

## Le nouveau système comptable fédéral. Valeur ajoutée de la comptabilité générale

Faska KHROUZ & Christos TSATSIS (\*)

### ABSTRACT ABSTRACT

The FEDCOM accounting reform of the Belgian State aims to modernize the federal accounting and integrate into one computerized accounting system (SAP)

This new accounting system will be built in accordance with generally accepted accounting principles and will meet both European accounting standards and international standard IFRS and IPSAS. It will also make easier the financial analysis of annual accounts and allow the establishment of a permanent internal control.

With this new system, the state will now have a new tool which will go beyond the traditional budgetary system of public accounting thanks to the addition of an accounting system inspired by the private sector model.

The federal accounting system will include :

- ▶ budgetary accounting for control purposes,
- ▶ financial accounting for stakeholders information through financial statements
- ▶ and cost accounting in order to calculate the cost of some services, probably according to activity based cost management.

**Keywords:** public sector accounting, international accounting standards

**JEL Classification Code:** H83

---

(\*) Par F. Khrouz, Professeur à la Solvay Brussels school of Economics and management et Partner Ernst & Young Accountants et Christos Tsatsis, Assistant à la la Solvay Brussels school of Economics and management, tous deux membres du Centre de comptabilité & contrôle de gestion de l'ULB.



Le projet FEDCOM qui s'inscrit dans la réforme de la comptabilité de l'Etat<sup>(1)</sup> a réellement démarré le 7 septembre 2007 et se poursuivra jusqu'en 2011. Il vise à moderniser la comptabilité fédérale et à intégrer en un seul système comptable informatisé (SAP) :

- ▶ une comptabilité budgétaire pour suivre l'exécution du budget de l'Etat,
- ▶ une comptabilité patrimoniale inspirée du modèle privé,
- ▶ une comptabilité analytique, pour calculer le coût de certains services prestés.

Ce nouveau système fournira des solutions homogènes aux différents SPF et SPF et permettra une reddition des comptes complète :

- ▶ sous forme de compte budgétaire au plan de la comptabilité budgétaire et
- ▶ sous forme de bilan, de compte de résultats et d'annexe au plan de la comptabilité générale.

Il sera conforme aux principes comptables budgétaires et généraux et répondra aux normes comptables européennes et internationales de type IFRS et IPSAS. Il facilitera l'analyse financière des comptes annuels et permettra la mise en place d'un contrôle interne permanent.

Selon ce modèle, l'Etat sera désormais doté d'un nouvel outil dépassant largement les seuls éléments budgétaires traditionnels des systèmes de comptabilité publique par l'adjonction d'un système comptable en partie double rappelant celui des entreprises privées.

Le système comptable fédéral sera dès lors plus complet et plus sophistiqué que celui des entreprises privées. Il regroupera, selon une procédure entièrement informatisée et s'appuyant sur les liens de chaînage entre toutes les fonctions, la comptabilité budgétaire, la comptabilité générale et la comptabilité analytique.

(1) AR du 19 mars 2003 modifiant l'AR du 10 décembre 1868 portant règlement général sur la comptabilité de l'Etat.

## 1 Les lacunes de la comptabilité budgétaire

---

Cette réforme s'imposait.

En effet, la comptabilité de l'Etat reposait sur une logique avant tout budgétaire dont la pièce maîtresse était constituée par le budget voté annuellement. Celui-ci pouvait se définir comme un état prévisionnel à court terme de toutes les dépenses et recettes d'une année et l'évolution de valeurs des biens immobiliers n'était guère prise en considération. Dans cette comptabilité, à côté de l'élément prévisionnel constitué par le budget, les opérations effectives étaient enregistrées dans une comptabilité budgétaire permettant de s'assurer du respect du budget.

La comptabilité budgétaire remplissait certes plusieurs fonctions :

- ▶ la prévision à un horizon d'un an au travers du budget,
- ▶ le contrôle de l'exécution effective du budget approuvé et, d'une manière plus large, l'inscription systématique de tous les mouvements de recettes et de dépenses effectués durant un exercice comptable,
- ▶ assurer le suivi des différents comptes de trésorerie.

Mais ce système présentait un certain nombre de manquements au niveau :

- ▶ des informations relatives à la gestion du patrimoine et à la gestion courante,
- ▶ de la non-intégration de la gestion financière du patrimoine et de la dette,
- ▶ de la non-intégration d'une prévision à long terme.

Ces faiblesses ont conduit, au fil du temps, les gestionnaires dans les ministères à concevoir une série de systèmes comptables, réglementés ou non, tenus en parallèle. Ceux-ci nécessitaient, dans la plupart des cas, la réinscription des opérations passées et entraînaient de ce fait un risque permanent d'incohérence entre les informations pouvant être extraites des différents systèmes.

## 2 Le nouveau système comptable intègre la comptabilité générale

---

Suite au constat des lacunes de ce système comptable traditionnel, le SPF Budget & contrôle de gestion a entrepris une réforme en profondeur de l'outil comptable de l'Etat.

La nouvelle comptabilité qui en est issue se caractérise, d'une part, par l'amélioration significative de l'efficacité comptable et, d'autre part, par l'intégration des éléments relatifs au patrimoine et à la dette de manière à fournir aux responsables des informations précises sur la situation de chaque département.

