

# Synthèse de la réforme comptable de l'État et des Régions en Belgique

(analyse comparée de la *Study 14* de l'IFAC, 3e édition, janvier 2011, et du rapport de la Cour des comptes de Belgique du 5 janvier 2011)

Raymond Ghysels, Pascale Phan et Christos Tsatsis  
Membres du Centre de recherche en comptabilité et contrôle de gestion,  
Solvay Brussels School of Economics & Management de l'Université libre de Bruxelles

## 1. Introduction

Le présent article analyse la *réforme de la comptabilité du secteur public en Belgique et sa transition d'une comptabilité budgétaire camérale à un système intégré de comptabilité patrimoniale et budgétaire*. En fait, les pouvoirs locaux ont déjà évolué vers une comptabilité patrimoniale, en plus de leurs comptabilités budgétaires : les communes en 1995, les CPAS en 1997, les provinces en 2003 et les régions à partir de 2005, en fonction de la Région dont elles relèvent. À présent, c'est le tour de l'État fédéral<sup>1</sup> et des entités fédérées.<sup>2</sup>

Cette réforme, entrant en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2012<sup>3</sup>, est illustrée par deux textes importants, l'un de portée interna-

tionale et l'autre de portée nationale. Cette recherche vise donc à analyser la réforme comptable tout en la comparant avec la *Study 14* de l'IFAC<sup>4</sup> et avec le rapport de la Cour des comptes.<sup>5</sup> La *Study 14* présente l'intérêt inégalé d'une expérience internationale des réformes de type *accrual* à travers le monde. Les développements belges seront aussi comparés avec les normes internationales promues par l'IPSAS Board, dénommé ci-après l'IPSASB, déjà adoptées par une septantaine de pays, par les institutions internationales majeures et par l'INTOSAI.<sup>6</sup>

Sous toutes les latitudes, le budget public n'a jamais été un outil de gestion, mais bien un outil d'autorité sur les dépenses. On partagera donc l'avis de Suzanne Desille<sup>7</sup> quand

<sup>1</sup> Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> COUR DES COMPTES, *Préparation des organismes administratifs publics (OAP), des services administratifs à comptabilité autonome (SACA) et des entreprises d'État (EE) aux obligations comptables de la loi sur la comptabilité du 22 mai 2003*, rapport adopté le 5 janvier 2011 par l'assemblée générale de la Cour des comptes. Entrée en vigueur de la réforme le 1<sup>er</sup> janvier 2012 :

1. pour l'État fédéral : par l'article 133 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, modifié par l'article 32 de la loi modificative du 22 décembre 2008 ;

2. pour la Communauté flamande, la Région flamande, la Communauté française et la Région wallonne : par l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal du 4 mai 2010.

<sup>4</sup> International Federation of Accountants (cf. <http://www.ifac.org>). Voy. IFAC, *Study 14*, New York, January 2011, 332 p., ISBN: 978-1-60815-081-6. La seconde édition de la *Study 14* datait de décembre 2003.

<sup>5</sup> Les références sont reproduites dans la suite de l'article.

<sup>6</sup> Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques.

<sup>7</sup> S. DESILLE (Première auditrice à la Cour des comptes), « L'apport d'une comptabilité générale dans le système de comptabilité des administrations : avantages et difficultés », *Bulletin de documentation du SPF Finances*, 69<sup>e</sup> année, n° 1, 1<sup>er</sup> trimestre 2009, pp. 127 à 142.

elle écrit à bon droit que «la comptabilité budgétaire (...) est un acte politique de prévision et d'autorisations de dépenser, dans l'intérêt général, en vue de satisfaire des besoins ou de redistribuer des revenus», mais pas plus...

## Réforme de la comptabilité du secteur public en Belgique: l'État fédéral et les entités fédérées adoptent (enfin) un système intégré de comptabilité patrimoniale et budgétaire

### 2. Avantages de la comptabilité patrimoniale

#### 2.1. Remarques formulées par l'IPSASB

L'IPSASB énonce, très succinctement, une dizaine d'avantages significatifs<sup>8</sup> en vue de fixer les responsabilités et de faciliter les décisions d'investissement et de gestion, si les états financiers sont préparés sur une base patrimoniale:

1. mieux rendre compte, tant sur le court terme que sur le long terme:
  - a. des emplois (utilisation, affectation ou destination des ressources), et
  - b. des ressources (en capital par moyens propres ou apports, en subventions reçues et en revenus du travail par prestations tarifées);
2. permettre de déterminer précisément le patrimoine et son évolution dans le long terme:
  - a. tant en termes de mutations patrimoniales (modification de la structure du patrimoine sans modification de la valeur nette de celui-ci),

- b. que de variations patrimoniales<sup>9</sup> (modification de la valeur brute ou nette du patrimoine et de sa structure impliquant un enrichissement ou un appauvrissement de celui-ci);
3. mieux évaluer la position de trésorerie et les performances financières, de même que les *cash-flows*, notamment en ce qui concerne les multiples ratios de bilan et de résultats, grâce à des analyses financières plus complètes et plus illustratives;
4. aider à de meilleures décisions en termes de ressources et aux différents choix d'opportunité en termes d'emplois, et mieux valoriser sur le long terme:
  - a. les coûts d'entretien, de réparation et d'extension d'investissements, ou
  - b. les coûts d'exploitation ou financiers d'engagements pris;
5. rendre compte par des tableaux de financement de l'origine et de la destination des fonds;
6. permettre de mesurer l'équilibre entre le fonds de roulement, le besoin en fonds de roulement et la position de trésorerie (et non pas simplement la trésorerie)<sup>10</sup>;
7. favoriser une meilleure perception de la pérennité du financement à long terme des investissements et des charges ou des dépenses d'exploitation consécutives à ces investissements;
8. fixer l'inventaire des droits et engagements hors bilan;
9. favoriser et enrichir la démonstration de la bonne gestion des ressources; et
10. faciliter la mesure de l'évaluation des coûts de revient.

