

## L'apport d'une comptabilité générale dans le système de comptabilité des administrations : avantages et difficultés

Suzanne DESILLE

Première auditrice à la Cour des comptes  
Chargée de mission auprès des Gouvernements  
wallon et de la Communauté française

### ABSTRACT

The public accounting reform initiated in 2003 extends to the federal government and communities and regions the obligation to keep general accounts by the usual rules of double entry and to link them up with budgetary accounts. Such an obligation has been in force since 1954 for public interest institutions so that these concepts are not new in Belgian budgetary and public accounting law. Nevertheless, the implementation of this integrated accounting system in the public services is not without traps. We are convinced of the usefulness of keeping general accounts with the same technique as in private firms, while admitting that the information provided is not meant for the same use and actors. We acknowledge that budgeting and budgetary accounting remain irreplaceable means of steering and controlling public finances. Afterwards, we emphasize the benefits of introducing general accounting in the public accounting system: balances of assets, claims, cash, debts, revenues and expenditures, and implementation of cost accounting. We readily conclude that, while the two types of accounting are complementary, the advantages of the system conceived in that manner are numerous: holistic vision, readability, timeliness and transparency. But why is it so difficult to put that system into practice in the public services? There are two main reasons for that: resistance to change inside the public services and the fact that the software packages that are available on the market are not designed to meet the needs of public accounting.

**Keywords:** public sector accounting, Belgium

**JEL classification code:** H83



## 1 Introduction

---

En 2003, la Belgique s'est dotée d'un nouveau cadre légal de comptabilité publique<sup>(1)</sup> pour succéder aux lois coordonnées sur la comptabilité de l'Etat. Ce cadre applicable à l'Etat fédéral et aux entités fédérées impose la tenue d'une comptabilité générale selon les règles usuelles de la partie double, principale innovation pour l'administration<sup>(2)</sup>, et, en liaison avec celle-ci, d'une comptabilité budgétaire. La présente réflexion tente de cerner les avantages et les difficultés pour l'administration dans la mutation vers la comptabilité publique réformée.

---

(1) 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. du 25.06.2003) et loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral (M.B. du 03.07.2003).

(2) Services publics fédéraux et ministères

## 2 Mise en contexte

En Belgique, au siècle dernier, on a assisté à une multiplication, entre les deux guerres mondiales et surtout après la seconde, de la création d'organismes paraétatiques, essentiellement pour satisfaire aux nouveaux rôles de l'Etat, plus interventionniste dans la satisfaction des besoins de la nation. Pour trancher la question de leur attachement au droit public ou au droit privé, du moins en ce qui concerne leur gestion budgétaire et comptable, ainsi que leur contrôle, tout en respectant l'autonomie qui leur était conférée, une loi<sup>(3)</sup> a été adoptée le 16 mars 1954 à l'issue d'une longue réflexion politiquement sensible et a imposé à ces organismes l'obligation de tenir une comptabilité générale à lier à la comptabilité budgétaire, celle-ci demeurant prépondérante.

Empreinte de grand pragmatisme, cette loi a donc été la première norme qui a introduit dans le secteur public la tenue d'une comptabilité générale et la production des rapports qui en dérivent : le bilan et le compte de résultats. Les mesures d'exécution de cette loi<sup>(4)</sup>, arrêtées immédiatement après son vote, n'ont pas fixé le plan comptable à suivre. Différentes circulaires ministérielles et instructions administratives ont à l'époque pallié ce manquement en se référant, assez naturellement, au plan comptable utilisé par les entreprises privées pour la tenue de leur comptabilité générale. Elles ont en outre fourni le schéma-type du budget, déclinant les recettes et les dépenses par nature dans des chapitres budgétaires subdivisés ensuite en article.

Outre la volonté d'harmonisation des pratiques budgétaires et comptables ainsi que des modalités de contrôle, apparaissant clairement dans cette loi de 1954 et ses mesures d'exécution, c'est surtout la modernité de ce cadre que l'on retiendra. De fait, la définition de l'opération budgétaire fait déjà appel au concept des droits « acquis » à l'organisme (recettes) ou à sa charge (dépenses) du chef de ses relations avec les tiers et dont un document doit en constater l'existence ou l'étendue pour procéder à l'imputation budgétaire et à l'enregistrement en comptabilité générale. On retrouve des principes équivalents dans les normes adoptées en 2003 de nouvelle comptabilité publique. Ce n'est pas un hasard car l'unique façon d'articuler les comptabilités budgétaire et générale, quel que soit l'ordre de préséance, est de fixer « un critère commun » d'enregistrement : la constatation « des droits ».

