

La comptabilité publique belge et ses implications par rapport aux normes internationales



Sabrina Bellanca
Assistante Doctorante
Service Finances Publiques et
Fiscalité
Service Comptabilité et gestion
sabrina.bellanca@umons.ac.be



Julien Vandernoot
Chercheur Doctorant
Service Finances Publiques et
Fiscalité
julien.vandernoot@umons.ac.be

La comptabilité publique belge, en constante évolution, doit également s'inscrire dans le cadre, plus large, des normes internationales. Cet article décrit tout d'abord l'évolution de la comptabilité publique belge depuis 1846. Ensuite, une section est consacrée à la réforme comptable de 2003. Elle en décrit les facteurs déclencheurs et le contenu. Puis, il est fait état du niveau de mise en œuvre de la réforme dans les différentes entités publiques. Cette partie est suivie d'une présentation des normes IPSAS et d'une description des facteurs favorisant ou non leur adoption. L'état d'avancement de l'implémentation de ces normes dans le monde est également analysé. Enfin, il est question de la conformité actuelle de la comptabilité publique belge aux normes IPSAS 1, 6 et 22. Il ressort de cet article que tant la mise en œuvre de la réforme de 2003 que le respect des normes IPSAS fluctuent selon les entités considérées.

Mots-clés : Risque ' « pôles culturels » - collectivités locales ' Dexia CL ' analyse textuelle

Belgian public accounting, which is continuously evolving, has to meet international standards. This paper first describes the development of Belgian public accounting since 1846. The next section is devoted to the 2003 accounting reform, and more specifically its content and its triggering factors. The level of implementation of this reform in the different Belgian public entities is then studied. This paper also displays a presentation of IPSAS standards and a list of factors that contribute to or hinder their adoption, followed by an assessment of the current state of their implementation in the world. Eventually, the compliance of Belgian public accounting with IPSAS 1, 6 and 22 is evaluated. This paper concludes that the implementation of the 2003 accounting reform as well as the compliance with IPSAS standards vary greatly from one entity to another.

Keywords: public accounting, accounting reform, accounting harmonization, IPSAS, new public management.

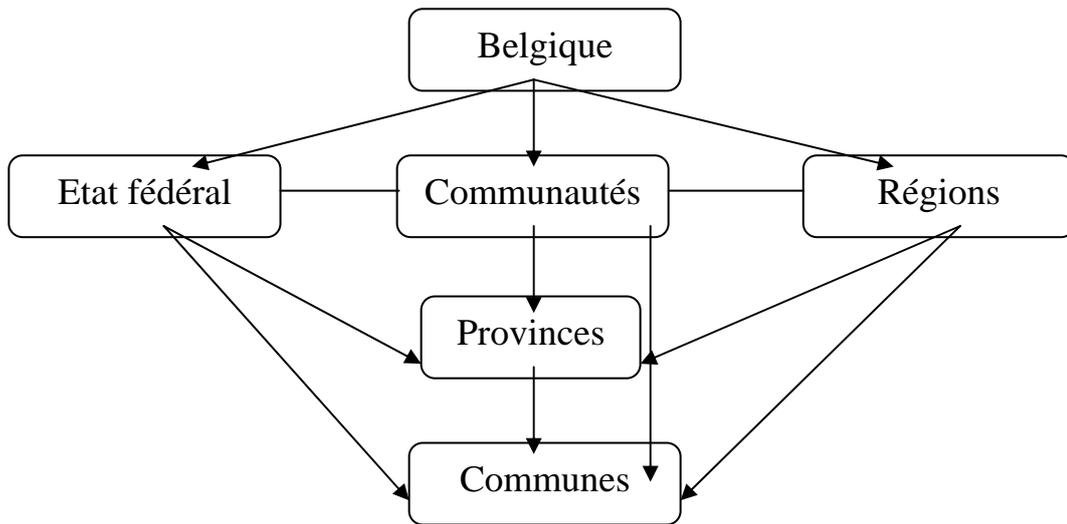
Codes de classification: H83 Public Administration; Public Sector Accounting and Audits
M41 Accounting

Introduction

Le système comptable des entités publiques en Belgique a subi de nombreuses réformes depuis la loi du 15 mai 1846 sur la comptabilité de l'Etat. D'abord limité à une comptabilité budgétaire, le système comptable public a évolué et les diverses modifications ont conduit à proposer un système de comptabilité comprenant deux volets : une comptabilité budgétaire et une comptabilité générale, inspirée de celle en vigueur au sein des entreprises privées. L'avantage d'un tel système est la possibilité de fournir une information plus complète et plus précise sur la situation financière et économique des organismes publics, en permettant, entre autres, d'évaluer le patrimoine et la dette publics. Parallèlement à cette évolution nationale, nous assistons également à une modernisation de la comptabilité à l'échelle internationale, notamment par le biais de l'introduction des normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) et au niveau européen via la mise en œuvre du Système Européen des Comptes (SEC). Ces démarches de modernisation comptable, qu'elles soient nationales ou internationales, cadrent parfaitement avec le concept de *New Public Management* visant à faire bénéficier le secteur public des méthodes de gestion les plus abouties du secteur privé. Notons également que la mise en application de normes comptables supranationales permet d'harmoniser les systèmes comptables nationaux décrits comme fortement hétérogènes par Benito, Brusca et Montesinos (2007), Brusca et Condor (2002), Carvalho, Jorge et Fernandes (2007), la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) (2007), Lüder et Jones (2003) ainsi que Pina et Torres (2003). L'objectif de notre article est, dès lors, de présenter l'évolution du système comptable belge, en insistant sur la réforme de 2003, la dernière à ce jour, et d'analyser la situation actuelle à chaque niveau de pouvoir. Ensuite, nous situerons ce système dans l'environnement international, en présentant, d'une part, l'état d'avancement des réformes visant à l'adoption d'une comptabilité efficiente inspirée des IPSAS sur la base des études de Benito, Brusca et Montesinos (2007), des Robert et Colibert (2008) et Christiaens, Reyniers et Rollé (2010) entre autres et d'autre part, nous nous pencherons sur le respect par les entités publiques belges de trois normes IPSAS présentant un intérêt particulier pour elles, à savoir les IPSAS 1 « présentation des états financiers », 6 « états financiers consolidés et individuels » et 22 « publication de l'information financière relative au secteur des administrations publiques ».