#### 2.2. Remarques formulées par la Cour des comptes de Belgique

Déjà, dans son *160<sup>e</sup> Cahier*<sup>11</sup>, la Cour des comptes synthétisait très clairement l'essentiel de la réforme comptable belge en six remarques:

- «1. alors que le compte général de l'État se compose aujourd'hui
- a. du compte d'exécution du budget,
  - b. du compte des variations du patrimoine, et

<sup>9</sup> Cf. également art. 26, al. 1<sup>er</sup>, 2<sup>e</sup>, de l'arrêté royal du 7 avril 1954 précité. Malheureusement, cette disposition n'est applicable qu'aux OIP.

<sup>10</sup> F. KHROUZ, *Comptabilité et gestion, Comptabilité générale, analyse financière et consolidation des comptes*, Solvay Brussels School of Economics & Management, Bruxelles, 2010, p. 345.

<sup>11</sup> COUR DES COMPTES, *160<sup>e</sup> Cahier*, sess. ord. 2003-2004, § 3.1.

<sup>8</sup> IFAC, *Study 14*, op. cit., §§ 1.17 à 1.27.

- c. du compte de la trésorerie, il se compose, dans la nouvelle loi,
  - d. des comptes annuels, et
  - e. pour autant qu'une disposition légale ne dispense pas un service de l'établissement d'un budget, du compte d'exécution du budget, et
  - f. d'une annexe à ce compte;
2. les comptes annuels se composent eux-mêmes
- a. du bilan,
  - b. du compte de résultats,
  - c. du compte synthétique des opérations budgétaires, conformément à la classification économique, et
  - d. de l'annexe, qui fournit les informations nécessaires pour pouvoir analyser le bilan et le compte de résultats;
3. en outre, chaque service de l'administration générale devra aussi établir un rapport annuel; celui-ci doit faire le lien entre
- a. les données comptables, et
  - b. les activités du service ou de l'institution;
4. sur le plan du budget et de la comptabilité budgétaire, la loi prévoit, en ce qui concerne les dépenses, deux types de crédits:
- a. d'une part, les crédits d'engagement à concurrence desquels des montants peuvent être engagés du chef d'obligations nées ou contractées pendant l'année budgétaire, et
  - b. d'autre part, les crédits de liquidation à concurrence desquels des montants peuvent être liquidés pendant l'année budgétaire du chef de droits constatés<sup>12</sup> en exécution d'obligations préalablement fixées;

<sup>12</sup> Art. 8 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral: «Un droit est constaté quand les conditions suivantes sont remplies:

- 1° son montant est déterminé de manière exacte;
- 2° l'identité du débiteur ou du créancier est déterminable;
- 3° l'obligation de payer existe;

5. il n'est plus opéré de distinction entre crédits dissociés et crédits non dissociés; et
6. les crédits d'engagement et de liquidation disponibles à la fin de l'année budgétaire sont annulés».

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

«la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, ainsi que ses arrêtés d'exécution<sup>13</sup>, constituent également, selon le vœu du législateur de 1991, un cadre de référence important pour la future comptabilité patrimoniale du secteur public. En conséquence, pour ce qui concerne les comptes de bilan, le présent arrêté s'inspire largement des dispositions applicables aux entreprises; la spécificité du secteur public a toutefois rendu nécessaires des adaptations significatives aux comptes de résultats tels que définis par la loi et les arrêtés susdits».

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

### 3. Gestion du changement de référentiel comptable

#### 3.1. Les embûches du changement

Ce processus de transition ne peut pas se produire en vase clos, coupé de l'environnement dans lequel les entités publiques évoluent<sup>14</sup>, en se limitant à un pur changement de comptabilisation. La réforme visera aussi la modernisation de la gestion des affaires publiques et de l'adoption de règles de bonne gouvernance. La transition doit être portée sur la

<sup>4°</sup> une pièce justificative est en possession du service concerné».

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

<sup>13</sup> Spécialement l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés.

<sup>14</sup> IFAC, *Study 14*, *op. cit.*, §§ 2.1 à 2.4.

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

En ce qui concerne la mise en place d'une comptabilité patrimoniale, il importe que les dispositions légales, réglementaires, décrets, ordonnances et normatives soient fortes et complètes avant même leur entrée en vigueur et que l'inspection des Finances et la Cour des comptes puissent pleinement jouer leurs rôles respectifs. À cet égard, dans son remarquable mais sévère rapport relatif à la préparation des organismes administratifs publics (OAP)<sup>15</sup>, des services administratifs à comptabilité autonome (SACA)<sup>16</sup> et des entreprises d'État (EE)<sup>17</sup> aux obligations comptables de la loi sur la comptabilité du 22 mai 2003, la Cour des comptes a mis en évidence les embûches de cette réforme comptable, que comportent les préparatifs en cours. Certaines entités craignent ne pas être prêtes à temps. Elles « citent, notamment, un manque d'informations au sujet de la portée de la nouvelle loi, l'absence des arrêtés d'exécution et d'informations sur les états financiers, ainsi qu'un manque de moyens et de savoir-faire (...) Beaucoup d'entités comptent sur une aide externe de la part de leur SPF de tutelle ou d'un consultant externe ».<sup>18</sup>

<sup>15</sup> Par « organisme administratif public », on entend une entité dotée d'une personnalité juridique, à l'exclusion des organismes publics de sécurité sociale de la catégorie D de la loi de 1954 et des institutions de sécurité sociale reprises dans l'arrêté royal du 3 avril 1997 portant des mesures en vue de la responsabilisation des institutions publiques de sécurité sociale. Cette définition ne vise que les catégories A, B, C, les organismes fédéraux et les organismes qui ont une mission à caractère administratif, soit le non-marchand. Les activités économiques et industrielles ne tombent donc pas sous le coup de cette notion. Ce n'est pas limité aux organismes d'intérêt public, on vise aussi des organismes non visés par la loi de 1954.