En 1963, bien que portant essentiellement sur les dispositions relatives au budget, la réforme des lois sur la comptabilité de l'Etat a introduit l'obligation d'un rapportage annuel nouveau pour l'administration : le compte de la trésorerie et le compte des variations du patrimoine accompagné du bilan

(3) Loi du 16 mars 1954 relative au contrôle de certains organismes d'intérêt public

(4) A.R. du 7 avril 1954 portant règlement général sur le budget et la comptabilité des organismes d'intérêt public visés par la loi du 16 mars 1954

de l'Etat. Mais elle est restée muette sur la procédure à suivre pour y parvenir, autrement dit ces rapports ne devaient pas nécessairement découler d'une comptabilité générale. Elle a aussi instauré la possibilité de créer des entités non personnalisées à gestion distincte de celle de l'administration : les services à gestion séparée et les entreprises d'Etat. Dans les principes, les premiers sont astreints à tenir une comptabilité patrimoniale et un inventaire du patrimoine ; les seconds, eu égard à la nature commerciale, industrielle ou financière de leurs activités, doivent présenter un compte d'exploitation et une situation patrimoniale. Bien entendu, ces services et entreprises doivent aussi établir un budget et rendre compte de son exécution sans toutefois que la liaison entre les comptabilités « patrimoniale » et budgétaire ne figure parmi les préceptes légaux.

De toute évidence, la nécessité d'informations complémentaires aux données budgétaires n'est pas récente. Cependant, les modifications insérées en 1963 ne sont pas allées jusqu'à fixer les techniques comptables à mettre en œuvre pour dégager ces informations, rendant cette réforme moins innovatrice que la loi de 1954 et amenant de nombreuses difficultés dans sa mise en œuvre pour obtenir une comptabilité satisfaisant à la fois les exigences en matière patrimoniale et budgétaire.

En 1975, la loi relative à la comptabilité des entreprises a repris dans son champ d'application les « organismes publics qui exercent une mission statutaire à caractère commercial, financier ou industriel ». Ces organismes, peu importe leur statut juridique mais à la condition qu'ils relèvent d'un pouvoir public de par leur création, leur financement ou leur contrôle, sont assimilés à des entreprises privées et doivent donc tenir une comptabilité générale en suivant le plan comptable minimum normalisé ainsi que déposer annuellement les mêmes états financiers. Cette intégration des organismes publics dans la sphère des entreprises dès lors qu'ils exercent des activités concurrentielles n'est que logique.

En 1991, un « petit bout » de loi<sup>(5)</sup> impose à l'Etat de dresser un compte général comprenant, outre le compte d'exécution du budget, un bilan et un compte de résultats. Elle crée et charge la Commission de normalisation de la comptabilité publique (CNCP) d'établir le plan comptable général, permettant l'intégration de l'ensemble des opérations budgétaires, financières et patrimoniales, et de préparer les projets d'adaptation des textes légaux. Cette Commission va œuvrer pendant plus de dix ans pour conclure ses travaux par les projets de lois, adoptées en 2003, contenant les principes fondateurs de la nouvelle comptabilité publique, parmi lesquels figure enfin l'obligation de tenir une comptabilité générale selon la technique usuelle de la partie double, liée avec la comptabilité budgétaire. Elle va ensuite déposer, mais une année après le vote des lois, le projet d'arrêté royal fixant le plan comptable général, pièce

(5) Loi du 15 mars 1991 portant réforme de la comptabilité générale de l'Etat et de la comptabilité provinciale (M.B. du 22.05.1991)

maîtresse pour la tenue de la comptabilité générale. Cet arrêté ne sera pas adopté en cascade avec les lois, comme le fut l'arrêté royal 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. A l'heure actuelle, on attend toujours.

