

## Région de Bruxelles-Capitale, réforme financière : le contrôle interne comptable

Daniel GRUSON  
Directeur en charge de la Gestion financière au  
Ministère de la Région de Bruxelles-Capitale

### ABSTRACT ABSTRACT

The implementation of the financial reform in the Brussels-Capital Region has first and foremost suppressed the the Court of Audit's prior approval. This auditing system was not really compatible with modern accounting, which is based more on entitlements and no longer on cash flow. It can only be replaced by introducing a performing auditing system. This auditing system, which is based on the COSO reference model (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), consists of internal inspection, management inspection, internal auditing and administration and budget inspection. The account auditing, which is the subject of this article, shows interest in the reliability aims of the financial information and checks whether the internal inspection process is in conformity with laws and regulations.

**Keywords:** public accounting, internal accounting control, Brussels Capital Region, Belgium

**JEL Classification Code:** H83



La Région de Bruxelles-Capitale a mis en vigueur la réforme de la comptabilité publique lancée par la loi du 15 mars 1991 portant réforme de la comptabilité générale de l'Etat et de la comptabilité provinciale, et confirmée par 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.

Le Conseil de la Région de Bruxelles-Capitale a voté l'Ordonnance organique portant les dispositions applicables au budget, à la comptabilité et au contrôle (00BCC) le 23 février 2006, et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale a pris une série d'arrêtés d'exécution.

La réforme est donc devenue effective depuis 2006 pour le Ministère, et depuis 2008 pour les organismes administratifs autonomes, c'est-à-dire notamment les anciens organismes dénommés pararégionaux et les organismes sui generis, qui font partie intégrante du périmètre de consolidation de la Région.

## 1 La suppression du visa préalable de la Cour des comptes

L'article 10. §1<sup>er</sup> de la loi du 16 mai 2003 stipule que « *La Cour des comptes est chargée du contrôle de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire des communautés et régions visées à l'article 2. Elle veille à ce qu'aucun crédit de dépenses du budget ne soit dépassé et qu'aucun transfert n'ait lieu. Elle est chargée également de l'examen et de la liquidation des comptes de tous les comptables de ces communautés et régions. La Cour des comptes examine la légalité et la régularité des dépenses et des recettes. En ce qui concerne ces dernières, la Cour exerce un contrôle général sur les opérations relatives à l'établissement et au recouvrement. La Cour des comptes contrôle le bon emploi des deniers publics; elle s'assure du respect des principes d'économie, d'efficacité et d'efficience. La Cour des comptes est habilitée à se faire communiquer tous documents et renseignements, de quelque nature que ce soit, relatifs à la gestion des services et organismes publics soumis à son contrôle. Elle peut organiser un contrôle sur place.* »

**En d'autres termes, la loi du 16 mai 2003 a supprimé le visa préalable de la Cour des comptes.**

La suppression du visa préalable, instrument de contrôle de plus en plus inadapté, et peu compatible avec l'introduction d'un nouveau système comptable et avec l'organisation d'une procédure budgétaire et comptable moderne,

ne pouvait cependant se faire qu'en l'accompagnant d'un nouveau contrôle de la procédure des dépenses garantissant que le Parlement resterait parfaitement informé du fonctionnement et de l'organisation de la gestion publique, et cela par la mise en place d'un système de contrôle performant.

Par ailleurs, l'OOBCC stipule en son article 60 que « le compte général de l'entité régionale est établi par le Gouvernement et envoyé pour certification à la Cour des comptes avant le 31 août de l'année qui suit celle à laquelle il se rapporte. Par « certification », on entend l'opinion motivée et étayée sur la régularité, la sincérité et la fidélité du compte général de l'entité régionale. La Cour des comptes transmet cette certification au Parlement en annexe du compte général et y joint ses observations. »

Ce nouveau rôle attribué à la Cour des comptes l'amènera à se pencher sur les procédures écrites, et donc, à auditer le contrôle interne et comptable.