<sup>16</sup> Par « services administratifs à comptabilité autonome », on entend les services dont la gestion et la comptabilité sont séparées, par une loi, de celles des services d'administration générale, sans que la personnalité juridique leur soit accordée.

<sup>17</sup> Par « entreprises d'État », on entend des entités réglées par une loi particulière. À notre connaissance, il n'existerait qu'une seule entreprise de ce type. Il s'agit de la Monnaie royale de Belgique. Cf. art. 49 à 63 de la loi du 4 avril 1995 portant des dispositions fiscales et financières.

<sup>18</sup> COUR DES COMPTES, *Préparation des organismes administratifs publics (OAP), des services administratifs à comptabilité autonome (SACA)*

Tout ceci est encore gérable, mais les questions non résolues qui règnent en ce qui concerne la compatibilité, la convivialité, la disponibilité et la fonctionnalité des logiciels intégrés de comptabilité générale, de comptabilité budgétaire et de comptabilité analytique ajoutent à l'impréparation et à l'incertitude.<sup>19</sup>

## Des étalements irréalistes de mise en œuvre des réformes sont souvent la cause d'échecs

### 3.2. Les étapes de la transition

Une grande diversité de transitions sera inévitablement constatée entre les différentes entités concernées par la réforme.<sup>20</sup> Une large palette d'approches et de combinaisons entre elles est possible. Ceci sera fonction d'une multitude de facteurs historiques, institutionnels, économiques, etc. Dans ces étapes de transition, l'IPSASB épingle deux questions cruciales :

1. celle de la *gap analysis*; et
2. celle de l'étalement des modalités de transition.

La *gap analysis*<sup>21</sup> résulte de la meilleure compréhension du fossé qui sépare son système actuel du rapportage financier propre au système voulu par la réforme comptable, telle que celle-ci devrait entrer en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2012. Le problème qui se pose à la majorité des entités est que le nouveau cadre comptable n'a pas encore fait l'objet de tous les arrêtés d'exécution. De ce fait, les adaptations nécessaires dans les logiciels de comptabilités générale, budgétaire et analytique sont handicapées, d'autant que *la solution idéale est que ces logiciels soient évidemment*

*et des entreprises d'État (EE) aux obligations comptables de la loi sur la comptabilité du 22 mai 2003, op. cit., p. 39.*

<sup>19</sup> *Ibid.*, pp. 29 à 36.

<sup>20</sup> IFAC, *Study 14, op. cit.*, §§ 2.18 à 2.50.

<sup>21</sup> *Ibid.*, § 2.19.

intégrés. Quant à l'étalement des modalités de transition, l'IPSASB recommande de pratiquer une instauration progressive.<sup>22</sup> Il constate que ce type de réforme doit commencer par la reconnaissance, éventuellement progressive, de tous les actifs et passifs qui répondent à ce critère, mais aussi à celui de périmètre comptable. Il attire l'attention sur les trois rythmes suivants :

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

*Des étalements irréalistes de mise en œuvre des réformes sont souvent la cause d'échecs.*<sup>23</sup> À cet égard, l'expérience belge n'est, à ce jour, pas une réussite. La Cour des comptes<sup>24</sup> regrette de constater que :

1. après l'introduction, le 1<sup>er</sup> janvier 2009, au sein des cinq départements pilotes, de la loi précitée du 22 mai 2003, cette même loi ainsi que le projet informatique Fedcom qui y est lié sont entrés en vigueur dans seulement quatre départements le 1<sup>er</sup> janvier 2010, soit six ans après ;
2. depuis le lancement de Fedcom, un seul arrêté d'exécution a été approuvé et publié<sup>25</sup>, alors que ce sont une vingtaine d'arrêtés d'exécution qui sont attendus<sup>26</sup> ;

<sup>22</sup> *Ibid.*, §§ 2.25 à 2.32.

<sup>23</sup> *Ibid.*, § 2.32.

<sup>24</sup> COUR DES COMPTES, 16<sup>7</sup>e Cahier, sess. ord. 2010-2011, vol. 1, pp. 22 et s.

<sup>25</sup> Cf. 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.

<sup>26</sup> Cf., sur ce point, les regrets de Suzanne Desille : « Cet arrêté ne sera pas adopté en cascade avec les lois, comme le fut l'arrêté royal

3. le cadre juridique incomplet amène les départements à créer des solutions non réglementaires ; cette situation constitue un risque pour la réussite du projet ;
4. l'application SAP ne prévoit pas encore de contrôle exhaustif de la disponibilité des crédits inscrits aux programmes légaux, de sorte que le risque de dépassement des crédits est réel ;
5. l'introduction de la nouvelle comptabilité ne donne lieu ni à un rapportage financier satisfaisant, ni à la transmission à temps du compte général, ni à un renforcement du contrôle interne ;
6. la Commission de la comptabilité publique a été créée par la loi du 18 janvier 2010, mais à ce jour, aucun arrêté d'exécution n'en a désigné les membres<sup>27</sup> ; par ailleurs, cette commission doit entamer ses travaux, afin de remédier notamment aux lacunes du plan comptable actuel (cette commission a des compétences similaires à celles de la Commission des normes comptables) ;
7. le comptable fédéral, qui joue un rôle crucial en ce qui concerne la gestion du système, de l'appui des départements, de la législation, de la formation et du rapportage, ne semble pas disposer d'une capacité suffisante pour relever tous les défis lancés par la mise en œuvre du nouveau système ; et
8. il ne paraît pas non plus en mesure d'offrir une réponse appropriée aux attentes des départements qui travaillent déjà avec Fedcom.