I - Structure administrative de la Belgique

Pour mieux comprendre le fonctionnement de l'Etat belge, il est utile de se référer à l'article premier de la Constitution belge, à savoir : « *La Belgique est un Etat fédéral qui se compose des Communautés et des Régions* ». On voit donc, qu'outre l'Etat fédéral qui exerce ses compétences sur l'ensemble du pays, sont présentes deux catégories d'entités fédérées, les communautés et les régions. Ces trois types d'entités sont égaux en droit mais possèdent des domaines de compétences différents. Les régions, au nombre de trois, la Région wallonne, la Région flamande et la Région de Bruxelles-capitale exercent des compétences essentiellement liées à l'économie et à leur territoire. Les communautés (française, flamande et germanophone) disposent quant à elles de compétences liées à la culture, l'enseignement, l'emploi des langues, etc. La base de la pyramide est constituée des pouvoirs locaux, à savoir les provinces, subordonnées aux autorités supérieures, et les communes qui constituent le niveau de pouvoir le plus proche des citoyens.



II - Evolution du système de comptabilité publique belge

Le système comptable de l'Etat belge découle à l'origine de la loi du 15 mai 1846 sur la comptabilité de l'Etat. Il s'agit d'une comptabilité de type budgétaire, qui est une comptabilité de caisse permettant le suivi des recettes et des dépenses pour une année. Toutefois, ce système ne donne pas une image fidèle du patrimoine des différentes entités du secteur public et ne fournit pas d'informations concernant la dette. Ainsi, la nécessité de moderniser le système comptable du secteur public s'est fait ressentir et les besoins grandissant en matière d'information et de suivi ont donné naissance à plusieurs modifications de la loi du 15 mai 1846.

Parmi celles-ci, on peut notamment citer la loi du 20 juillet 1921 qui crée le système d'engagement des obligations de l'Etat, la loi du 16 mars 1954¹ qui tente d'harmoniser les pratiques budgétaires et comptables des organismes publics et la loi du 28 juin 1963² qui prévoit l'imputation des dépenses sur la base de l'ordonnancement et celle des recettes sur la base des droits constatés. Enfin, la loi du 28 juin 1989³ introduit le principe du budget général des dépenses qui regroupe toutes les dépenses de l'Etat en un seul document.

Malgré la volonté d'évolution et les diverses modifications réalisées, l'organisation de la comptabilité de l'Etat n'est pas complètement satisfaisante. En effet, ce système de comptabilité permet de comparer les prévisions budgétaires aux réalisations, de vérifier l'état de la trésorerie et de déterminer les engagements restant à payer et les droits à recouvrer mais des lacunes persistent encore, telles que le manque d'informations relatives à la gestion du patrimoine et de la dette et la non-intégration d'une prévision à long terme. Une réforme de l'outil comptable de l'Etat s'est donc avérée nécessaire afin d'améliorer de manière

¹ Loi du 16 mars 1954 relative au contrôle de certains organismes d'intérêt public, M.B. 24 mars 1954.

² Loi du 28 juin 1963 modifiant et complétant les lois sur la comptabilité de l'Etat, M.B. 31 juillet 1963.

³ Loi du 28 juin 1989 modifiant la loi du 28 juin 1963 modifiant et complétant les lois sur la comptabilité de l'Etat, la loi du 16 mars 1954 portant sur le budget et la comptabilité des organismes d'intérêt public et la loi du 31 décembre 1986 portant réglementation des crédits provisoires, M.B. 17 juillet 1989.

significative l'efficacité comptable. Les premiers pas vers une comptabilité générale, introduits dans la loi de 1963, n'ont pas permis de mettre en place des règles et procédures pour fournir ce type d'informations. Il devient donc nécessaire d'établir des techniques comptables qui permettent d'obtenir une comptabilité satisfaisante en matière de patrimoine et de budget.

Le 15 mars 1991 est adoptée une loi portant réforme de la comptabilité générale de l'Etat et de la comptabilité provinciale⁴, donnant naissance, le 17 juillet 1991, aux lois coordonnées sur la comptabilité de l'Etat⁵. L'objectif de cette loi est d'instaurer un système normalisé de comptabilité en partie double applicable à toutes les autorités publiques et intégrant l'ensemble des opérations budgétaires, financières et patrimoniales. De cette manière, il devient possible de connaître, grâce à l'établissement de bilans, comptes de résultats et annexes, l'état du patrimoine de chaque entité et les résultats de chaque exercice comptable. Ainsi, les comptes annuels intègreraient le compte d'exécution du budget, le compte de résultats et le bilan. La comptabilité générale permettrait de fournir des informations, non seulement à l'intérieur des entités publiques, mais également à l'extérieur de celles-ci, en permettant à tous les acteurs externes, tels que les tiers, les créanciers ou les citoyens de suivre l'évolution du patrimoine de l'Etat. La loi du 15 mars 1991 crée également une Commission de normalisation de la comptabilité publique ayant essentiellement pour mission d'établir un plan comptable général des opérations financières, budgétaires et patrimoniales de l'Etat et de fixer des règles relatives à l'imputation budgétaire et économique. Une autre mission importante est l'adaptation des textes légaux et réglementaires en vigueur, et précisément la révision intégrale de la comptabilité de l'Etat. Cette commission est remplacée, en 2010⁶, par une Commission de la comptabilité publique (CCP), chargée, en outre, d'informer et de conseiller les différents gouvernements (Etat fédéral, communautés, régions, Commission communautaire commune) sur les normes de comptabilité publique et sur les modalités d'application et d'utilisation du plan comptable et sa conformité aux normes internationales.

La loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises⁷ et ses arrêtés d'exécution servent de modèle pour l'établissement d'une comptabilité en partie double. En outre, la mise au point d'un plan comptable pour le secteur public s'inspire de celui appliqué aux entreprises, avec néanmoins des divergences.

Le système de double comptabilité intégrant une comptabilité budgétaire et une comptabilité générale n'est appliqué jusqu'alors que dans les communes (depuis 1995), dans les CPAS (Centres Publics d'Action Sociale, un par commune) (depuis 1997) et les zones de police (comprenant une ou plusieurs communes) (depuis 1998) (Khrouz, 2007). Les autres entités du secteur public, qui n'utilisent qu'une comptabilité de type budgétaire, ne sont donc pas en mesure d'assurer la transparence de leurs comptes en fournissant des informations relatives au patrimoine public. En mai 2003, une réforme, qui représente en quelque sorte l'aboutissement de la loi du 15 mars 1991, a ainsi été envisagée afin de pallier les défaillances du système comptable public.

⁴ Loi du 15 mars 1991 portant réforme de la comptabilité générale de l'Etat et de la comptabilité provinciale, M.B. 22 mai 1991.

⁵ Lois coordonnées du 17 juillet 1991 sur la comptabilité de l'Etat, M.B. 21 août 1991.