## 2 Un nouveau système de contrôle

---

L'OOBCC, en son titre V, a instauré un **système de contrôle**, basé sur le référentiel COSO, et qui se compose des éléments suivants :

- ▶ le contrôle interne composé de 4 éléments :
  - ▷ le contrôle interne métier
  - ▷ le contrôle des engagements et des liquidations (triple visa)
  - ▷ le contrôle comptable
  - ▷ le contrôle de la bonne gestion financière
    - contrôle des 3 'E' : efficacité, efficience, économie
    - contrôle des subventions
- ▶ le contrôle de gestion
  - ▷ contrôle de la réalisation des objectifs
  - ▷ monitoring permanent
- ▶ l'audit interne : "contrôle du contrôle"
- ▶ le contrôle administratif et budgétaire (IF).

### 3 Définition du contrôle interne

Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par:

- ▶ le Gouvernement de la RBC
- ▶ le management (Conseil de Direction)
- ▶ et le personnel du MRBC

destiné à traiter les risques en vue d'obtenir une **assurance raisonnable** quant à la réalisation des objectifs suivants:

- ▶ réalisation des opérations avec efficacité et efficience ;
- ▶ fiabilité des informations financières ;
- ▶ conformité aux lois et règlements en vigueur ;
- ▶ respect des obligations de rendre compte ;
- ▶ protection des ressources (patrimoine) contre les mauvais usages.

Cette définition repose sur 4 axiomes, qui induisent **séparation de fonction** et supervision des tâches :

1. il s'agit d'un processus permanent et intégré :
  - ▶ tâches inter-reliées au sein de tous les départements
  - ▶ de façon permanente durant toute la période comptable
  - ▶ intégré au sein des processus opérationnels et au sein de la culture d'entreprise.
2. assuré par:
  - ▶ des individus : contrôles manuels
  - ▶ des systèmes automatisés : contrôles programmés
    - ▷ contrôles par défaut
    - ▷ contrôles logiques
    - ▷ contrôles d'accès

- ▷ suivi des rapports d'exceptions
  - ▶ limite : paramétrage.
3. donnant une assurance raisonnable:
- ▶ les limites étant :
    - ▷ le facteur humain
    - ▷ les contraintes financières (relation coût-bénéfice)
    - ▷ les changements organisationnels
    - ▷ exemples :
      - collusion
      - erreur de jugement
      - non-application des contrôles
      - définition inadaptée dans les systèmes informatiques
      - contrôle interne vieillissant et /ou inadapté
      - « management override ».
4. basé sur des objectifs précis, selon 3 axes :
- ▶ l'axe relatif à l'efficacité des opérations : les 3 «E» (efficacité, efficacité, économie) + éthique
  - ▶ l'axe relatif au contrôle de conformité : conformité et respect des législations (compliance)
  - ▶ l'axe relatif à la sécurité : fiabilité et fidélité des informations financières (système d'information –«reporting»- financier de qualité) et protection du patrimoine.

L'exposé des motifs de l'ovbcc précise que « le cadre coso, référence internationalement admise, a été retenu comme norme en matière de contrôle interne ».