### 3.3. Les nécessités des vérifications en période de transition

L'IPSASB recommande les vérifications nécessaires suivantes en période de transition<sup>28</sup> :

1. pendant toute la durée de la période transitoire, les vérifications existantes doivent être maintenues jusqu'à

du 7 avril 1954 portant exécution de la loi du 16 mars 1954 précitée. On peut le regretter, car ce manquement a donné une impression de réforme inachevée qu'il n'était pas urgent de mettre en place. À l'heure actuelle, on attend toujours » (S. DESILLE (Première auditrice à la Cour des comptes), « L'apport d'une comptabilité générale dans le système de comptabilité des administrations : avantages et difficultés », *op. cit.*).

<sup>27</sup> Art. 3 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, qui insère les articles 16/1 à 16/8.

<sup>28</sup> IFAC, *Study 14*, *op. cit.*, §§ 2.33 à 2.36.

l'accomplissement intégral de la réforme; ces vérifications devront être menées en parallèle;

2. ces vérifications aideront à la nouvelle «compliance with the stated basis of accounting»<sup>29</sup>;
3. les premiers états financiers nouveaux seront édités à titre d'essai;
4. il faut avoir le courage d'oser publier, si l'on peut dire, ces premiers états dans une forme non certifiée «as an interim step and for a limited number of reporting periods»; et
5. il faut publier, enfin, les états ultérieurs; ceux-ci correspondent à ce que l'on appelle, dans la réforme comptable, le compte général<sup>30</sup> (composé des comptes annuels et du compte d'exécution du budget).

L'IPSASB signale que la Fédération des experts-comptables européens (FEE) a publié récemment une étude sur l'impact de la réforme comptable sur le secteur public.<sup>31</sup> L'objectif de la réforme est que le principe comptable «accrual» permette de donner une «true and fair view of the net assets, financial position and results of operations in accordance with the relevant financial reporting framework», ce que ni un budget, ni même un compte d'exécution du budget ne pourront jamais donner. Dans plus de la moitié des treize États membres<sup>32</sup> qui ont adopté le système patrimonial pour leurs comptes nationaux, une partie des contrôles a été sous-traitée à des cabinets privés et de l'aide a été apportée par des experts-comptables externes spécialisés. Il est éton-

nant que seules la Belgique et la France interdisent la sous-traitance de ce type de services professionnels.<sup>33</sup>

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

1. «In Belgium the Court of Audit exerts external control on the budgetary, accounting and financial operations of the provinces but not of the municipalities which are controlled by the Provincial governments»<sup>34</sup>;
2. «In Belgium (...) the audit offices of the local governments do not employ staff with a professional accountancy qualification»<sup>35</sup>;
3. la Belgique a répondu, quant aux questions portant sur le contrôle de la qualité, que «no (...) changes with regard to the audit were caused by the implementation of accrual accounting»<sup>36</sup>;
4. la Belgique se distingue en étant un des quatre seuls États «where no professional qualified accountants are involved in the audit of the financial statements of local governments».<sup>37</sup>

### 3.4. Plans d'implémentation

L'IPSASB propose, en annexe à la *Study 14*, les éléments clés pour générer un plan d'implémentation qui identifie les questions qui doivent être abordées pendant la phase de transition. Dans le cadre limité de cette courte analyse, il n'est pas possible d'entrer dans le détail. L'IPSASB estime que les chances de réussite sont accrues lorsque les traits suivants sont réunis: a) un mandat clair; b) l'engagement des mandataires politiques; c) l'engagement des hauts fonctionnaires; d) des ressources humaines et financières adéquates; e) une structure effective de gestion de projet; f) une capacité technologique et des systèmes d'information adéquats; g) le respect de la loi.

<sup>29</sup> *Ibid.*, § 2.33: «The audit opinion will reflect that the financial statements are prepared in accordance with the specified policies, except if legislation requires use of the words "fairly presents"».

<sup>30</sup> Art. 4 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral.

<sup>31</sup> FÉDÉRATION DES EXPERTS-COMPTABLES EUROPÉENS, *Implementation of Accrual Accounting: The Impact on Public Sector Audit*, décembre 2008.

<sup>32</sup> Ces pays sont le Danemark (2002), l'Espagne (1983), l'Italie (1997), la Finlande (1998), la France (2006), la Lettonie (2003), Malte (2002), les Pays-Bas (1994), le Portugal (1990), la Suède (1991), la Roumanie (2006), le Royaume-Uni (2000) et la Slovaquie (2008). La Belgique n'est évidemment pas citée dans cette liste, puisqu'aucune réforme accrual n'y est déjà entrée en vigueur, au niveau national (et régional, à l'exception de la Région de Bruxelles-Capitale). L'entrée en vigueur de ladite réforme est ou était programmée en 2013 pour l'Autriche, en 2010 pour la Tchèque et en 2009 pour la Lituanie.

<sup>33</sup> FÉDÉRATION DES EXPERTS-COMPTABLES EUROPÉENS, *Implementation of Accrual Accounting: The Impact on Public Sector Audit*, *op. cit.*, § 4.2.2. Contracting of third parties.

<sup>34</sup> *Ibid.*, § 4.2.1. Responsibility for the audit.

<sup>35</sup> *Ibid.*, § 4.3.1. Education.