⁶ Loi du 18 janvier 2010 modifiant la loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes, M.B. 9 février 2010.

⁷ Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, M.B. 4 septembre 1975.

III - Causes et contenu de la réforme de 2003

1 - Facteurs déclencheurs externes

Des éléments externes à l'organisation comptable des entités publiques ont par ailleurs joué en faveur d'une modernisation complète de la comptabilité publique.

Tout d'abord, l'Union européenne invite les Etats membres à fournir des informations comparables en matière économique afin d'offrir un cadre uniforme notamment pour l'analyse et l'évaluation de l'économie dans son ensemble. A cet effet, la Commission européenne a créé un système de normes comptables, le Système Européen des Comptes, dont la dernière version date de 1995 (SEC 1995) et dont l'utilisation est rendue obligatoire par le règlement (CE) n°2223/96 du Conseil du 25 juin 1996, pour l'établissement des comptes nationaux. Le nouveau système porte sur une comptabilité en partie double, conformément à la loi du 15 mars 1991, et prévoit l'imputation des opérations sur la base des transactions.

L'évolution de l'organisation institutionnelle de l'Etat belge joue aussi un rôle. Bien que les communautés et les régions jouissent d'une autonomie en matière de fixation de leurs règles budgétaires et comptables (loi spéciale du 16 janvier 1989)⁸, cette autonomie ne peut s'exercer que dans le respect de principes généraux communs à toutes les entités et fixés par la loi. En attendant que ces principes soient édictés, les dispositions de la comptabilité fédérale s'appliquent à chaque entité et toute modification doit prendre en compte les répercussions pour les communautés et les régions.

La réforme Copernic⁹ (mise en place en 1999), désignant la réforme de l'Administration fédérale belge qui revoit la structure organisationnelle de l'Administration fédérale, met en place une nouvelle culture de management, vise une meilleure gestion des ressources humaines et envisage de nouvelles méthodes de travail. Ce projet a montré la nécessité de rendre compatible l'organisation administrative de l'Etat fédéral et l'organisation budgétaire et comptable. Il constitue donc une opportunité pour la mise en place d'une comptabilité en partie double dans tous les services fédéraux.

Enfin, les normes IPSAS (normes comptables internationales du secteur public) visent à améliorer le contrôle interne et la transparence des comptes du secteur public, fournir des informations plus complètes et plus cohérentes sur les dépenses et les recettes et rendre les états financiers plus cohérents et plus comparables au cours du temps et entre les différentes organisations.

2 - Contenu de la réforme

Trois lois ont été adoptées dans le cadre de la réforme de mai 2003, qui sont le point de départ d'une nouvelle organisation budgétaire, comptable et financière de l'Etat, des communautés et des régions : une loi portant sur le budget et la comptabilité de l'Etat fédéral¹⁰, une loi modifiant la loi relative à l'organisation de la Cour des comptes¹¹ (prévoyant notamment la suppression du visa préalable de la Cour de comptes) et une loi concernant le budget et la

⁸ Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, M.B. 17 janvier 1989, modifiée par la loi spéciale du 16 juillet 1993 et la loi spéciale du 13 juillet 2001.

⁹ « Copernicus-Au centre de l'avenir : La réforme de l'Administration fédérale belge », 1^{er} septembre 2004.

¹⁰ Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, M.B. 3 juillet 2003.

¹¹ Loi du 22 mai 2003 modifiant la loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes, M.B. 3 juillet 2003.

comptabilité des communautés et des régions¹² (qui impose, en outre, à chaque région et communauté la tenue d'une comptabilité générale). Ces lois, dont les deux premières découlent de la loi du 15 mars 1991 citée précédemment, s'inscrivent donc dans le contexte de mise en place d'un système normalisé de comptabilité en partie double, avec la création d'un plan comptable général.

La loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral crée un cadre légal totalement nouveau qui servira de base à la comptabilité de l'Etat. Les lois coordonnées et leurs dispositions légales sont donc abrogées pour les services de l'Etat fédéral concernés par la loi du 22 mai 2003. Cette dernière instaure un système de comptabilité en partie double, basé sur les transactions et reposant sur un plan comptable général, en laissant ainsi de côté le système de comptabilité de caisse et des comptabilités existantes de trésorerie et de patrimoine. Cette disposition est applicable pour tous les services du pouvoir fédéral et des entités fédérées. Ces services sont les suivants¹³ :

- L'administration générale, comprenant les services publics fédéraux (SPF, dénommés ministères avant la réforme Copernic).
- Les services administratifs à comptabilité autonome, administrations n'ayant pas de personnalité juridique, ni de patrimoine séparé de celui de l'Etat mais disposant d'une autonomie de gestion. Ils sont placés sous l'autorité du ministre du SFP dont ils découlent.
- Les organismes administratifs publics, organismes d'administration publique dotés de la personnalité juridique, de nature non commerciale et dont l'objectif principal est de satisfaire les besoins d'intérêt général.
- Les entreprises d'Etat, services de l'Etat présentant un caractère commercial, industriel ou financier et dénués de la personnalité juridique. Composantes internes de l'Etat fédéral, elles sont soumises aux règles comptables et budgétaires communes aux services internes de l'Etat fédéral, bien que des particularités existent étant donné leur caractère spécifique.

2.1 - La comptabilité générale

Les concepts de la comptabilité générale, développés dans la réforme de 2003, découlent de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises. En outre, toutes les entités publiques doivent établir un compte général, composé des comptes annuels, qui représentent l'interprétation économique des activités du service et du compte d'exécution du budget, qui renseigne sur la manière dont les autorisations budgétaires ont été utilisées. Les comptes annuels sont composés du bilan, du compte de résultats, du compte de récapitulation des opérations budgétaires, reprenant les recettes et les dépenses comptabilisées dans les classes budgétaires du plan comptable sur la base de la classification économique et d'une annexe.¹⁴ L'article 18 de la loi du 22 mai 2003 stipule que les services de l'Etat fédéral sont aussi tenus de dresser un rapport annuel, établissant le lien entre la comptabilité et leurs activités. Ce rapport fournit des informations relatives à l'évolution des données financières.

Du point de vue de la technique comptable, la comptabilité générale prime la comptabilité budgétaire. En effet, le plan comptable général reprend tous les droits constatés, qu'ils soient

¹² Loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes, M.B. 25 juin 2003.

¹³ Article 2, loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, M.B. 3 juillet 2003.

