaux. Ce changement concerne environ 130 institutions, dont le statut juridique, les activités et la réglementation recouvrent des formes bien différentes. Le Gouvernement fédéral estime par ailleurs que « la diversité de statuts et de systèmes comptables utilisés rend complexe et malaisée l'application de la loi » (143) de 2003 à l'ensemble de ces organismes, qui ne se trouvent pas tous en capacité d'acquiescer les logiciels nécessaires et ne disposent pas des connaissances techniques requises. L'introduction des crédits d'engagement, l'obligation d'utiliser un système intégré pour la gestion de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire et la transition immédiate vers un nouveau plan comptable posent plus particulièrement problème. Le législateur envisage dès lors une mise en œuvre progressive de la loi de 2003, en veillant toutefois à respecter l'obligation (européenne) de certification du compte consolidé de l'État fédéral par la Cour des comptes, au plus tard à partir de l'année 2020 (144).

Concrètement, la loi de 2016 modifie l'article 138 de la loi du 22 mai 2003 afin de permettre « à toutes les institutions de tenir leur comptabilité budgétaire de manière extra comptable et ainsi de ne pas nécessairement recourir à l'utilisation d'une nouvelle application de gestion financière

(140) M.B., 29 décembre 2016.

(141) Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil (J.O.U.E., L 182/19 du 29 juin 2013).

(142) Sur cette question, voy. D. PIRON, *Gouverner les régions par les finances publiques*, *op. cit.*, spéc. chapitres 7 et 8.

(143) Projet de loi modifiant la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2016-2017, n° 2139/1, p. 3.

(144) 174<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *op. cit.*, p. 131.

intégrée ». Ce même article étend aussi la possibilité à toutes les institutions de continuer à utiliser leur plan comptable actuel, à condition de convertir leurs données vers le plan comptable et les règles comptables fédérales. Les travaux parlementaires envisagent ainsi la possibilité d'autoriser les services de moindre envergure à conserver un système comptable dans lequel la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire demeurent distinctes l'une de l'autre, moyennant le respect de certaines conditions<sup>(145)</sup>. Le SPF B&CG estime ainsi que ces entités peuvent continuer à utiliser leurs systèmes comptables actuels, pour autant qu'ils s'appuient sur la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et fournissent les données nécessaires à la consolidation budgétaire. La Cour des comptes estime toutefois que cette approche ne correspond « ni à la lettre ni à l'esprit de la loi du 22 mai 2003 »<sup>(146)</sup>, qui vise à élaborer un cadre budgétaire et comptable uniforme pour tous les services et organismes publics fédéraux. L'un des principes fondamentaux de la loi du 22 mai 2003, à savoir l'obligation pour tous les services de l'État fédéral d'imputer simultanément en comptabilité générale et budgétaires leurs opérations sur la base des droits constatés, n'est ainsi pas respecté, au risque de compromettre la consolidation des opérations comptables des services. La section de législation du Conseil d'État souligne de la même manière qu'aucun élément du dossier ne permet d'apercevoir ce qui justifie concrètement que de tels organismes bénéficient d'un régime plus souple. Elle craint ainsi que l'existence d'un régime assoupli en faveur des organismes administratifs publics à gestion autonome n'induisse une « forme de recherche de la voie légale la moins contrôlée »<sup>(147)</sup>.

Conformément au souhait du Gouvernement, l'entrée en vigueur de la loi de 2003 est donc reportée au 1<sup>er</sup> janvier 2018 pour les services administratifs à comptabilité autonome, les organismes administratifs publics et les entreprises d'État et au 1<sup>er</sup> janvier 2019 pour les entités assimilées. Si nous manquons encore de recul quant aux effets de cette dernière modification en date de la réforme de la comptabilité publique, deux éléments peuvent d'ores et déjà être soulignés. Premièrement, cette réforme est tributaire du soutien méthodologique disponible et du développement

<sup>(145)</sup> Projet de loi modifiant la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2016-2017, n° 54-2139/001.

<sup>(146)</sup> 169<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes, *op. cit.*, p. 245.

<sup>(147)</sup> C.E., avis n° 59.895/2/V donné le 12 septembre 2016 sur un avant-projet devenu la loi du 25 décembre 2016 modifiant la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2016-2017, n° 54-2139/001.

du programme informatique retenu pour rendre possible la consolidation. Notre analyse démontre toutefois que ce soutien méthodologique n'a pas toujours répondu aux attentes et que les problèmes informatiques ont été nombreux dans le passé. Deuxièmement, le recours à des « tables de passage » et la tenue d'une comptabilité budgétaire extracomptable sont au cœur de la polémique. Selon la Cour des comptes, l'utilisation de ces instruments accentue le risque d'erreurs et rend plus difficile le suivi et l'évaluation de l'exécution du budget<sup>(148)</sup>. L'analyse de cette réforme démontrera si cet argument se vérifie ou non.