<sup>36</sup> *Ibid.*, § 4.5. Quality Control System.

<sup>37</sup> *Ibid.*, § 5.2. Results on the Local Level of Government.



### 3.4.1. L'engagement des mandataires politiques

L'engagement politique «from both the governing body (...) and the opposing party»<sup>38</sup> est requis tant pour proposer les changements que pour assurer la continuité du projet, car les ressources pour réussir cette métamorphose comptable sont considérables. Cet engagement doit intervenir dès le début du processus, sinon il présentera des risques de gaspillage de ressources.

### 3.4.2. L'engagement des hauts fonctionnaires

Une des principales raisons qui nécessitent cet engagement est qu'il emporte des possibilités de modifications dans la structure du pouvoir au sein de l'administration. À cet égard, les hauts fonctionnaires doivent jouer un rôle de «fixateurs» lorsque les choses vont mal. Bien que le rôle des personnes clés soit essentiel, il importe qu'une personne puisse succéder à une autre en cas d'indisponibilité de la première. À défaut, le projet ou une partie de celui-ci peut s'arrêter. Ceci est d'autant plus vrai que la réforme comptable emportera un changement de culture administrative.

### 3.4.3. Des ressources humaines et financières adéquates

Ce projet nécessite une variété de compétences pour gérer la réforme. Il est donc important de les identifier, de les obtenir et de les maintenir.<sup>39</sup> Une entité concernée par la réforme comptable sera donc attentive :

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

<sup>38</sup> IFAC, *Study 14*, op. cit., § 2.40.

<sup>39</sup> *Ibid.*, § 2.42.

### 3.4.4. Une structure effective de gestion de projet

L'importance et la diversité des compétences à mobiliser dans ce type de réforme nécessitent de scinder le projet dans ses différentes composantes, grâce à du personnel qualifié, à savoir :

1. un cadre documentaire circonstancié qui serve
  - a. de base consistante à la communication de cette réforme,
  - b. d'appui à la compréhension des motifs de changements et de l'approche suivie pour arriver à l'accomplissement complet de ces changements,
  - c. de confirmation à ce que l'adéquation de l'implémentation soit conforme ;
2. un plan formel d'implémentation, qui variera en fonction de la nature et de l'étendue de la réforme<sup>40</sup> ;
3. une allocation claire de la responsabilité de chaque tâche et de son rôle respectif dans le projet ;
4. l'identification des étapes importantes à franchir et le pilotage du projet au travers de chacune de ces étapes ;
5. un processus détaillé des approbations d'étapes franchies ;
6. des mécanismes et des canaux formels de communication et de coordination pour distribuer et recueillir l'information.

### 3.4.5. Une capacité technologique et des systèmes d'information adéquats

L'entrée en vigueur d'une telle réforme comptable et financière est de nature à entraîner des changements significatifs « to a wide range of information systems ». <sup>41</sup> Quant au logiciel de comptabilité lui-même, il est fort probable que son évaluation révélera, dans une part significative des situations, que celui-ci ne passe pas l'épreuve de la métamorphose. La Cour des comptes observe que dans la moitié des cas, « les entités ne sont pas à même de tenir une comptabilité budgétaire, sans parler d'une comptabilité des engagements et des liquidations »<sup>42</sup>, a fortiori de tenir une comptabilité géné-

<sup>40</sup> La *Study 14* comporte, dans son *appendix B*, une quinzaine de sources d'information en matière de plans d'implémentation. La brièveté de cet article interdit de développer ces sources, qui, à elles seules, mériteraient une étude distincte.

<sup>41</sup> IFAC, *Study 14*, op. cit., §§ 2.44 à 2.47.

<sup>42</sup> COUR DES COMPTES, *Préparation des organismes administratifs publics (OAP), des services administratifs à comptabilité autonome (SACA) et des entreprises d'État (EE) aux obligations comptables de la loi sur la*

rale en partie double qui intégrerait elle-même une comptabilité budgétaire et analytique sur la base du principe de simultanéité des écritures budgétaires et générales.

**Après l'introduction, le 1<sup>er</sup> janvier 2009, de la loi du 22 mai 2003 au sein des cinq départements pilotes de l'administration générale, cette même loi ainsi que le projet informatique Fedcom qui y est lié sont entrés en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010 dans seulement quatre départements, soit six ans après**

Une affirmation de la Cour donne particulièrement froid dans le dos: «Il ressort également de certaines réponses que le logiciel comptable n'est utilisé que pour la comptabilité générale et que c'est un tableur Excel qui sert à la comptabilité budgétaire». <sup>43</sup> Lorsqu'on sait qu'un tableur ne peut pas garantir l'irréversibilité des écritures, ceci ouvre la porte aux plus grands dangers. L'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux attire l'attention sur cette question primordiale, dans une note technique qu'il a rédigée à l'intention de ses membres. <sup>44</sup>

En synthèse, le constat de la Cour est assez effarant: «la grande majorité des entités ayant expliqué ne pas être en mesure de répondre, à l'aide de leur logiciel actuel, à toutes les exigences de la nouvelle législation, déclarent ne pas avoir l'intention pour l'instant d'acquiescer un nouveau logiciel comptable. Elles signalent qu'il leur est impossible d'établir un cahier des charges digne de ce nom pour l'acquisition d'un logiciel comptable, tant que toutes les exigences auxquelles le nouveau système comptable doit se conformer ne sont pas connues et que toutes les zones d'ombre au niveau de l'interprétation de la loi n'auront pas été clarifiées. Il est également précisé qu'une analyse préalable est d'abord nécessaire ou qu'il faut compter, d'après les informations obtenues auprès des sociétés spécialisées, deux ans et demi à trois ans avant la mise en service d'un nouveau logiciel». Et elle ne conclut pas de manière optimiste: «ces constatations n'incitent pas non plus à la confiance quant à une transition harmonieuse vers le système comptable de la loi de 2003».