Le nouveau schéma présente comme caractéristique principale l'adjonction à une comptabilité budgétaire, d'une comptabilité générale s'inspirant du modèle de la comptabilité générale des entreprises privées. La comptabilité générale permet d'établir de manière rigoureuse, au travers de bilans, comptes de résultats et annexes, l'état du patrimoine de chaque département et les résultats de la gestion d'un exercice comptable.

Il importe de préciser que la comptabilité générale fournira des informations à l'intérieur des entités fédérales mais l'objectif principal poursuivi par cette comptabilité est surtout d'informer à l'extérieur de ces entités fédérales tous les publics concernés et soucieux de suivre l'évolution du patrimoine de l'Etat, à savoir les tiers, les créanciers, les citoyens, etc.

Bien entendu, pour bâtir sur du solide, il convient de démarrer la comptabilité générale par des bilans de départ qui s'appuieront sur des inventaires de patrimoines. La valorisation de ce patrimoine pourra se faire de différentes manières : au coût historique dans certains cas et à la juste valeur dans certains autres cas. Il se présentera inévitablement des actifs non aliénables ou de type historique. Des méthodes d'évaluation de ce type d'actifs « heritage » existent.

Vraisemblablement, de manière contiguë à la comptabilité générale, le nouveau système codifiera et généralisera le recours au mécanisme des comptes individuels venant alimenter des comptes collectifs. Ces comptes individuels sont les «comptes particuliers» dont le plan comptable organise et normalise l'emploi. Le recours à ce type de compte est en effet requis, entre autres, pour le suivi des biens d'une certaine importance, d'emprunts et de subsides, de fournisseurs, de redevables, etc. Ceci ouvre naturellement des voies tout à fait intéressantes pour l'usage de la base comptable tant en

ce qui concerne la production automatisée des annexes du budget (liste des emprunts, des locataires, etc.) qu'en tant que source d'informations pour la gestion quotidienne de tel ou tel département (hauteur de la dette vis-à-vis d'un fournisseur X, calcul instantané de la valeur actualisée d'un immeuble, etc.).

Il convient de noter que si la comptabilité générale et les comptes particuliers apparaissent comme des systèmes greffés sur une comptabilité budgétaire, ils n'en représentent pas moins un système cohérent et complet tant au niveau de son plan que de ses procédures et des mécanismes de reddition des comptes.

Cette cohérence doit cependant être nuancée par le fait qu'en début de période, il ne peut naturellement y avoir de réconciliation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale; qu'en cours d'exercice, toute opération budgétaire peut se répercuter en comptabilité générale et qu'en fin de période, le résultat de la comptabilité générale ne peut égaler celui de la comptabilité budgétaire en ce qu'un certain nombre d'opérations (amortissements, réductions de subsides, etc.), qui n'engendrent ni encaissement, ni décaissement ou qui chevauchent deux exercices, n'influencent que la comptabilité générale.

### 3 Les liens entre la comptabilité budgétaire, la comptabilité générale et la comptabilité analytique

Malgré le principe d'introduction d'un maximum d'opérations sous leur forme budgétaire, l'ajout d'une comptabilité générale ne devra en aucun cas conduire à un dédoublement de fait de la passation des écritures comptables. Il y aura vraisemblablement un système permettant d'assurer au maximum l'automatisation du report des écritures.

Conceptuellement, celui-ci consistera en l'organisation d'un réseau de liens univoques entre par exemple les codes économiques de la comptabilité budgétaire, les comptes du plan comptable général et les comptes analytiques. En effet, outre la définition d'un schéma comptable unique, l'intégration sera recherchée au niveau de la mise en œuvre de l'outil comptable. Ainsi, par la définition de liens rigides entre les différents plans comptables, il est possible d'assurer le report automatique des écritures à partir de la comptabilité budgétaire vers la comptabilité générale et vers la comptabilité analytique.

Ce mécanisme comptable sophistiqué a une série de conséquences plus ou moins immédiates :

- ▶ la nécessité de figer tant le schéma budgétaire que le plan comptable général et le plan comptable analytique soit de manière générale, soit par ministère. Toute modification de compte nécessite en effet la révision du mécanisme de liaison;
- ▶ la remise en cause d'un certain nombre de pratiques actuelles où certains «accommodements» sont tolérés au niveau des imputations quant à la séparation entre les frais de fonctionnement et les investissements.

Ce mécanisme de chaînage, qui peut sembler lourd, devrait avoir un impact positif sur la rigueur de la gestion courante de l'Etat.

## 4 La comptabilité analytique

---

L'utilité de la comptabilité analytique sera certainement non pas de calculer la rentabilité de tel ou de tel service mais de déterminer le coût de certains services de type « commercial » prestés par les départements.

Différentes méthodes existent : le calcul des coûts complets (full costing) avec la distinction des charges directes et des charges indirectes, le calcul des coûts partiels (direct costing) avec la distinction des charges variables et des charges fixes et l'identification de la contribution à la couverture des frais fixes et le calcul des coûts basés sur les activités (Activity based costing ou méthode ABC).

Si la méthode des coûts complets est la plus facile à mettre en œuvre et du reste la plus proche de la comptabilité générale, c'est incontestablement la méthode ABC qui semble la plus efficace parce qu'elle contourne aisément le problème des charges indirectes qui sont relativement importantes dans le secteur public. Cette méthode semble d'ailleurs davantage conçue pour le secteur public que pour les entreprises privées.