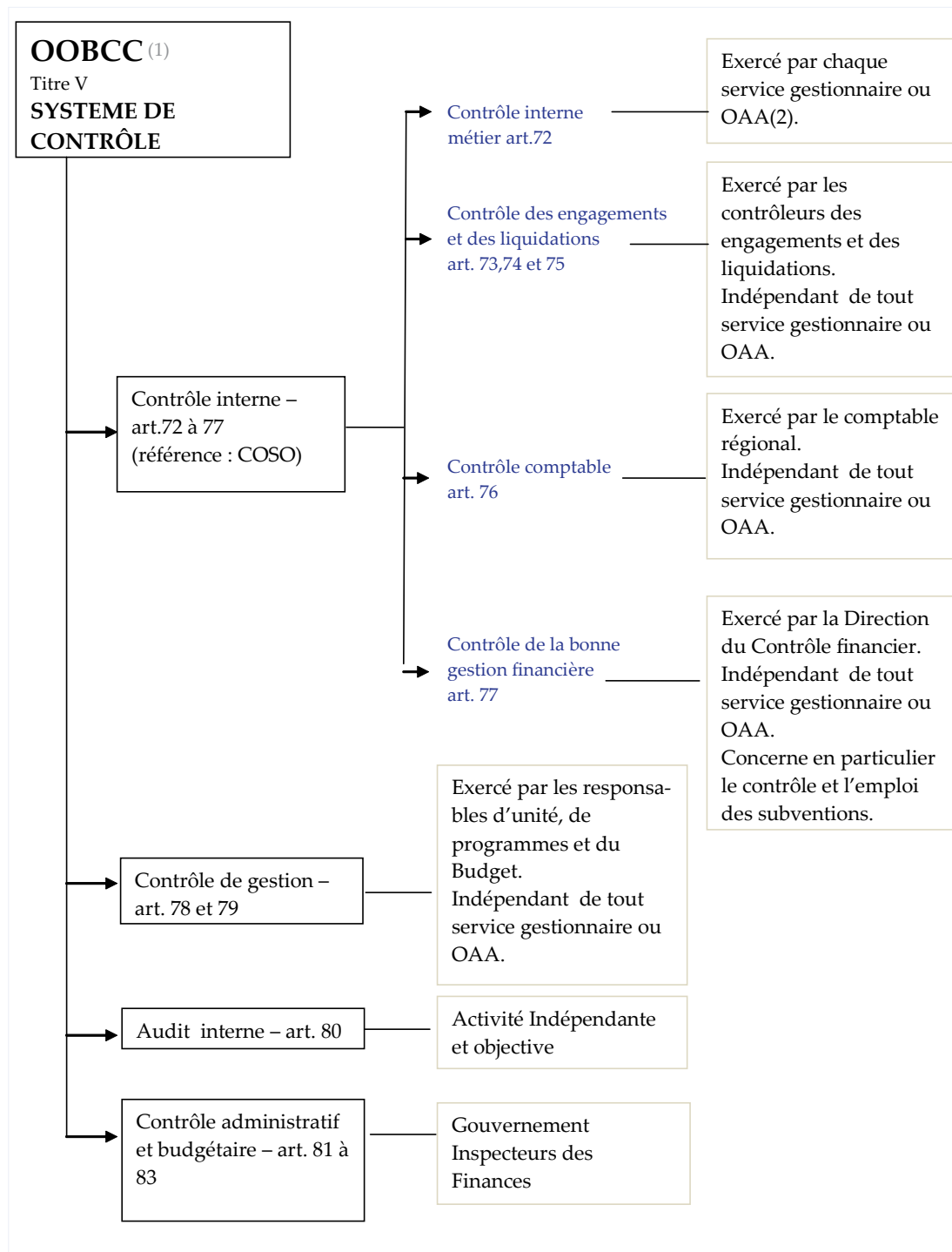
Outre ce qui est décrit ci-dessus, le cadre de référence coso comporte huit éléments qui sont :

1. l'environnement interne;
2. la fixation des objectifs;
3. l'identification des événements;
4. l'évaluation des risques;
5. le traitement des risques;
6. les activités de contrôle;
7. l'information et la communication;
8. le pilotage.

Le sujet de l'article étant le contrôle interne comptable, nous ne développerons pas ces éléments. Nous renvoyons le lecteur intéressé à l'ouvrage de référence édité par l'Institut de l'audit interne (IFACI), PriceWaterhouseCoopers, Landwell & Associés, «Le management des risques de l'entreprise », coso II Report, Ed. d'organisation, 2005, Paris.

Ces huit éléments s'appliquent *mutatis mutandis* à l'entité régionale étant entendu qu'au sein de celle-ci, il n'est pas adéquat de parler d' « appétence pour le risque » mais bien de « prise en compte du risque par l'entité », que les « actionnaires » doivent être vus comme « le Parlement », que le « Conseil d'administration » doit être vu comme le « Gouvernement » ou comme le « Conseil de direction », chacun pour ce qui les concerne. Et que « la direction générale » s'entend comme étant la « haute direction ».

Le système de contrôle au sein de la Région de Bruxelles-Capitale



(1) Ordonnance Organique du 23 février 2006 portant les dispositions applicables au budget, à la comptabilité et au contrôle.



## 4 Le contrôle comptable

C'est dans le cadre de l'objectif relatif à la sécurité que le législateur régional a décidé d'instaurer par l'article 76 de l'ordonnance organique du 23 février 2006 portant les dispositions applicables au budget, à la comptabilité et au contrôle, un contrôle comptable.