L'enseignement majeur à retenir de ce rappel historique est, d'une part, que la loi de 1954 et son arrêté d'exécution, toujours d'application aujourd'hui, contenaient déjà les principes fondamentaux de la comptabilité publique, alliant les comptabilités budgétaire et générale, et, d'autre part, que la tenue d'une comptabilité générale n'est une nouveauté instrumentale que pour l'administration. Pour celle-ci, la réforme de 2003 vient en quelque sorte compléter celle de 1963 en précisant la procédure à suivre pour rapporter sur la situation patrimoniale et financière ainsi que sur le résultat.

### 3 Objectifs de la comptabilité générale : convergences et divergences entre l'administration et l'entreprise privée

L'enregistrement au jour le jour des droits et des obligations dans des comptes selon les règles usuelles de la partie double, l'établissement de rapports rendant « compte », au moins annuellement, ainsi que l'application à ceux-ci des principes de sincérité et de fidélité des informations sont des objectifs communs à toute comptabilité générale.

Cependant, la comptabilité générale d'une administration et celle d'une entreprise privée ne satisfont pas exactement aux mêmes besoins d'informations et ne fournissent pas nécessairement des résultats comparables, même si elles utilisent une technique comptable identique. Voici quelques exemples illustrant ces divergences :

- ▶ Le bilan d'une administration ne reprend pas à son actif une partie importante des investissements qu'elle finance et que l'on appelle le capital humain - il s'agit notamment des dépenses d'éducation, de santé, d'environnement, de recherche... - alors que l'actif du bilan d'une entreprise privée détaille tout le patrimoine acquis en utilisant les ressources financières déclinées au passif de ce même bilan. Dans le même ordre d'idées, lorsque l'administration en a le pouvoir, son habilitation à lever des impôts n'est pas valorisée au bilan.
- ▶ Une partie du patrimoine des administrations – qualifié de domaine public - n'a pas de réelle valeur marchande mais est nécessaire à la satisfaction de besoins collectifs. Un exemple parlant est celui des routes et des autoroutes qui sont valorisées à l'actif du bilan à leur coût historique et réévaluées, non pas à la valeur du marché parce qu'il n'en existe aucun, mais à leur coût de remplacement.
- ▶ Avec le développement du partenariat public-privé (PPP), à mettre en relation avec les contraintes budgétaires d'équilibre, de plus en plus d'entreprises privées, lorsqu'elles assument le double risque de la construction et de la disponibilité<sup>(6)</sup> deviennent les propriétaires de certains biens immeubles affectés à un usage public : bâtiments pour les écoles, pour les prisons et les hôpitaux notamment. Cette forme de financement alternatif permet l'étalement des coûts sur la durée de vie économique des infrastructures à l'inverse du financement direct par le budget qui implique la prise en charge immédiate et complète du montant de l'acquisition. Le recours à des partenariats public-privé produit indéniablement un effet de levier dans la qualité des

(6) EUROSTAT - décision n° 18/2004 - 11 février 2004

services rendus au public et participe aussi au soutien de la croissance économique. Il laisse cependant peu de trace dans la comptabilité de l'administration puisque les actifs figurent dans le bilan des partenaires privés et seules les redevances annuelles sont budgétées sur la durée de vie du bien. En ajoutant à ce mode de financement la location classique, on doit conclure que la valeur des immeubles reprise à l'actif du bilan de l'administration ne donne qu'une image partielle de celle des bâtiments réellement utilisés au déploiement des activités de services publics.

- ▶ C'est dans le compte de résultats que l'on va rencontrer les différences les plus marquantes entre l'administration et l'entreprise privée et cela, en raison de la spécificité de leurs activités respectives. Tout d'abord, l'administration n'a pas de chiffre d'affaires car elle ne vend rien, et il n'existe pas de corrélation directe, comme dans une entreprise privée, entre ses charges et ses produits. En effet, les charges ne sont pas exposées dans le but de recueillir les produits. Citons l'exemple des communautés et des régions de notre pays qui sont financées essentiellement par des transferts d'impôts perçus par l'Etat fédéral qui en supporte les coûts de perception.
- ▶ La constitution d'une provision, pour grosse réparation et entretien par exemple, et son utilisation lors d'un exercice ultérieur n'ont pas réellement de sens pour une administration dès lors que les principes budgétaires d'annualité et d'universalité - toutes les dépenses de l'année sont portées au budget et dans les comptes - sont strictement respectés. *De facto*, un crédit pour couvrir la dépense de réparation, par exemple, doit de toute manière figurer au budget et en l'absence d'un crédit, même si une provision est inscrite en comptabilité générale, aucune dépense ne pourra être exposée.
- ▶ Le résultat final d'une administration n'est pas soumis à l'impôt des sociétés à l'inverse de celui d'une entreprise privée. C'est notamment pour cette raison fiscale qu'il est impératif pour l'entreprise de rattacher strictement ses charges et ses produits à l'exercice, sans égard à leur paiement et à leur encaissement. Par contre, pour l'administration, ce rattachement est un gage de respect de l'annualité budgétaire.
- ▶ Enfin, la recherche du profit n'étant pas le moteur de l'action administrative, on ne peut interpréter le résultat de l'exercice, positif ou négatif, comme la seule mesure de performance des politiques développées. Il faut le compléter par d'autres indicateurs quantitatifs et qualitatifs extérieurs à la comptabilité pour évaluer valablement l'action.