¹⁴ Article 17, loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, M.B. 3 juillet 2003.

budgétaires ou non, alors que la comptabilité budgétaire n'enregistre que les droits constatés budgétaires. La comptabilité générale est établie selon un plan comptable qui comprend un système de comptes normalisés et des règles pour l'enregistrement, l'imputation et l'évaluation des opérations. Le plan comptable est applicable également aux communautés, aux régions et à la Commission communautaire commune. Comme signalé plus haut, la comptabilité est basée sur les transactions, conformément aux prescriptions du SEC 95. Ainsi, les opérations sont enregistrées dans la comptabilité générale et imputées dans la comptabilité budgétaire sur la base des droits constatés lors des transactions et non lors des paiements, et ceci, aussi bien pour les recettes que pour les dépenses. En comptabilité générale, un droit est constaté lorsque « son montant est déterminé de manière exacte, l'identité du débiteur ou du créancier est déterminable, l'obligation de payer existe, une pièce justificative est en possession du service concerné »¹⁵. En comptabilité budgétaire, il s'agit du moment de la liquidation provisoire pour les dépenses et de la constatation du droit pour les recettes. L'article 7 de la loi du 22 mai 2003 précise par ailleurs que les droits constatés au cours d'un exercice comptable ou d'une année budgétaire sont rattachés à cette année pour autant qu'ils aient été comptabilisés avant le 1^{er} février de l'année suivante. Tout droit constaté au-delà de cette date appartient à l'année suivante.

2.2 - La comptabilité budgétaire

La comptabilité budgétaire reste bien entendu d'application, toutefois, la loi du 22 mai 2003 apporte quelques précisions et plusieurs modifications aux pratiques budgétaires existantes. En outre, on peut noter la fixation de deux crédits limitatifs pour les dépenses (un pour l'engagement et un pour la liquidation)¹⁶, la disparition de la distinction entre crédits dissociés et non dissociés, la disparition de l'engagement provisionnel et des reports de crédits¹⁷, l'obligation d'annuler les engagements budgétaires lorsqu'ils ne sont plus nécessaires et en tout cas, à concurrence des montants qui n'ont pas été liquidés après cinq ans¹⁸.

IV - Application de la réforme aux différents niveaux de pouvoirs en Belgique

La loi du 22 mai 2003 devait entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2004, avec toutefois la possibilité de report au 1^{er} janvier 2005. Quant à la loi du 16 mai 2003, sa mise en application était prévue pour le 1^{er} janvier 2004, avec également la possibilité de reporter cette date au 1^{er} janvier 2007 au plus tard. L'entrée en vigueur de ces lois a toutefois été reportée à plusieurs reprises, autant pour l'Etat fédéral que pour la plupart des autres niveaux de pouvoirs. Les différents niveaux de pouvoir ont progressivement mis en application le système associant les comptabilités budgétaire et générale.

¹⁵ Article 8, loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, M.B. 3 juillet 2003.

¹⁶ Article 19, loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, M.B. 3 juillet 2003.

¹⁷ Article 21, loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, M.B. 3 juillet 2003.

¹⁸ Article 26, loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, M.B. 3 juillet 2003.

Ainsi, le système de comptabilité du secteur public belge est désormais le suivant :

Tableau 1 : Le système comptable actuel dans le secteur public belge¹⁹

<u>Entité publique</u>	<u>Système comptable actuel</u>	
	Comptabilité budgétaire	Comptabilité générale en partie double
Etat fédéral	OUI	NON sauf certains SPF
Communautés	OUI	NON (en voie d'implémentation pour la Communauté germanophone)
Régions	OUI	NON sauf Région de Bruxelles-Capitale
Provinces	OUI	OUI
Communes	OUI	OUI
CPAS	OUI	OUI
Zones de police	OUI	OUI

L'introduction de la réforme est complexe, elle requiert des changements majeurs dans les pratiques comptables, l'utilisation de nouveaux logiciels comptables et donc des compétences nouvelles dont les fonctionnaires ne disposent pas forcément. La mise en œuvre de la réforme exige par conséquent des aides et, dans cette perspective, le projet « FEDCOM », mis en place en 2007 et toujours en cours, a été entrepris au niveau de l'Etat fédéral afin de répondre aux exigences de la loi du 22 mai 2003. Au niveau de la Région wallonne et de la Communauté française, le projet « WALCOMFIN » aide à la mise en œuvre de la réforme.

L'évolution du système comptable belge n'est pas étrangère au contexte comptable international puisque la volonté d'établir un système de comptabilité d'exercice basé sur les transactions et une comptabilité générale en partie double sont des points clés développés dans le cadre des normes comptables internationales du secteur public, les IPSAS. Ainsi, nous allons tenter de déterminer dans quelle mesure les entités du secteur public, caractérisées pour certaines par une volonté de moderniser leur système de comptabilité, respectent les normes comptables internationales.

V - Les IPSAS : vers une harmonisation des systèmes comptables

1 - Introduction

Les IPSAS, normes comptables internationales pour le secteur public, sont développées par l'IPSAS Board (IPSASB), organisation créée en 1987 par l'IFAC ([International Federation of Accountants](#)) et qui a pour mission de développer des normes comptables afin d'améliorer la qualité et la transparence des rapports financiers des entités du secteur public dans le monde entier. L'objectif est de pouvoir comparer les états financiers d'une entité publique, d'une période à une autre et d'une entité à une autre. L'application des IPSAS est également l'occasion de se rapprocher des pratiques en vigueur dans le secteur privé et d'ailleurs, l'IPSASB s'inspire des normes comptables internationales du secteur privé (IAS/IFRS) pour créer ces normes, tout en tenant compte des spécificités du secteur public. Cette tendance, qui cherche à adapter au secteur public des pratiques propres au secteur privé est apparue au cours

¹⁹ Tableau inspiré de Khrouz (2007), op. cit.

des années 80, sous le nom de *New Public Management* (NPM). Les principes du NPM mettent en place, au sein des organisations du secteur public, une logique de marché qui tourne autour de la flexibilité, de l'efficacité, de l'efficience, etc. (Pina et Torres, 2003). Ils ont été développés, entre autres, afin de résoudre les problèmes de surendettement des Etats, de déficit important et d'inefficacité du secteur public (Amar et Berthier, 2008).