*Ce contrôle comptable, défini comme « un ensemble de procédures comptables qui veille à vérifier l'exactitude et la fiabilité des enregistrements dans les comptes et dans les autres documents comptables et à assurer la protection du patrimoine, selon les modalités fixées par le Gouvernement, [...] est indépendant des services gestionnaires et organismes administratifs autonomes initiateurs de l'opération qu'il examine [et] est exercé par le comptable régional ou par le comptable visé à l'article 89, 1er alinéa, 3° ou le comptable visé à l'article 89, 2e alinéa. »*

Comme précisé dans les articles 45 et 89 de l'OOBCC, le comptable régional ou le comptable de chaque organisme de première catégorie est un agent soumis au statut.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale a, par un arrêté du 18 octobre 2007 portant sur le contrôle interne et notamment sur le contrôle interne métier, le contrôle comptable et le contrôle de la bonne gestion financière, déterminé au Titre III de cet arrêté, les tâches que devra exercer le comptable en question afin de rencontrer cet objectif.

Nous pouvons donc préciser les éléments suivants.

A l'article 9 de l'arrêté, les processus comptables évoqués correspondent aux **modules d'un logiciel de gestion intégrée** et n'interfèrent pas dans les processus fonctionnels.

*Art. 9. Les **procédures** écrites visées à l'article 76 de l'ordonnance se fondent notamment sur les processus comptables que sont*

- ▷ *la gestion financière et comptable,*
- ▷ *la gestion de la comptabilité budgétaire,*
- ▷ *la gestion des investissements,*
- ▷ *la gestion des stocks,*
- ▷ *la gestion de la trésorerie,*

- ▷ *la gestion de la dette,*
- ▷ *la gestion de la comptabilité analytique,*
- ▷ *la gestion des projets.*

*Elles respectent la **séparation des fonctions** et décrivent **les tâches** qui doivent être exécutées ainsi que les acteurs en charge de leur exécution.*

#### 4.1 Utilisation d'un système de gestion intégrée (ERP)

Mieux gérer les pouvoirs publics ne peut plus se concevoir sans le recours aux technologies modernes de communication et d'information : la Région a fait le choix de l'utilisation, pour le ministère, d'un logiciel de gestion intégrée. Un logiciel ERP offre, outre le module de base de la comptabilité générale, une panoplie étendue de fonctionnalités intégrées en temps réel à cette comptabilité, tels que gestion des stocks et des immobilisations, gestion des ressources humaines, gestion de projets, gestion de trésorerie, gestion des flux (workflow) et des autorisations (signature digitale), contrôle interne, système d'informations, etc.

L'utilisation d'un système de gestion intégré dépasse donc largement la mise en œuvre d'une comptabilité générale en partie double, que le système contient en standard.

**Un progiciel ERP permet d'installer un dispositif de contrôle interne comptable performant grâce :**

- ▶ à ses caractéristiques propres :
  - ▷ la mise en place d'un ERP est **structurante** pour l'organisation et le fonctionnement de l'entité;
  - ▷ le degré de **finesse du paramétrage** permet d'installer des contrôles automatiques préventifs, et, au besoin, bloquants ;
  - ▷ l'utilisation de **fichiers maîtres communs** (\*) et la **saisie unique** de chaque événement renforcent la sécurité de la gestion des données ; (\*) les données-maîtres sont des données introduites une seule fois dans le système et utilisées par les différents modules (voir ci-dessous).

- ▶ aux outils mis à disposition :
  - ▷ des états de contrôle standard
  - ▷ des outils de reporting (système d'information)
  - ▷ des requêtes et développements en langage de 4<sup>e</sup> génération, qui permettent notamment l'interrogation directe de la base de données.