Venons-en maintenant aux différences relevées entre l'administration et l'entreprise privée quant aux destinataires des rapports émanant de la comptabilité générale et à leur usage.

- ▶ Dans l'entreprise privée, les rapports comptables sont essentiellement destinés aux gestionnaires, aux actionnaires et aux investisseurs. Ils procurent également des informations précieuses pour les travailleurs et les fournisseurs. Enfin, ils constituent encore des pièces probantes pour les administrations fiscales et les tribunaux notamment. Cette liste de destinataires n'est sans doute pas exhaustive. Ces rapports servent entre autres à l'analyse financière - destinée à jauger la rentabilité, la solvabilité, la liquidité et la pérennité de l'entreprise, ... - aux contrôles internes et externes, aux statistiques, à l'évaluation, à la certification qualitative et même à l'image.
  
- ▶ Quant aux bilans et aux comptes de résultats de l'administration, ils sont destinés aux gouvernements, aux gestionnaires administratifs, au contrôle et à l'audit internes, au contrôle de la Cour des comptes, aux parlements, aux usagers, aux citoyens et à l'établissement de statistiques aux niveaux national et international. Pour les gouvernements, ces comptes sont complémentaires aux rapports budgétaires en ce sens qu'ils fournissent l'information financière relative au patrimoine, aux créances, à la trésorerie et aux dettes. Ils constituent également une source documentaire pour apprécier l'action gouvernementale en regard de certains objectifs déclinés dans les déclarations ou les plans particuliers. Les comptes annuels certifiés par la Cour des comptes et déposés au Parlement permettent à ce dernier de « juger » en dernier ressort sur la bonne utilisation des deniers publics et sur la qualité de la gestion financière du gouvernement. Mais ces comptes ne suffisent pas pour évaluer l'efficacité et l'efficacités des activités politiques. Quant aux centres d'intérêts des usagers, des citoyens et d'autres acteurs pour ces comptes, ils peuvent être très diversifiés : appréciation des dettes à l'égard des fournisseurs, outputs pour la réalisation d'études, informations sur le patrimoine, ...  
Enfin, ces comptes procurent aussi des données utilisées pour l'établissement des comptes de comptabilité nationale aux niveaux belge et européen, en vue notamment de dégager la formation brute de capital fixe.

## 4 Importance de la comptabilité budgétaire

La réforme de 2003 a maintenu l'obligation pour l'administration de tenir une comptabilité budgétaire. Dès lors, la transposition à l'administration des pratiques comptables de l'entreprise privée n'est pas suffisante puisque l'entreprise n'est pas soumise obligatoirement à la tenue d'une telle comptabilité budgétaire.

Considérée parfois comme une obligation de second rang dans la réforme, la comptabilité budgétaire reste pourtant une composante très importante du système comptable de l'administration. En voici les principales raisons.

Lorsqu'on évoque la comptabilité budgétaire, on sait qu'à la base, il y a un budget. Celui-ci 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. Il est un instrument vital pour maîtriser l'évolution des finances publiques, les ressources annuelles constituant la limite globale des dépenses annuelles, et pour garantir la pérennité de services au public.