## CONCLUSION

L'un des traits saillants de cette contribution concerne l'omniprésence de la Cour des comptes dans la dynamique de réforme de la comptabilité publique en Belgique. Au fil des développements, celle-ci s'érige au rang de véritable « entrepreneur de politique publique », à travers son implication dans les étapes successives de la réforme : sa mise, puis son maintien, à l'agenda politique dès le milieu de la décennie 1980 *via* les travaux menés au sein de divers groupes de travail et commissions d'experts ; le soutien indéfectible apporté aux lois de 2003, dont elle loue le contenu ; et, enfin, le suivi rapproché de la mise en œuvre de ces dernières à travers la publication régulière d'évaluations critiques.

En vue de faire progresser l'argument de « l'inévitable modernisation » de la comptabilité publique belge, les partisans des réformes comptables mobilisent des arguments tels que la comparaison, tant internationale qu'intra-belge, et l'intégration budgétaire et comptable européenne opérée par l'intermédiaire du Système européen des comptes nationaux (SEC). Cette réforme entretient également des liens étroits avec la dynamique de managérialisation de l'action publique, qui revendique une amélioration de la conduite des affaires publiques et une responsabilisation des (hauts) fonctionnaires grâce à l'introduction d'instruments de gestion innovants, tels que la comptabilité patrimoniale, mais aussi le contrôle et l'audit internes.

<sup>(148)</sup> Projet de loi modifiant la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2016-2017, n° 54-2139/002, pp. 4-5.

L'analyse de la mise en œuvre de la réforme du système comptable fédéral belge démontre cependant les tensions, à la fois politiques et administratives, suscitées par la réforme de 2003. Le caractère limité des ressources humaines et financières affectées au pilotage du projet est en effet le signe du désintérêt relatif du Gouvernement à cet égard. La multiplication des parties prenantes qui découle de la fédéralisation de l'État belge constitue un autre point d'attention, en raison de l'intérêt variable témoigné par les différentes entités fédérées pour l'implémentation de la réforme comptable. En dépit des velléités de changement manifestées par certains acteurs politico-administratifs de premier plan, à l'instar de la Cour des comptes, la mise en œuvre d'un système de comptabilité patrimoniale au sein de l'administration fédérale belge est donc loin d'aller de soi.

Plus fondamentalement, la réflexion développée dans ce chapitre vise en dernière analyse à relever un impensé des réformes de la comptabilité publique belge examinée dans cet ouvrage, à savoir les finalités servies par cette évolution, ainsi que la représentation de l'action publique qu'elles tendent à légitimer. Si les changements examinés vont, dans leur esprit à tout le moins, clairement dans le sens d'un rapprochement entre les modes de gestions de l'État et des entreprises privées caractéristique des réformes administratives menées sous l'étendard du néolibéralisme, les nombreux compromis, aléas et recalibrages observés durant la phase de mise en œuvre montrent une réalité plus nuancée. Il convient alors de se demander si cet état de fait ne constitue qu'une étape transitoire dans le processus de rationalisation économique de l'action publique actuellement à l'œuvre ou s'il se présente au contraire le marqueur d'un néolibéralisme « à la belge », dont les visées programmatiques sont tempérées par la multiplicité des acteurs (politiques, institutionnels, administratifs, sociaux, etc.) qui gravitent autour du système décisionnel. Une telle enquête dépasse toutefois – largement – l'objet de cette contribution.

## Chapitre 2

### Comparaison entre la comptabilité publique et la comptabilité des entreprises

JOHAN CHRISTIAENS(1), CHRISTOPHE VANHEE(2)  
ET LAURENS VAN OVERMEIREN(3)

#### Résumé :

*Lors des réformes de la comptabilité et du management, une remarque revient souvent : « Les organismes publics ne peuvent pas être assimilés sans plus à une entreprise ». C'est la raison pour laquelle il est important d'examiner le contexte et les caractéristiques spécifiques des organismes publics avant de reprendre telles quelles les règles et techniques comptables du monde des entreprises. Le présent ouvrage expose tant les principales similitudes que les grandes différences entre les organismes publics et les entreprises ainsi que la manière dont le législateur tente de mettre en œuvre les règles comptables. Il compare plus précisément la comptabilité des entreprises avec les dispositions comptables applicables au pouvoir public fédéral, qui sont pilotées par le groupe de travail FEDCOM et sont toujours en cours d'élaboration. Une caractéristique typique des organismes publics est la comptabilité budgétaire,*

(1) J. Christiaens, professeur de comptabilité publique, groupe Comptabilité, Financement des entreprises et Fiscalité, Université de Gand, réviseur d'entreprises du secteur public EY, johan.christiaens@ugent.be.

(2) C. Vanhee, collaborateur scientifique senior du groupe Comptabilité, Financement des entreprises et Fiscalité, Université de Gand, christophe.vanhee@ugent.be.

(3) L. Van Overmeiren, collaborateur scientifique du groupe Comptabilité, Financement des entreprises et Fiscalité, Université de Gand, laurens.vanovermeiren@ugent.be.