### La sécurité logistique dans l'ERP :

Risques	Non-application des normes et des standards du MRBC	⇒	Adéquation de la sécurité dans l'erp à la politique de sécurité du MRBC
Points de contrôle	Revue des paramètres généraux de sécurité	⇒	Revue du paramétrage des mécanismes de sécurité dans l'ERP
Maintenance de la sécurité	Adaptation de l'organisation et respect des procédures	⇒	Administration des utilisateurs
Documentation système	Documentation des profils existants	⇒	Accès à des transactions sensibles
Matrices	Vérification de la séparation des tâches	⇒	Création de matrices de séparation des tâches

## 4.2 La séparation des tâches

### 4.2.1 Incompatibilité des fonctions entre elles

L'article 69 §8 de l'OOBCC stipule que sont séparées et incompatibles entre elles les fonctions

- ▶ d'ordonnateur
- ▶ de comptable régional
- ▶ de comptable-trésorier

Pour les OAA, la même disposition est prévue in fine de l'article 89.

## 4.2.2 Gestion des autorisations

Lorsqu'un utilisateur demande, via l'ordonnateur dont il relève, un accès au système ERP, il reçoit un ensemble d'autorisations d'interventions sur la base de données lié au métier qu'il exerce. Ces autorisations sont gérées comme suit :

- ▶ attribution de rôles métiers standard :
  - ▷ un rôle commun «display all» (transparence)
  - ▷ métiers
    - spécifiques aux Directions du Service Gestion financière :
      - ◇ Comptabilité : Analyse, Encodage, Supervision, Comptable, Gestion donnée-maîtres
      - ◇ Trésorerie : Paiements, Préparation des paiements, Dette à court terme
      - ◇ Dette : Front Office et Back Office
    - définis pour les métiers existants dans les administrations :
      - ◇ encodage engagements, économat, contrôle des engagements et des liquidations, Inspection des Finances, ordonnateur, etc.
  - ▷ rôles spécifiques :
    - gestion de tables, données-maîtres, clôtures, procédures sensibles ou occasionnelles, etc.
- ▶ rôles métiers délimités selon des niveaux d'organisation :
  - ▷ sociétés, domaines d'activité, budget, type de tiers ou de comptes.

## 4.2.3 Gestion des données-maîtres

- ▶ il s'agit d'une cellule spécialisée, au sein de la Direction de la Comptabilité
- ▶ fonction incompatible avec les autres acteurs financiers (il s'agit d'une incompatibilité ajoutée par rapport à l'OOBCC)

- ▶ la cellule gère les données-maîtres :
  - ▷ fiches clients et fournisseurs
  - ▷ plan comptable
  - ▷ comptes de la comptabilité analytique
  - ▷ tables des taux TVA, taux de change
  - ▷ autorisations
  - ▷ tables des workflows.

#### 4.2.4 Séparation des fonctions

- ▶ Cellule de gestion des données-maîtres :
  - ▷ gère les données-maîtres
  - ▷ ne peut ni engager, ni comptabiliser, ni payer
- ▶ Comptabilité :
  - ▷ Comptabilise les droits constatés
  - ▷ ne peut ni gérer les données-maîtres, ni payer (ne peut engager que sur ordre d'un ordonnateur)
- ▶ Trésorerie :
  - ▷ Gère les paiements (caissier)
  - ▷ Ne peut ni gérer les données-maîtres, ni engager, ni comptabiliser
- ▶ Ordonnateur :
  - ▷ Fait procéder aux engagements comptables
  - ▷ Valide les droits constatés (workflow)
  - ▷ Donne les ordres de recouvrement et de paiement
  - ▷ Ne peut pas intervenir dans les autres fonctions
- ▶ Contrôleur des engagements et des liquidations :

- ▷ Vise et valide les engagements comptables et les liquidations
- ▷ N'intervient pas dans les opérations de comptabilisation
- ▶ Comptable de recettes :
  - ▷ Peut comptabiliser les droits constatés, sous l'autorité du comptable régional
  - ▷ Poursuit le recouvrement et perçoit la recette
  - ▷ En dépense, ne peut effectuer que des transferts ou des remboursements.