#### 3.4.6. La manière de légiférer

Avant de promulguer la loi, il est préférable de proposer un projet de texte et d'obtenir des réactions écrites de la part des entités visées par la réforme. Cette manière de légiférer présente l'avantage d'une meilleure adhésion des comptables nationaux et régionaux à la réforme envisagée. L'échange de réactions préalable à l'adoption du projet de texte par le Parlement est «an opportunity to inform and educate other political parties and influential groups within government of the benefits of the changes». <sup>45</sup>

#### 3.5. Du bon usage des ressources

L'IPSASB observe qu'il est fréquent que les entités visées par ce type de réforme aient des ressources limitées. Elles doivent donc les économiser conformément au principe d'importance relative, qui «commande de simplifier la récolte et l'enregistrement de toute information qui n'est pas susceptible de modifier le jugement qui sera porté en s'appuyant sur les états comptables». <sup>46</sup> À titre d'exemple, la récolte des informations nécessaires ou utiles au bilan

*comptabilité du 22 mai 2003, op. cit.*, Chapitre 6. Futur logiciel comptable, pp. 33 à 36.

<sup>43</sup> *Ibid.*, p. 29.

<sup>44</sup> IEC, *Critères de qualité du logiciel comptable*, note technique du 30 avril 2003, pp. 16 et s.

<sup>45</sup> IFAC, *Study 14, op. cit.*, § 2.48.

<sup>46</sup> *Materiality principle* se traduit en français par «principe d'importance relative». Cf. J.-P. GILLET, V. GINSBURGH, P. MICHEL et F. KHROUZ, *Comptabilité*, Bruxelles, Office international de librairie, Coll. Gestion,



d'ouverture peut prendre un temps considérable; pourtant, il s'agit d'une obligation incontournable. C'est là où le comptable national ou régional devra exercer son jugement, afin que les états qui sont rendus par l'entité résistent « to the highest level of external scrutiny ».<sup>47</sup>

### 3.6. « Accrual budgeting »

Si la *Study 14* se focalise sur la comptabilité générale, elle ne perd pas de vue que de plus en plus d'entités établissent désormais des budgets basés sur les transactions et non plus sur les encaissements et décaissements. Michel Jonet<sup>48</sup> précise que « les estimations des recettes sont exprimées en termes de droits constatés. Les estimations des dépenses sont exprimées en termes d'obligations contractées et en termes de droits constatés : d'où la distinction des crédits de dépenses entre crédits d'engagement<sup>49</sup> et crédits de liquidation.<sup>50</sup> Le nouveau système ne fait plus de différence entre crédits non dissociés et crédits dissociés ». Les règles d'imputation budgétaire sont déposées dans l'article 20 de cette loi du 22 mai 2003. Une réconciliation entre les résultats de la comptabilité générale et ceux de la comptabilité budgétaire devra être mise en place.

Les droits constatés peuvent uniquement être imputés aux articles du budget pour autant que le crédit y figurant soit suffisant. *Si la réconciliation s'impose entre les comptes généraux et les comptes budgétaires dans la comptabilité générale, ce devra aussi être le cas entre les comptes budgétaires (sur lesquels sont imputées toutes les opérations budgétaires) et les articles du budget (où l'imputation n'est effectuée que si des crédits sont disponibles).*<sup>51</sup> Or, les entités qui sont déjà tenues aujourd'hui

d'appliquer une comptabilité des engagements représentent, selon la Cour des comptes, une minorité.

### 3.7. Plan comptable normalisé

L'IPSASB observe, dans les réponses obtenues des États, que les plans comptables peuvent comporter « economic, functional, administrative, and regional classifications as well as more detailed classifications for cost centers, programs, projects, outputs, and outcomes ».<sup>52</sup> « In the same way that the chart of accounts is a systematic coding system for the classification and coding of transactions and events within the accounting system, a budget classification is a systematic coding system for the classification and coding of transactions and events within the budget system. If the chart of accounts incorporates the budget system, it will include all the accounts specified in the budget classification, together with other accounts required for accounting and reporting purposes (for example, assets, liabilities and revenues) ».<sup>53</sup>

L'adoption d'un plan comptable normalisé est aussi recommandée lorsque plusieurs entités, dotées ou non de la personnalité juridique, mais ayant toutes la personnalité comptable, doivent consolider leurs états avec ceux de l'entité hiérarchiquement supérieure. Ce plan comptable rencontrera les besoins de chaque entité, fournira une structure uniforme, mais restera suffisamment souple pour répondre aux besoins spécifiques. On remarquera qu'en Suisse, pays confédéral, « despite its strongly [con]federal structure, the core of the chart of accounts (being the first four digits) is mandatory for all entities ».<sup>54</sup> La même solution doit évidemment être applicable en Belgique!

1985, p. 89. Le *materiality principle* est en relation avec le *relevance principle* (principe de pertinence).

<sup>47</sup> IFAC, *Study 14*, *op. cit.*, §§ 2.51 à 2.55, spécialement § 2.52.

<sup>48</sup> M. JONET et L. MAUDENS, « Lecture commentée de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral », *Bulletin de documentation du SPF Finances*, n° 1, janvier-février 2004, pp. 18 et s.

<sup>49</sup> Crédits d'engagement: montants à concurrence desquels des sommes peuvent être engagées du chef d'obligations nées ou contractées au cours de l'année budgétaire.