De nouveaux concepts apparaissent avec les normes IPSAS : tout d'abord, la comptabilité de caisse est abandonnée au profit d'une comptabilité d'exercice en vertu de laquelle les transactions sont enregistrées lorsqu'elles apparaissent et non plus lors du paiement (cf. loi du 22 mai 2003 et SEC 95). Des concepts (tels que l'actif, le passif, la situation nette, la charge, le produit) sont définis plus précisément (des Robert et Colibert, 2008) et les calculs de valeur comptable sont modifiés. Dans ce cadre, trois méthodes sont possibles : coût, juste valeur et valeur actuelle (Müller et Berger, 2009). De plus, l'accent est mis sur la performance, sur la comptabilité d'engagements en droits constatés (toute dépense doit être comptabilisée dès qu'un engagement a été pris) et sur la comptabilité en partie double (des Robert et Colibert, 2008). Quant à l'information financière, les entités du secteur public doivent publier cinq états financiers (voir IPSAS 1 plus loin) et doivent respecter des principes, tels que ceux d'intelligibilité, de pertinence, d'image fidèle, de comparabilité, de diffusion en temps opportun et de vérifiabilité (IPSASB, 2010).

Afin d'aider les entités publiques à mettre en place ces nouvelles procédures, l'IPSASB a publié, en 2002, avec une mise à jour en 2004, un guide : « *Study 14, Transition to the Accrual Basis of Accounting* » (IFAC, 2003).

2 - Facteurs positifs et négatifs de l'application des IPSAS

Tout d'abord, l'élément clé, à l'origine de la création des normes comptables internationales, est l'harmonisation comptable, qui permet une meilleure comparabilité des systèmes comptables dans le monde (et notamment pour les apporteurs de fonds tels que le FMI ou la Banque Mondiale, qui pourront comparer les états financiers des différents Etats ayant adoptés les IPSAS) (Khouatra, 2007), l'externalisation des activités financières des administrations publiques, l'utilisation, par les organisations internationales, des données provenant de différents pays, etc. (Benito, Brusca et Montesinos, 2007). L'harmonisation comptable présente des avantages de comparabilité non seulement entre les pays, mais aussi au sein de ceux-ci. Au niveau belge, par exemple, l'adoption des normes IPSAS pourrait mettre fin à la diversité des systèmes comptables à l'intérieur du pays et donc faciliter la comparabilité des états financiers entre les différents niveaux de pouvoir.

Ensuite, il est plus facile pour les gouvernements de se baser sur les connaissances de l'IPSASB, qui constitue la référence en termes de normes comptables internationales pour le secteur public, que de créer leurs propres normes pour réformer leur système comptable. Mais le manque de connaissances et le peu d'expérience des entités publiques en la matière constituent des facteurs de découragement pour l'adoption de ces normes (Christiaens, Reyniers et Rollé, 2010).

L'avancée du système comptable utilisé par l'entité publique facilitera ou non la mise en œuvre des IPSAS. Beaucoup d'efforts seront nécessaires et la démarche sera beaucoup plus longue et difficile pour les entités ne disposant pas d'une comptabilité générale ou utilisant une comptabilité de caisse. De telles entités pourraient être découragées au regard du travail requis pour se conformer aux normes comptables internationales. Néanmoins, l'utilisation de la comptabilité générale, recommandée par les IPSAS, permet de combler les manquements de la comptabilité budgétaire, en fournissant des informations sur les dettes, les créances, le patrimoine mobilier et immobilier, le résultat de l'entité, etc. Ces éléments ne sont donc pas à négliger puisqu'ils permettent aux entités publiques d'améliorer leur gestion financière. Dans

cette optique, il est toutefois à noter que les entités disposant déjà d'une comptabilité générale ne verront sans doute pas autant d'intérêt à adopter les IPSAS que les entités utilisant uniquement une comptabilité de caisse ou budgétaire.

Une des raisons pour lesquelles les gouvernements adopteraient les IPSAS est le fait de pouvoir consolider les états financiers (Christiaens, Reyniers et Rollé, 2010). Toutefois, plus l'entité est complexe (présence de nombreuses entités aux compétences diverses en plus de l'Etat), plus il faudra de temps et plus il sera difficile de se conformer aux IPSAS, et moins les Etats seront enclins à adopter ces normes. Ainsi, identifier toutes les entités détenues et leurs activités, consolider l'état des encaissements et décaissements demandera plus de temps et d'efforts pour les entités publiques plus complexes. Dans ce cadre, l'IPSAS 6 (cf. infra) développe les concepts et la méthode à suivre pour consolider les comptes.

Puisque les IPSAS n'ont pas un caractère obligatoire, la motivation pour les implémenter doit émaner des hommes politiques. L'accent doit donc être mis sur le soutien apporté par le top management de l'entité et le corps législatif national ou supranational, qui doivent mettre à sa disposition le temps, les moyens financiers et les outils informatiques performants nécessaires. Les apports en formation encouragent également les entités à adopter les normes IPSAS. De même, il est important de fournir aux entités publiques des informations sur les normes et de l'aide pour les implémenter (Christiaens et Van den Berghe, 2006).

Le coût engendré par la mise en œuvre des IPSAS est susceptible de décourager les entités publiques dans l'adoption de ces normes. En effet, des frais de formation, d'engagement de personnel, de consultance, liés aux changements organisationnels, aux investissements en IT, etc. devront être supportés et vont notamment varier en fonction du type d'activité de l'entité, de la manière dont le projet est géré, dont les équipes de projet travaillent et du soutien managérial.

Enfin, les IPSAS rendraient possible la comparabilité de l'information financière des organisations publiques et privées (Christiaens, Reyniers et Rollé, 2010). Néanmoins, étant fortement inspirées des IAS/IFRS, certains concepts peuvent paraître non pertinents et certaines procédures difficiles à mettre en place compte tenu des caractéristiques propres au secteur public. En effet, l'objectif de maximisation du profit, propre au secteur privé, ne s'applique pas au secteur public, les utilisateurs des états financiers des entités publiques n'ont pas les mêmes besoins que ceux des états financiers du secteur privé, les comptes de la comptabilité publique sont différents de ceux utilisés en comptabilité privée et sont parfois propres à chaque entité en fonction de son activité. De ce fait, les organisations mettront d'avantage l'accent sur la comptabilité budgétaire et se montreront sceptiques et réticentes face à l'adoption d'une comptabilité générale. Cette tendance peut également être accentuée par le manque de compétences et de compréhension des personnes de terrain en matière de comptabilité générale.

3 - Les IPSAS dans le monde : différents niveaux d'application

Benito, Brusca et Montesinos (2007) ont réalisé une étude dans le but d'analyser le degré de conformité des normes de différents pays avec les normes IPSAS. Sur la base d'un questionnaire envoyé en 2003 à 30 pays (pour la plupart membres de l'OCDE), les auteurs montrent qu'il existe une grande diversité entre les pays étudiés en termes de respect des normes comptables internationales²⁰.

²⁰ Le degré de conformité avec les IPSAS a été mesuré au niveau du gouvernement local et du gouvernement central pour chaque pays.