#### 4.3 Nouvelle procédure : centralisation des factures

- ▶ journal des achats unique
- ▶ suppression des journaux multiples
- ▶ pré-enregistrement des pièces (fonctionnalité standard de l'ERP)
- ▶ workflows (flux électroniques d'informations dans l'ERP) appropriés
- ▷ le passage à la nouvelle comptabilité s'est accompagné d'une réorganisation des flux financiers, notamment par la création d'un **facturier d'entrées unique** dans le système de comptabilité, et l'utilisation (ou la révision) des fonctionnalités standard que cela entraîne : **domaines d'activités, pré-enregistrement** des documents ;
- ▷ cette réorganisation est concomitante à l'installation de nouvelles procédures liées à l'utilisation progressive des nouvelles technologies, telles que **digitalisation** des documents (scanning des factures entrantes), gestion électronique des dossiers (p.ex. projet 'Papyrus', supporté par Dexia, de remplacement des extraits de compte papier par leur équivalent sous forme de fichiers électroniques sécurisés), **signature digitale** (électronique), etc. ;
- ▷ l'enregistrement des pièces dans la comptabilité se fait **au jour le jour**, dès réception et dans l'ordre chronologique, selon un principe commun à toutes les réglementations commerciales, comptables et fiscales (TVA), en ce compris celles de la nouvelle comptabilité publique ;

- ▷ la gestion des documents entrants est centralisée (un seul point d'entrée pour tout le courrier) pour tout le ministère;
- ▷ cette centralisation (adresse de facturation) est également indiquée dans les conditions de commande figurant au verso des bons de commande ;
- ▷ l'encodage centralisé des factures ou autres documents de créances (manuel ou via le scanning) est une étape de la gestion centralisée des documents entrants, qui est réalisée dans le courant de la journée au cours de laquelle les documents sont entrés.

#### 4.4 Normalisation des commandes

- ▶ la gestion centrale des achats (fournitures et bien d'équipements) au travers de magasins est la méthode liée à l'utilisation des modules spécialisés du système de comptabilité (fournitures et investissements);
- ▶ cette gestion centralisée est la seule qui permette les économies liées à la rationalisation des marchés de fournitures et équipements.

La **normalisation** que cette centralisation entraîne, par l'utilisation du **bon de commande standard** –produit par le système- notamment, et par une gestion rigoureuse des **références**, est indispensable pour assurer la meilleure tenue possible du facturier d'entrée.

- ▶ toutes les commandes, faites par les services, de fourniture de biens (fonctionnement courant ou investissements) ne figurant pas au catalogue des Magasins Economat et Informatique, de services, et de travaux, sont obligatoirement effectuées dans le système de comptabilité, en utilisant les procédures standard, et donc, le bon de commande normalisé;
- ▶ la passation de commandes à l'aide de bons de commandes établis à l'aide d'un traitement de texte n'est pas autorisée.

## 4.5 Manuels de procédures et recueil des règles comptables

A l'article 10, § 1er, 5., de l'arrêté, le recueil visé est un ouvrage collectif qui reprendra les principes et règles de la loi du 16 mai 2003 précitée, de l'ordonnance du 23 février 2006 précitée (notamment les articles 59 à 62), des arrêtés d'exécution y afférents ainsi que les législations particulières éventuelles.

*Art. 10. § 1er. Pour ce qui concerne l'environnement interne, le comptable régional établit au minimum les procédures visant à :*

- 1° identifier et déterminer les ressources humaines nécessaires à la réalisation et au suivi de l'objectif stratégique qui lui est assigné par l'article 76 de l'ordonnance, en décrivant précisément les fonctions de chacun et la qualification nécessaire correspondante;*
- 2° identifier et déterminer les ressources matérielles nécessaires à la réalisation et au suivi de l'objectif stratégique qui lui est assigné par l'article 76 de l'ordonnance;*
- 3° identifier, conformément aux principes de l'ordonnance et notamment de la séparation des fonctions, les agents qui, placés sous sa responsabilité hiérarchique, concourent à la réalisation de l'objectif stratégique qui lui est assigné par l'article 76 de l'ordonnance et déterminer l'organigramme de service qui en découle;*
- 4° valider les autorisations d'accès au système comptable attribuées par les fonctionnaires généraux et gérer leur paramétrage, conformément aux principes de l'ordonnance et notamment de la séparation des fonctions;*
- 5° produire le recueil des principes et règles comptables découlant des dispositions légales et réglementaires applicables à l'entité régionale, recueil précisant le traitement comptable des opérations les plus importantes.*

*§ 2. Pour ce qui concerne la fixation des objectifs, le comptable régional traduit son objectif stratégique en objectifs opérationnels, de reporting et de conformité.*

## 4.6 La gestion des risques

A l'article 10, § 3, de l'arrêté, les dispositifs à mettre en place peuvent être, par exemple, des bibliothèques d'évènements, des analyses internes, des seuils de déclenchement ou de remontées des informations, des groupes de travail



interactifs, des entretiens, des analyses du déroulement de processus, des indicateurs d'événements-clés, des bases de données sur les pertes,...