<sup>50</sup> Crédits de liquidation: montants à concurrence desquels des sommes peuvent être liquidées au cours de l'année budgétaire du chef des droits constatés découlant des obligations préalablement engagées.

<sup>51</sup> COUR DES COMPTES, *Préparation des organismes administratifs publics (OAP), des services administratifs à comptabilité autonome (SACA)*

*et des entreprises d'État (EE) aux obligations comptables de la loi sur la comptabilité du 22 mai 2003*, *op. cit.*, p. 21.

<sup>52</sup> IFAC, *Study 14*, *op. cit.*, § 2.82.

<sup>53</sup> *Ibid.*, § 2.85.

<sup>54</sup> *Ibid.*, § 2.94.

La Cour des comptes mentionne: «La plupart des entités [belges] (...) disposent bien d'un plan comptable (approuvé ou non). Mais il semble qu'en pratique, on soit encore bien loin d'une comptabilité générale et d'une comptabilité budgétaire intégrées basées sur un plan comptable avec des comptes généraux et des comptes budgétaires liés aux articles du budget. Nombre d'entités indiquent que le lien avec la comptabilité budgétaire proprement dite n'est certainement pas encore établi».<sup>55</sup>

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

La Cour des comptes revient fréquemment sur ces éléments dans son rapport du 5 janvier 2011. Le rapport au Roi précité précise lui aussi ce qui suit:

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

vention complémentaire, imputée dans les comptes correspondants de la comptabilité budgétaire.

#### 4.1. Centralisation

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

1. soit le montant total des mouvements enregistrés dans l'ensemble de ces journaux auxiliaires, ventilés selon les comptes généraux ou les rubriques de synthèse prévus au plan comptable de l'entreprise que ces mouvements ont concernés;
2. soit, lorsque la technique comptable adoptée par l'entreprise comporte l'inscription simultanée des données dans les journaux auxiliaires et dans les comptes concernés, le total des mouvements enregistrés dans chacun de ces journaux auxiliaires».<sup>56</sup>

L'obligation d'enregistrer les opérations dans un journal s'oppose à ce que les opérations soient comptabilisées uniquement dans les comptes.<sup>57</sup> Le concept de centralisation est indissociable de ceux d'irréversibilité<sup>58</sup> des écritures et de périodes comptables. La centralisation est l'opération par laquelle les mouvements et les soldes des comptes débiteurs et créditeurs d'une période déterminée (par exemple, un mois) sont arrêtés *ne varietur*, sachant que les modifier rétroactivement devient, du fait de la centralisation, impossible. En revanche, tant qu'une période comptable n'est pas clôturée, il doit être possible d'y enregistrer des écritures.

<sup>55</sup> COUR DES COMPTES, *Préparation des organismes administratifs publics (OAP), des services administratifs à comptabilité autonome (SACA) et des entreprises d'État (EE) aux obligations comptables de la loi sur la comptabilité du 22 mai 2003*, op. cit., p. 19: «Le rapport au Roi joint à l'arrêté royal du 10 novembre 2009 contenant le plan comptable souligne, à cet égard, que la loi du 17 juillet 1975 constitue un cadre de référence important, que l'on s'est largement inspiré des dispositions applicables aux entreprises pour ce qui concerne les comptes de bilan, mais que la spécificité du secteur public a rendu nécessaires des adaptations significatives aux comptes de résultats. (...) Certaines (sous-) classes de l'actif du PCMN sont reprises par exemple au passif dans l'arrêté royal du 10 novembre 2009 et vice-versa. Les (sous-)classes des charges et produits dans le nouveau plan comptable peuvent également avoir une portée tout autre que les rubriques du PCMN».

<sup>56</sup> Art. 4, al. 3 et 4, de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité [...] des entreprises. La lecture de cette disposition doit s'interpréter compte tenu de l'article 7, nouveau, de l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 (cf. arrêté royal du 25 janvier 2005 ci-après).

<sup>57</sup> CNC, «Avis 174-1: Les principes d'une comptabilité régulière», *Bulletin CNC*, n° 38, février 1997, pp. 2-32.

<sup>58</sup> Art. 15, al. 1<sup>er</sup>, de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral: «Les livres et les journaux sont tenus et conservés de façon à garantir leur continuité matérielle, ainsi que leur régularité et l'irréversibilité des écritures». Il appartiendra au Roi de déterminer les modalités de la continuité matérielle, de la régularité et de l'irréversibilité dans un arrêté royal spécifique.

### 4.2. Comptabilité intégrée

L'État tiendra donc sa comptabilité sur la base d'un système dual fermé, au sein duquel la comptabilité générale en partie double aura la primauté. La comptabilité budgétaire doit s'y intégrer et la comptabilité générale doit en assurer le *mapping*.<sup>59</sup> Tous les droits constatés, budgétaires ou non budgétaires, sont enregistrés dans un compte du plan comptable général. Seuls les droits constatés budgétaires (ne représentant d'ailleurs qu'une partie de la totalité des droits constatés) figurent évidemment dans la comptabilité budgétaire. Ceci confirme la primauté, du point de vue de la technique comptable, reconnue à la comptabilité générale.<sup>60</sup>

## La Commission de la comptabilité publique a été créée par la loi du 18 janvier 2010, mais à ce jour, aucun arrêté d'exécution n'en a désigné les membres