Réglementé, le budget fixe pour une année et *ex ante* les montants des prévisions de recettes et des autorisations de dépenses, ces dernières étant réparties dans des programmes spécialisés identifiant les coûts de fonctionnement et des activités politiques. Ces autorisations de dépenser limitées dans leurs montants sont accordées formellement par les assemblées parlementaires aux exécutifs. Le budget met globalement en relation les ressources escomptées avec les dépenses envisagées. Pour chaque dépense, deux crédits limitatifs sont fixés : l'un pour l'engagement et l'autre pour la liquidation.

La comptabilité budgétaire assure au travers de nombreux enregistrements le suivi permanent de l'exécution du budget voté et veille au respect des principes pré-rappelés de limitation et de spécialité des crédits de dépenses. En cela, elle participe au contrôle de conformité. Mais au-delà de ce rôle de « gendarme », elle est au service du pilotage budgétaire annuel et pluriannuel :

- ▶ En enregistrant les droits constatés en recettes, et non plus les encaissements, en parallèle des créances dans la comptabilité générale, la comptabilité budgétaire fixe de manière contemporaine les ressources disponibles et les compare aux prévisions ;
- ▶ Dans les limites des crédits d'engagement autorisés, chaque dépense est imputée une première fois dans la comptabilité budgétaire au

moment de la passation du contrat, de la décision d'attribution d'une subvention ou de l'exigibilité pour les dépenses fixes récurrentes. Ces enregistrements empilés fixent l'encours des engagements juridiques à apurer par des liquidations ultérieures, pour lesquelles des crédits sont nécessaires. Cette fonctionnalité de la comptabilité budgétaire, appelée comptabilité des engagements dans le jargon de la comptabilité publique, n'a pas qu'une finalité notariale. Grâce à elle en effet, des projections sont réalisées, à court et à moyen terme, de même que, dans le cas de certaines dépenses d'investissements, sur plusieurs exercices, pour connaître les besoins en crédits de liquidation et en moyens de trésorerie en vue de liquider et de payer les obligations contractées. Les engagements juridiques comptabilisés donnent donc la mesure de la dette potentielle qui entre en ligne de compte pour l'élaboration ou l'ajustement des budgets ;

- ▶ Chaque dépense, préalablement engagée, est ainsi enregistrée une seconde fois dans la comptabilité budgétaire, à la charge des crédits de liquidation, limitatifs rappelons-le, lorsque les droits en faveur du tiers sont constatés (« service fait et accepté »). C'est seulement à ce moment que simultanément, la charge ou l'accroissement de patrimoine est acté dans la comptabilité générale de même que la dette correspondante ;
- ▶ La comptabilité budgétaire procure au jour le jour des indicateurs pour apprécier la bonne tenue de route du budget et, éventuellement, pour envisager des ajustements intégrant des mesures, ponctuelles ou structurelles, en cas notamment de dérapages entre les prévisions et les réalisations. *Ex post*, le compte d'exécution du budget donne la mesure de réalisation du budget, l'analyse des écarts entre autorisations et consommations nourrit le débat politique et la réflexion pour la préparation des budgets ultérieurs.

En se bornant à la transposition pure et simple du modèle comptable des entreprises aux administrations, comme l'ont pratiqué certains Etats anglo-saxons, on se prive d'informations capitales pour suivre l'évolution des finances publiques et pour en assurer la gestion - c'est-à-dire essentiellement la recherche d'une adéquation, dans le respect des contraintes convenues aux niveaux national et européen, entre les ressources et les besoins de financement des activités - ainsi que pour l'évaluation des politiques menées au regard des objectifs .

## 5 Apports d'une comptabilité générale

D'emblée, on pose le postulat de l'utilité de chaque comptabilité, budgétaire et générale, dans un système intégré et de la classification selon la nomenclature macro-économique (dite codes SEC<sup>(7)</sup>) des recettes et des dépenses dans le budget.

Ainsi, comme cela a été démontré brièvement ci-dessus, la comptabilité budgétaire demeure l'instrument fondamental pour suivre l'exécution correcte du budget, pour le piloter en cours d'exercice, pour établir *ex post* le compte rendu de son utilisation, pour planifier les besoins reportés sur les exercices ultérieurs en termes de moyens de liquidation et de trésorerie, et enfin, pour contrôler le maintien dans sa trajectoire autorisée de l'évolution des finances publiques. Elle fournit en outre les outputs pour dresser les statistiques de comptabilité nationale conformément à la méthodologie du SEC.