Tableau 2 : Niveau de conformité des Etats avec les IPSAS selon Benito, Brusca et Montesinos (2007)

Niveau de conformité avec les IPSAS	Etats
Inférieur à 50 %	Argentine, Chili, Norvège, France, Italie, Canada (niveaux local et central) Autriche, Suisse (niveau local)
55% < conformité < 65%	Finlande, Espagne, Belgique (niveau central et local) Autriche, Suisse (niveau central)
Supérieur à 70%	Australie, Suède, Nouvelle-Zélande, Mexique, Portugal, Royaume-Uni, Etats-Unis, Pays-Bas (niveaux central et local)

Ainsi, les pays les plus conformes aux IPSAS utilisent la comptabilité d'exercice intégrale, transmettent beaucoup d'informations (obligations futures, informations sectorielles, etc.) et établissent des comptes consolidés. Toutefois, l'étude montre que les systèmes comptables sont très variables d'un pays à l'autre et qu'ils ne sont pas vraiment adaptés aux IPSAS de manière globale, l'indice de conformité moyen étant d'environ 60% pour le gouvernement local et pour le gouvernement central.

Selon des sources de 2008 (des Robert et Colibert, 2008 et IPSASB, 2008), on pourrait classer les pays en cinq catégories, en fonction de leur degré d'avancement dans l'adoption des IPSAS :

Tableau 3 : Niveau de conformité des Etats avec les IPSAS selon des Robert et Colibert (2008) et IPSASB (2008)

Niveau de conformité avec les IPSAS	Etats
Catégorie 1 : pays dont le gouvernement désire adopter les IPSAS et a commencé à réformer son système de comptabilité.	Albanie, Algérie, Argentine, Bangladesh, Barbade, Brésil, Cambodge, Chine, Kenya, Salvador, Fidji, Inde, Laos, Maroc, Slovaquie, Uruguay
Catégorie 2 : pays ayant entamé un processus de mise en place des IPSAS et ayant modifié leur législation.	Afghanistan, Chypre, Timor Oriental, Hongrie, Indonésie, Lettonie, Liban, Maldives, Mongolie, Pays-Bas, Norvège, Pakistan, Vietnam
Catégorie 3 : pays ayant commencé à adopter les IPSAS en 2006	France, Japon, Italie
Catégorie 4 : pays ayant terminé l'adoption des IPSAS	Afrique du Sud, Azerbaïdjan, Israël, Iles Cayman, Ouganda, Pérou
Catégorie 5 : gouvernements utilisant un système de comptabilité largement cohérent avec les IPSAS	Canada, Australie, Nouvelle-Zélande, Grande-Bretagne, Etats-Unis

Christiaens, Reyniers et Rollé (2010) parviennent, quant à eux, à la classification suivante, sur la base d'un enquête réalisée dans 17 pays de l'Union européenne.

Tableau 4 : Niveau de conformité des Etats avec les IPSAS selon Christiaens, Reyniers et Rollé (2010)

Niveau de conformité avec les IPSAS	Etats
Pays/juridictions utilisant une comptabilité de caisse ou une comptabilité d'exercice non conforme aux IPSAS	Danemark, Finlande, Portugal, Espagne (niveaux local et central) Autriche (niveau central) France, Pays-Bas, Norvège, Suisse, Belgique (Wallonie) (niveau local)
Pays/juridictions utilisant une comptabilité de caisse mais projetant d'adopter les IPSAS	Pays-Bas, Norvège (niveau central)
Pays/juridictions respectant les IPSAS de manière générale	Lituanie, Suède, Royaume-Uni (niveaux local et central) France, Suisse (niveau central) Belgique (Flandre) (niveau local)

Ces différentes études se contredisent parfois, notamment pour le cas du Canada, de la France, de la Suisse et des Pays-Bas qui sont placés de manière différente dans les classements. Il est à noter que, les études ayant été réalisées à des moments différents, les systèmes comptables de chaque pays ont évolué et l'analyse de ces systèmes mène ainsi à des résultats différents. De plus, les critères d'analyse et de classification divergent certainement d'une étude à l'autre, ce qui rend difficile la comparaison des résultats. Ceux-ci nous permettent toutefois d'affirmer que les pays les plus avancés en termes d'adoption des IPSAS sont l'Australie, la Nouvelle-Zélande, le Canada, les Etats-Unis, le Royaume-Uni, la Suède et le Mexique. En effet, les systèmes de comptabilité mis en place dans ces pays sont, tant au niveau local que central, largement conformes aux IPSAS. En ce qui concerne la Belgique, l'étude de Benito, Brusca et Montesinos (2007) affirme que son indice de conformité au niveau local avoisine les 55% mais qu'au niveau central, l'Etat n'utilise qu'une comptabilité de caisse. L'enquête réalisée par Christiaens, Reyniers et Rollé (2010) place la Flandre parmi les régions qui respectent les IPSAS de manière générale alors que la Wallonie utilise une comptabilité d'exercice non conforme aux IPSAS. Au niveau central, cette étude avance également que le gouvernement utilise une comptabilité de caisse, avec néanmoins le projet d'adopter un système de comptabilité d'exercice (non conforme aux IPSAS). Notons aussi que selon Khrouz (2007), l'Etat fédéral et les régions (à l'exception de la Région de Bruxelles-capitale) ne respectent pas les IPSAS. Les pouvoirs locaux, quant à eux, respecteraient l'IPSAS 1.

Les systèmes de comptabilité publique dans le monde sont assez hétérogènes et cette diversité a été mise en évidence par diverses études (Benito, Brusca et Montesinos, 2007 ; Brusca et Condor, 2002 ; Carvalho, Jorge et Fernandes, 2007 ; FEE, 2007 ; Lüder et Jones, 2003 ; Pina et Torres, 2003). Ainsi, certains pays cherchent activement à moderniser leurs méthodes comptables (tels que l'Australie, la Nouvelle-Zélande, le Royaume-Uni et les Etats-Unis) alors que d'autres utilisent toujours des systèmes de comptabilité plus « basiques » sans montrer de véritable volonté d'évolution (Benito, Brusca et Montesinos, 2007 ; Carlin, 2005 ; Groot et Budding, 2008 ; OCDE, 2002 ; Van Der Hoek, 2005). Les divergences s'observent également en ce qui concerne la conformité des systèmes comptables publics avec les IPSAS qui est, de manière globale, assez faible. Ces constats valent également pour la Belgique, puisque qu'il n'existe pas d'« harmonisation » entre les systèmes comptables des entités publiques belges.