*§ 3. Pour ce qui concerne **l'identification des événements**, le comptable régional met en place les dispositifs pour identifier les événements potentiels, internes et externes, susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs et pour déterminer s'ils constituent une opportunité ou un risque.*

Pour ce qui concerne l'article 10, § 4, de l'arrêté, il est à noter que l'évaluation des risques est une activité continue et itérative et non une activité ponctuelle. Il convient, dans un premier temps, d'évaluer les risques inhérents et ensuite, une fois les réponses du management définies, d'évaluer les risques résiduels. Les dispositifs d'évaluation sont des techniques qualitatives et quantitatives dont le coût doit être raisonnable. Elles peuvent être, par exemple, des techniques de benchmarking, des modèles probabilistes ou non.

*§ 4. Pour ce qui concerne **l'évaluation des risques**, le comptable régional met en place :*

- 1° les dispositifs pour évaluer les principaux risques, inhérents et résiduels, pouvant affecter la réalisation des objectifs;*
- 2° les dispositifs pour évaluer les risques de négligences, d'erreurs et de fraudes internes ou externes.*

*§ 5. Pour ce qui concerne le **traitement des risques**, le comptable régional :*

- 1° détermine le ou les traitement(s) susceptibles d'être appliqués à chacun des risques visés au § 4;*
- 2° analyse les coûts des traitements envisagés au regard des bénéfices qui en sont attendus;*
- 3° décide, au regard de l'analyse précitée, le traitement qui sera appliqué.*

*Il découle de ce processus que le comptable régional établit, au minimum, le **manuel de procédures comptables** décrivant les répartitions des responsabilités d'exécution ou de contrôle au regard des tâches comptables, ainsi que les calendriers à respecter. Il établit également le **manuel de consolidation des comptes** au niveau de l'entité régionale et garantit sa diffusion auprès des composantes de l'entité régionale.*

Pour ce qui concerne l'article 10, § 6, de l'arrêté, il convient d'avoir à l'esprit que l'activité de contrôle n'est pas une fin en soi mais est liée aux objectifs poursuivis, à l'évaluation des risques qui empêcheraient d'atteindre ces objectifs et à l'application des traitements des risques par l'organisation. Les activités

de contrôle visent, en effet, à s'assurer que ces traitements ont été effectivement mis en place. Il existe de nombreuses catégories d'activités de contrôle comme les contrôles préventifs, détecteurs, manuels, informatiques et de management. On citera notamment les revues de management, la supervision directe d'une activité ou d'une fonction, le traitement de l'information, les contrôles physiques, les indicateurs de performance, la séparation des tâches mais aussi la validation, l'autorisation, la vérification, le rapprochement de données, les codes de vérification, ...

§ 6. Pour ce qui concerne les **activités de contrôle**, le comptable régional établit les méthodes et procédures qui permettent de s'assurer que les traitements des risques ont été effectivement mis en place.

Dans ce cadre, il établit au minimum les activités de contrôle visant à :

- 1° s'assurer que le recueil des principes et règles comptables, le manuel de procédures comptables ainsi que le manuel de consolidation des comptes sont suivis dans la pratique et sont actualisés;
- 2° élaborer les dispositifs pour identifier et résoudre les problèmes comptables nouveaux, non prévus et, le cas échéant, adapter le manuel de procédures comptables et/ou le manuel de consolidation des comptes;
- 3° s'assurer que des autorisations d'accès au système comptable et leur paramétrage sont corrects;
- 4° minimiser les risques de négligences, d'erreurs et de fraudes internes ou externes.