Quelle est la contribution de la comptabilité générale dans le système ?

Elle dégage des informations :

- ▶ sur l'état du patrimoine. Même si le rôle de la plupart des administrations n'est pas prioritairement d'investir dans l'immobilisé, leur fonctionnement ou leur action requiert au minimum de disposer d'équipements matériels. Lors de l'acquisition d'un bien patrimonial, sa valeur est enregistrée dans le compte adéquat de l'actif du bilan et ce bien est aussi porté à l'inventaire avec lequel une mise en concordance est prévue au moins une fois l'an. Pour faire face à la dépréciation économique des biens matériels et mobiliers notamment, des amortissements annuels sont actés. La charge de l'investissement est ainsi répartie sur sa durée de vie. Au terme de la période d'amortissement, les équipements sont renouvelables. Dans le cadre des projections budgétaires pluriannuelles, les tableaux d'amortissements constituent un outil intéressant pour la programmation des crédits nécessaires aux remplacements d'équipements amortis ;
- ▶ sur les créances. Il s'agit ici d'un bénéfice très appréciable puisque sous l'empire de la comptabilité publique antérieure, le montant global des créances s'obtenait par addition des montants individuels figurant dans les comptes des comptables-receveurs, tenus seulement à une reddition annuelle. L'information est maintenant immédiatement disponible sans devoir procéder au rassemblement des comptes des comptables-receveurs ;

(7) Système européen des comptes nationaux et régionaux

- ▶ sur la trésorerie. C'est important pour la gestion prévisionnelle. Mais aussi pour connaître la position réelle de trésorerie compte tenu des « dettes courantes » reprises au passif. Les paiements et les encaissements sont exclusivement enregistrés en comptabilité générale, qui procède aux rapprochements entre ceux-ci et, respectivement, les dettes et les créances. Les dénouements financiers d'opérations budgétaires ne sont pas répercutés dans le compte d'exécution du budget. En dehors de ce type d'opérations, des mouvements purement financiers entre l'administration et des tiers (la Commission européenne notamment) affectent la trésorerie, de même que les opérations liées à la gestion de la dette courante ou consolidée. Ces différentes natures d'opérations justifient la pertinence d'un rapportage périodique classant les flux financiers entrants et sortants par catégorie ;
- ▶ sur les dettes. L'apport de la comptabilité générale réside en cette matière sur le détail fourni : dettes à l'égard des fournisseurs, du personnel, des banques, à court terme, à long terme ... ;
- ▶ sur les charges et les produits, autrement déclinés que dans le compte d'exécution du budget, à la condition de suivre un plan comptable approprié. Sur cette base, une comptabilité analytique peut être développée en vue d'identifier les coûts propres à des activités déterminées.

En respectant la finalité de chacune des deux comptabilités, ce qui permet aussi d'éviter redondances et doublons, et en les « liant », au moment de la constatation des droits, le nouveau système de comptabilité des administrations présente au moins les avantages suivants :

- ▶ vision holistique grâce à l'intégration
- ▶ complétude, caractère contemporain et enrichissement des informations
- ▶ traçabilité des flux et auditabilité
- ▶ sécurisation des données (contrôle des accès, back up systématique, contrôle automatique des équilibres, irréversibilité des écritures ...)
- ▶ base de données unifiée, infocentre
- ▶ lisibilité des rapports
- ▶ transparence

## 6 Difficultés de mise en place du nouveau système comptable

---

Pour réussir la mise en place d'une comptabilité générale dans le système comptable des administrations, il faut convaincre de son utilité par une démonstration appropriée. C'est maintenant chose faite.

Ajoutons à cela qu'il est aussi nécessaire de changer de méthodes pour rejoindre les standards comptables appliqués, non seulement par le secteur privé, mais aussi et déjà par de nombreuses organisations relevant du secteur public en Belgique ainsi qu'en Europe. Toutes les administrations doivent moderniser leur comptabilité pour aller dans cette direction. A défaut, elles resteraient « 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. Elles s'exposeraient en outre à un risque élevé de transmission des connaissances.

La « migration » vers un régime alliant comptabilités budgétaire et générale n'est pas d'une complexité technique infranchissable. Une analyse de l'existant et l'illustration du devenir doit rassurer les acteurs. Une description précise des procédures et des fonctionnalités contribue sans nul doute à favoriser l'adaptation et le changement.