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

Une dernière précision doit être apportée concernant le *concept de comptabilité intégrée*, qui revient de plus en plus dans les textes légaux, décrets et réglementaires. En effet, à la suite des journées d'étude organisées par le Sénat<sup>61</sup>, le sénateur Cooreman et consorts, le 4 juillet 1990, avaient déjà déposé une proposition de loi portant réforme de la comptabilité générale de l'État et de la comptabilité provinciale.<sup>62</sup> Le point crucial de cette proposition de loi consistait à instaurer, dans la comptabilité de l'État, un système de comptes normalisé intégrant l'ensemble des opérations budgétaires, financières et patrimoniales, et sur la base duquel la comptabilité de l'État doit être établie. L'exposé des motifs de cette proposition en soulignait deux avantages: «Pareil système permettrait d'intégrer de manière cohérente l'ensemble des opérations budgétaires, financières et patrimoniales et, en outre, constituerait un moyen de contrôle permanent de leur évolution».<sup>63</sup>

### 4.3. Principe de simultanéité des écritures

«Les opérations sont méthodiquement inscrites dans les comptes de la comptabilité générale et, pour autant qu'elles soient aussi des opérations budgétaires, simultanément dans les comptes des classes budgétaires».<sup>64</sup>

La Cour des comptes, dont la voix, malheureusement, ne semble pas toujours être entendue, attirait déjà l'attention il y a sept ans, dans son *160<sup>e</sup> Cahier*, sur les notions de système dual et de simultanéité<sup>65</sup>:

1. «la comptabilité de l'État fédéral sera tenue, à l'avenir, sur la base d'un système dual fermé, au sein duquel la comptabilité de base est la comptabilité générale en partie double, et qui doit permettre d'assurer la concordance avec la comptabilité budgétaire qui s'y intègre. Pour autant que l'opération soit également une opération budgétaire, la comptabilisation et l'imputation doivent être effectuées simultanément dans les deux comptabilités (générale et budgétaire)». Commentant essentiellement la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la

<sup>59</sup> Terme appartenant au jargon des experts-comptables anglophones, traduit par leurs confrères francophones par «mappage», qui consiste à créer une table d'origine et une table de concordance entre plans comptables distincts mais utilisés au sein de la même entité pour des objectifs généraux, budgétaires ou analytiques.

<sup>60</sup> M. JONET et L. MAUDENS, «Lecture commentée de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral», *op. cit.*, p. 15.

<sup>61</sup> *Doc. parl., Sén., sess. ord. 1989-1990, n° 1010.*

<sup>62</sup> *Doc. parl., Sén., sess. ord. 1989-1990, n° 1020-1.*

<sup>63</sup> *Doc. parl., Ch. repr., sess. ord. 2001-2002, n° 1870/001, p. 9.*

<sup>64</sup> Art. 13, al. 1<sup>er</sup>, de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral.

<sup>65</sup> COUR DES COMPTES, *160<sup>e</sup> Cahier, op. cit.*, § 3.1. Les mots les plus significatifs de ces deux extraits ont été mis en italique.

comptabilité de l'État fédéral, la Cour ne fait pas de commentaire sur la comptabilité analytique, mais nul doute que le principe de cohérence de l'organisation des comptabilités rend ses observations également applicables;

2. «Une deuxième modification importante est l'abandon de la comptabilité de caisse et son remplacement par une comptabilité basée sur les transactions. Cela implique que les transactions seront enregistrées à la fois dans la comptabilité générale et dans la comptabilité budgétaire au moment de la constatation du droit, tant sur le plan des recettes que sur celui des dépenses».<sup>66</sup>

## Si la réconciliation s'impose entre les comptes généraux et budgétaires dans la comptabilité générale, ce devra aussi être le cas entre les comptes budgétaires et les articles du budget

La simultanéité des écritures emporte aussi les conséquences suivantes en ce qui concerne la régularité du logiciel de comptabilité générale utilisé. Ce logiciel doit prévoir

que toute écriture enregistrée au journal doit être simultanément enregistrée dans le grand-livre des comptes généraux et, au besoin, dans les comptes particuliers, en telle sorte qu'un contrôle arithmétique de concordance puisse être, à tout moment et en toutes circonstances, effectué tant sur les mouvements que sur les soldes réciproques.

### 5. Conclusion

En conclusion, l'intégrité des comptabilités générale, budgétaire et analytique doit répondre, notamment, aux règles recommandées par l'Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux en la matière.<sup>67</sup>

Cette note dispose notamment que «Par fonction qui soit contraire au prescrit légal ou réglementaire [de tenue de toute comptabilité généralement quelconque, publique comme privée], il faut, notamment et sans que cette liste ne soit exhaustive, entendre toute fonction qui permettrait :

- d'introduire des écritures comptables qui ne soient pas en équilibre, entre autres, des lignes d'écritures sans contrepartie;
- de modifier directement le contenu centralisé des fichiers comptables, à l'exception des données extracomptables, telles que la date d'échéance ou une description;
- de modifier ou d'effacer des écritures centralisées en violation du principe d'irréversibilité des écritures;
- de modifier directement des totaux de débit ou de crédit, des reports, des soldes de comptes;
- de comptabiliser à nouveau dans des périodes déjà clôturées;
- de supprimer un compte mouvementé au cours de l'exercice ou dont le solde est non nul;
- etc.» ●

<sup>66</sup> Sur ce point, on consultera également M. JONET et L. MAUDENS, «Lecture commentée de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral», *op. cit.* : «Lorsque l'opération à imputer dans la comptabilité générale est aussi une opération budgétaire, l'enregistrement et l'imputation doivent être comptabilisés simultanément dans les deux comptabilités au moment de la constatation du droit» (p. 15); «Chaque droit constaté budgétaire doit être comptabilisé simultanément dans la comptabilité générale et dans la comptabilité budgétaire de la même année; ce qui suppose l'existence d'un crédit de liquidation disponible suffisant pour le poste budgétaire approprié» (p. 20).

<sup>67</sup> IEC, *Critères de qualité du logiciel comptable*, note technique du 30 avril 2003, pp. 19 et s.