Pour ce qui concerne l'article 10, § 7, de l'arrêté, en termes de communication d'informations utiles, on attend notamment que les résultats des activités de contrôle soient transmis aux agents concernés afin qu'ils puissent prendre les mesures adéquates qui s'imposent.

§ 7. Pour ce qui concerne l'**information et la communication**, le comptable régional établit au minimum les procédures visant à :

- 1° identifier, collecter et communiquer les informations utiles aux agents concernés au sein de l'entité comptable;
- 2° développer et adapter les systèmes d'information devant satisfaire aux exigences de fiabilité, de disponibilité et de pertinence de l'information comptable et financière;
- 3° s'assurer que les obligations de conservation des informations, données et programmes informatiques concourant directement ou indirectement à la formation des états comptables et financiers sont respectées.

Enfin, pour ce qui concerne l'article 10, § 8, 1., de l'arrêté, il est à noter que l'évaluation se fait soit par le biais d'opérations courantes de pilotage, soit par des évaluations spécifiques, soit les deux.

*§ 8. Pour ce qui concerne le **pilotage**, le comptable régional établit au minimum les procédures visant à :*

- 1° évaluer l'existence et le fonctionnement des éléments du traitement des risques;*
- 2° établir les protocoles de communication des défaillances du dispositif afin d'identifier quelles informations sont nécessaires à un niveau hiérarchique donné pour que la prise de décision soit efficace;*
- 3° établir les protocoles relatifs aux demandes d'adaptations des procédures.*

## 5 Observation finale

La réforme de la comptabilité publique met en jeu, pour la partie financière et comptable, trois acteurs dont les fonctions sont, nous l'avons vu, séparées et incompatibles entre elles : l'ordonnateur, le comptable et le comptable trésorier.

Ce mode de fonctionnement permet de laisser à l'ordonnateur le pouvoir de décision et de gestion, et de donner aux comptables une totale indépendance dans l'exercice de leurs contrôles sur l'utilisation régulière des fonds publics.

Avant la réforme, dans le cadre d'une comptabilité de caisse (cash basis), le comptable -qui regroupait les actuelles fonctions de comptable-trésorier et de comptable - était l'unique teneur des comptes de la Région. Il gérait toutes les opérations financières, qu'il comptabilisait, après contrôle, sur base des pièces justificatives approuvées par les ordonnateurs des dépenses et des recettes. Dans ce système de comptabilité de caisse, le fait générateur de l'écriture comptable était l'encaissement ou le décaissement réalisé par le comptable.

En instaurant une comptabilité à parties doubles, patrimoniale et en droits constatés (comptabilité d'exercice ou accrual basis), la réforme déplace le fait générateur de l'écriture comptable (l'origine de la créance ou de la dette comptable) vers le moment de la naissance du droit constaté, établi (en recettes) ou validé (en dépenses) par l'ordonnateur. Un certain nombre d'enregistrements comptables ne peuvent être réalisés par le comptable qu'avec les données fournies par l'ordonnateur (c'est particulièrement vrai pour les droits constatés, mais ce l'est également pour les écritures d'inventaire, dans lesquelles l'ordonnateur joue un rôle primordial de validation et d'évaluation<sup>(2)</sup>).

Ainsi, la réforme, qui érige en moyen de gestion des risques financiers le principe de séparation des fonctions entre comptables et ordonnateurs, apporte un élément neuf à cette répartition des rôles, en plaçant l'ordonnateur à l'origine des enregistrements comptables.

Cette compétence désormais partagée entre l'ordonnateur et le comptable fait apparaître une «fonction comptable» plus liée à la notion de «processus comptable» qu'à celle d'«acteur».

(2) Circulaire du 15 novembre 2007 (et annexes) du Ministre des Finances et du Budget visant à faire appliquer les règles comptables prévues par l'ordonnance organique du 23 février 2006 portant les dispositions applicables au budget, à la comptabilité et au contrôle.

Le seul acteur «individuel» qui subsiste est le comptable-trésorier justiciable de la Cour des comptes pour les opérations de trésorerie qu'il exécute, et ce, en vertu de l'article 17 § 1er, 2<sup>e</sup> alinéa, de l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 19 octobre 2006 portant sur les acteurs financiers.