VI - Conformité de la comptabilité belge aux normes internationales

Dans les lignes qui vont suivre, nous nous pencherons sur la conformité de la comptabilité publique belge avec trois normes IPSAS, les IPSAS 1, 6 et 22. Deux de ces normes (IPSAS 1 et 6) ont été conçues sur la base des normes comptables internationales du secteur privé. Leur intérêt est évident dans la mesure où tant la présentation des états financiers (IPSAS 1) que la consolidation de ceux-ci (IPSAS 6) sont des éléments clés de la comptabilité moderne. La dernière, l'IPSAS 22, a, quant à elle, été développée pour répondre aux spécificités du secteur public et paraît donc, a priori, plus facile à respecter pour les entités publiques. En outre, cette norme présente l'intérêt de se référer aux systèmes SCN 93 et SEC 95 (cf. infra).

1 - IPSAS 1 : présentation des états financiers²¹

L'IPSAS 1 considère que l'objet des états financiers est de fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie d'une entité. Les états financiers doivent, pour être complets, comprendre un état de la situation financière (pouvant également être appelé bilan ou état de l'actif et du passif), un état de la performance financière (pouvant également être appelé état des produits et charges, compte de résultats, compte d'exploitation ou compte des profits et pertes), un état des variations de l'actif net, un tableau des flux de trésorerie, une comparaison du budget et des réalisations ainsi que des notes explicatives. Différents principes doivent être respectés par les entités, à savoir, les principes d'image fidèle et de respect des normes IPSAS, de continuité d'activité, de cohérence de la présentation, de matérialité et de regroupement, de compensation et de comparabilité des informations. Enfin, l'IPSAS 1 détaille de façon approfondie la structure et le contenu des états financiers.

En ce qui concerne le respect de l'IPSAS 1, et plus particulièrement de sa partie « composante des états financiers », par les différentes entités publiques belges, on remarque que les zones de police, les CPAS, les communes, les provinces et la Région de Bruxelles-Capitale fournissent un bilan et un compte de résultats mais pas d'état des variations de l'actif net, ils sont donc en bonne voie pour se conformer aux exigences de l'IPSAS 1. Par contre, l'Etat fédéral, à l'exception de certains SPF, les régions wallonne et flamande et les communautés française, flamande et germanophone ne fournissent pas les états financiers requis par l'IPSAS 1. Ces entités n'utilisant qu'une comptabilité budgétaire, il est logique qu'elles ne soient pas en mesure de respecter les prescriptions de l'IPSAS 1.

2 - IPSAS 6 : états financiers consolidés et individuels²²

La norme IPSAS 6 requiert des entités « contrôlantes », la présentation d'états financiers consolidés (englobant les entités contrôlées). Selon cette norme, le contrôle est défini par le pouvoir de diriger les politiques opérationnelles et financières de l'entité contrôlée (pouvoir) et par la possibilité de tirer profit des activités de celle-ci (avantages). Les états financiers consolidés doivent inclure toutes les entités contrôlées par l'entité exerçant le contrôle, à l'exception de celles contrôlées temporairement. Les états financiers consolidés sont obtenus en combinant, ligne par ligne, les états financiers de l'entité exerçant le contrôle et des entités contrôlées en additionnant les éléments similaires en termes d'actifs, de dettes, d'actif net, de produits et de charges.

²¹ IPSAS 1 - Presentation of financial statements, IASB, 2010.

²² IPSAS 6 - Consolidated and separate financial statements, IASB, 2010.

En ce qui concerne le respect par la Belgique des prescriptions de l'IPSAS 6, il apparaît que l'Etat fédéral fournit certains documents budgétaires de manière consolidée, à savoir : l'exposé général du budget, le budget général des dépenses et le budget des voies et moyens (recettes). Par contre, les comptes des entités contrôlées par l'Etat fédéral, à savoir les services publics fédéraux, les services publics de programmation, la Police fédérale et le Ministère de la Défense ne font pas l'objet d'une consolidation. En outre, les documents liés à la comptabilité générale (bilan, compte de résultats, annexes) ne sont pas produits par l'Etat sous une forme consolidée.

3 - IPSAS 22 : publication de l'information financière relative au secteur des administrations publiques²³

La mise en œuvre de la norme IPSAS 22 est notamment motivée par l'existence, entre autres, du Système des Comptes Nationaux 1993 (SCN 93) et du Système Européen des Comptes 1995 (SEC 95) demandant aux Etats de compiler l'information financière relative au secteur des administrations publiques. L'objectif de la norme IPSAS 22 est dès lors de définir les informations devant être fournies par les Etats décidant de communiquer des informations concernant le secteur des administrations publiques dans leurs états financiers consolidés. Outre les différentes remarques quant aux méthodes comptables à utiliser, l'IPSAS 22 énumère les informations relatives aux administrations publiques devant absolument être fournies par les Etats à savoir :

- Les actifs par catégorie principale en distinguant les investissements dans d'autres secteurs ;
- Les dettes par catégorie principale ;
- L'actif net/la situation nette ;
- Le total des réévaluations positives et négatives ainsi que les produits et charges directement comptabilisés dans l'actif net/la situation nette ;
- Les produits par catégorie principale ;
- Les charges par catégorie principale ;
- L'excédent ou le déficit ;
- Les flux de trésorerie résultant des activités opérationnelles par catégorie principale ;
- Les flux de trésorerie résultant des activités d'investissement par catégorie principale ;
- Les flux de trésorerie résultant des activités de financement par catégorie principale.

Au niveau belge, les comptes des administrations publiques sont publiés annuellement par la Banque Nationale²⁴. Ils sont censés être élaborés en respectant les prescriptions du SEC 95 dont il est question plus haut dans cet article. Par contre, les informations requises pour se conformer aux prescriptions de l'IPSAS 22 ne sont pas à l'heure actuelle fournies dans cette publication. Nous n'avons, en effet, trouvé aucun des neuf éléments cités ci-dessus dans ladite publication. Nous pouvons toutefois trouver des informations concernant l'excédent d'exploitation et les variations d'actifs mais cela s'avère insuffisant pour être en conformité avec l'IPSAS 22.

Conclusion

Dans cet article, nous nous sommes attachés à dresser un tableau global de l'évolution de la comptabilité belge en insistant sur les modifications apportées par la réforme de 2003. En effet, celle-ci instaure un système de comptabilité en partie double basé sur un plan comptable

²³ IPSAS 22 - Disclosure of financial information about the general government sector, IASB, 2010.

²⁴ Institut des comptes nationaux-Banque nationale de Belgique (2011), « Comptes des administrations publiques 2010 ».

général et axé sur les transactions. Cette réforme fait également implicitement référence aux IPSAS puisque la notion de comptabilité générale est intimement liée à ces normes.