Mais de quel changement a-t-on vraiment peur ?

Les principes et les mécanismes de la comptabilité générale ne sont pas les causes principales de l'appréhension du changement. Des facteurs humains contribuent bien davantage à la résistance : incertitudes et craintes face aux nouveaux rôles, à la réorganisation des services, à l'adaptation au nouveau logiciel informatique, pertes - théoriques ou réelles - de pouvoir et de position dominante, difficultés de partage du savoir, d'intégration de nouvelles technologies dans la méthode de travail, d'acquérir un nouveau savoir ... .

Face à ces inquiétudes, légitimes ou non, et grâce à une information de « proximité », et pas uniquement de la communication globale, ainsi qu'à des formations correctement ciblées et données par des professionnels, internes si possible, confiance et compétence peuvent être rendues aux personnes actrices dans le nouveau système. Mais, soyons positifs et ne sous-estimons pas une réaction proactive du personnel : rencontrer un défi, revaloriser son travail, utiliser des outils modernes, recevoir de nouvelles responsabilités peuvent aussi redynamiser les ressources humaines.

Que penser face aux inquiétudes liées à l'utilisation d'un nouveau progiciel informatique ?

Il s'agit là à notre estime du nœud du problème dans la mutation.

En effet, de manière assez générale, ce sont des applications informatiques développées sur mesure qui ont supporté les fonctionnalités de l'ancienne comptabilité publique dans une architecture non intégrée. Les utilisateurs étaient souvent les concepteurs, voire même les développeurs.

Aujourd'hui, pour tenir une comptabilité générale en partie double, il existe des solutions logicielles standard sur le marché. Elles présentent l'avantage d'avoir été testées, d'être pérennes, d'évoluer parallèlement aux nouvelles technologies, d'offrir de multiples pistes d'informations .... Certains éditeurs ont adossé une comptabilité budgétaire à leur solution comptable en la nommant « solution pour le secteur public ». Les fonctionnalités et le reporting standard offerts par ces progiciels restent cependant partiellement insatisfaisants par rapport aux besoins d'une comptabilité budgétaire performante.

En outre, écrites à la base pour rencontrer les besoins de l'industrie et du commerce, ces solutions logicielles reposent fondamentalement sur deux procédures opérationnelles : celle des achats et celle des ventes. Au sein des administrations, les activités les plus couramment rencontrées sont la normalisation, la redistribution de revenus, la satisfaction de besoins collectifs comme la défense, la justice, l'enseignement ou la collecte de l'impôt par exemple. En plus des traitements du personnel, l'exercice de ces missions de service public nécessite certes des achats de biens et de services mais d'autres dépenses sont exposées sous forme essentiellement de transferts vers d'autres unités économiques (les ménages et les entreprises).

Pour rejoindre les procédures standardisées des solutions logicielles du marché, faut-il assimiler un arrêté ministériel octroyant une subvention d'investissement à une entreprise à un bon de commande ? L'enrôlement des impôts doit-il se traiter comme une facture de vente ? Ces interrogations pour caricaturer la difficulté de concilier des concepts et du vocabulaire d'origine différente que l'on peut cependant rapprocher autour de procédures générales.

## 7 En guise de conclusions

---

L'enrichissement de l'information et l'application de mécanismes comptables universellement utilisés, favorisant la transparence et la lisibilité des rapports, constituent à nos yeux les deux principaux bénéfices de la mise en place d'une comptabilité générale dans le système comptable des administrations. Mais cela ne doit pas être au détriment de la qualité de la comptabilité budgétaire qui reste l'instrument indispensable pour le suivi du budget, lui-même garant de la maîtrise de l'évolution des finances publiques. Le plafonnement des crédits par programme dans un budget demeure un moyen sans pareil pour brider et réguler les dépenses, dans la limite des ressources, sans quoi les dépenses exploseraient.

Alors que la tendance est à la généralisation de système dual ou intégré de comptabilités générale et budgétaire dans les Etats et leurs entités, il est regrettable que les éditeurs de progiciels ne se soient pas davantage intéressés à cette niche pour mettre sur le marché des solutions plus conformes aux besoins du secteur public sur le segment de la comptabilité budgétaire.