Nous nous sommes ensuite penchés sur la situation comptable actuelle aux différents niveaux de la pyramide institutionnelle belge. Nous avons pu constater d'importantes disparités entre les niveaux de pouvoir. En effet, si les niveaux les plus bas ont pris des dispositions permettant de mettre en œuvre, à tout le moins en partie, la réforme comptable de 2003, c'est nettement moins le cas pour les régions, les communautés et l'Etat fédéral.

Puis, nous avons étudié le niveau d'implémentation des normes IPSAS dans le monde, ce qui nous a permis de mettre en évidence l'hétérogénéité des systèmes comptables nationaux en la matière. Les différents facteurs favorisant l'adoption des normes IPSAS, au premier rang desquels figure la volonté d'harmonisation comptable, n'ont en effet pas la même influence partout.

Notre étude indique que la Belgique ne respecte pas, à l'heure actuelle, les normes IPSAS 1, 6 et 22. Certains facteurs encourageants sont cependant à noter. Ainsi, le respect des normes SEC 95, rendu obligatoire pour les Etats membres de l'Union européenne, constitue un premier pas vers la mise en conformité avec l'IPSAS 22. L'IPSAS 1 est, quant à elle, globalement respectée au niveau local (provinces, communes, C.P.A.S. et zones de police). Par contre, aux niveaux supérieurs, la seule présence d'une comptabilité budgétaire ne permet pas le respect de cette norme. Concernant la norme IPSAS 6, il apparaît que les documents comptables ne sont que dans une faible mesure rédigés sous une forme consolidée. En effet, au niveau fédéral, seuls quelques documents budgétaires sont produits de manière consolidée, ce qui n'est le cas d'aucun document relatif à la comptabilité générale.

Références

Articles

Amar A. et Berthier L. (2008), « Le Nouveau Management Public : Avantages et Limites », *Revue RECEMAP*, 13 p.

Benito B., Brusca I. et Montesinos V. (2007), « L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière : le rôle des IPSAS », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, Vol. 73, n° 2, p. 323-350.

Brusca I. et Condor V. (2002), « Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in the international Context », *Financial Accountability & Management*, Vol. 18, n° 2, p. 129-162.

Carlin T.M. (2005), « Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector », *Financial Accountability & Management*, Vol. 21, n° 3, p. 309-336.

Carvalho J., Jorge S. et Fernandes M. (2007), « Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting Practices in Portuguese Local Government », *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol. 24, n° 1, p. 2-14.

Christiaens J., Reyniers B. et Rolle C. (2010), « Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique : étude comparative », *Revue Internationale des Sciences administratives*, Vol.76, n° 3, p.563-581.

Groot T. et Budding T. (2008), « New Public Management's Current Issues and Future Prospects », *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, n° 1, p. 1-13.

OECD (2002), « Models of Public Budgeting and Accounting Reform », *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, n° 1, OECD Publications, Paris, 354 p.

Pina V. et Torres L. (2003), « Reshaping Public Sector Accounting : An International Comparative View », *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol. 20, n° 2, p. 334-350.

Van Der Hoek M.P. (2005), « From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: the Dutch Experience », *Public Budgeting & Finance*, Vol. 25, n° 1, p. 32-45.

Livres

Christiaens J. et Van Den Berghe M. (2006), *The Ernst & Young Guide to applying IPSAS*, Die Keure.

Des Robert J-F. et Colibert J. (2008), *Les normes IPSAS et le secteur public*, Dunod.

Lüder K. et Jones R. (2003), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschafts, Frankfurt am Main.

Müller T. et Berger M. (2009), *IPSAS explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards*, Wiley.

Textes législatifs

Constitution belge.

Loi du 16 mars 1954 relative au contrôle de certains organismes d'intérêt public, M.B. 24 mars 1954.

Loi du 28 juin 1963 modifiant et complétant les lois sur la comptabilité de l'Etat, M.B. 31 juillet 1963.

Loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, M.B. 4 septembre 1975.

Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, M.B. 17 janvier 1989.

Loi du 28 juin 1989 modifiant la loi du 28 juin 1963 modifiant et complétant les lois sur la comptabilité de l'Etat, la loi du 16 mars 1954 portant sur le budget et la comptabilité des organismes d'intérêt public et la loi du 31 décembre 1986 portant réglementation des crédits provisoires, M.B. 18 juillet 1989.

Loi du 15 mars 1991 portant réforme de la comptabilité générale de l'Etat et de la comptabilité provinciale, M.B. 22 mai 1991.

Lois coordonnées du 17 juillet 1991 sur la comptabilité de l'Etat, M.B. 21 août 1991.

Règlement (CE) n°2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté.

Loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et des régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes, M.B. 25 juin 2003.

Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, M.B. 3 juillet 2003.

Loi du 22 mai 2003 modifiant la loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes, M.B. 3 juillet 2003.

Loi du 18 janvier 2010 modifiant la loi du 16 mai 2003 fixant les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes, M.B. 9 février 2010.

Rapports

« Copernicus-Au centre de l'avenir : La réforme de l'Administration fédérale belge », 1^{er} septembre 2004.

Cour des comptes (2001), « Evaluation de la mise en œuvre de l'ordonnance de 21 novembre 2006 portant les dispositions applicables au budget, à la comptabilité et au contrôle », *Rapport de la Cour des comptes transmis à l'Assemblée réunie de la Commission communautaire commune*.

FEE (2007), « Accrual Accounting in the Public Sector », *Paper from the FEE Public Sector Committee*, 33 p.

IFAC (2003), « Study 14 : Transition to the Accrual Basis of Accounting : Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition) », *Public Sector Committee*.

Institut des comptes nationaux-Banque nationale de Belgique (2011), « Comptes des administrations publiques 2010 ».

IPSASB (2008), www.ifac.org/publications : PDF « Adoption Gouvernements ».

IPSASB (2010), « Consultation Paper : Conceptual Framework for general purpose financial reporting by public sector entities: role, authority and scope; objectives and users; qualitative characteristics; and reporting entity », 58 p.

Khouatra D. (2007), « La diffusion des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) : le cas de Madagascar », *Université Jean Moulin, Lyon 3*, 11 p.

Khrouz F. (2007), « Transparence des comptes et suivi des coûts », *colloque « Réutilisation des informations du secteur public »*, *Solvay Business School*.

Normes

IPSAS 1 - Presentation of financial statements, IASB, 2010.

IPSAS 6 - Consolidated and separate financial statements, IASB, 2010.

IPSAS 22 - Disclosure of financial information about the general government sector, IASB, 2010.