

J U S T E L - Législation consolidée				
<a href="#">Fin</a>	<a href="#">Premier mot</a>	<a href="#">Dernier mot</a>		<a href="#">Préambule</a>
<a href="#">Rapport au Roi</a>		<a href="#">Table des matières</a>	<a href="#">1 arrêté d'exécution</a>	
<a href="#">Erratum</a>		<a href="#">Fin</a>		<a href="#">Version néerlandaise</a>
belgiquelex . be - Banque Carrefour de la législation				
<a href="#">Conseil d'Etat</a>				

Titre
<p><b>10 NOVEMBRE 2009. - Arrêté royal fixant le plan comptable applicable à l'Etat fédéral, aux communautés, aux régions et à la Commission communautaire commune</b></p> <p><b>Source :</b> FINANCES.BUDGET ET CONTROLE DE LA GESTION  <b>Publication :</b> 11-12-2009 <b>numéro :</b> 2009003434 <b>page :</b> 76928 <a href="#">IMAGE</a> <a href="#">IMAGE</a> <a href="#">IMAGE</a>  <a href="#">IMAGE</a> <a href="#">IMAGE</a>  <b>Dossier numéro :</b> 2009-11-10/27  <b>Entrée en vigueur :</b> 21-12-2009</p>

Table des matières	<a href="#">Texte</a>	<a href="#">Début</a>
<p><a href="#">Section 1re.</a> - Disposition générale  Art. 1  <a href="#">Section 2.</a> - La structure du plan comptable normalisé  Art. 2-3  <a href="#">Section 3.</a> - L'inventaire et les règles d'évaluation  <a href="#">Sous-section 1re.</a> - Dispositions générales  Art. 4-7  <a href="#">Sous-section 2.</a> - Dispositions particulières  Art. 8-16  <a href="#">Section 4.</a> - Les comptes annuels  Art. 17  <a href="#">Section 5.</a> - Les règles de comptabilisation et d'imputation  Art. 18-26  <a href="#">Section 6.</a> - Dispositions transitoires et entrée en vigueur  Art. 27-28  <a href="#">ANNEXES.</a>  Art. N</p>		

Texte	<a href="#">Table des matières</a>	<a href="#">Début</a>
<p><a href="#">Section 1re.</a> - Disposition générale</p> <p>Article <a href="#">1er</a>. Le présent arrêté s'applique :</p>		

1° aux services de l'Etat fédéral visés à l'article 2, 1° à 4° de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral;

2° aux communautés et régions et à la Commission communautaire commune, visées à l'article 2 de 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 de la Cour des comptes.

Les services, les communautés, les régions et la Commission communautaire commune visés ci-dessus sont dénommés ci-après entités comptables.

## **Section 2.** - La structure du plan comptable normalisé

**Art. 2.** Le plan comptable normalisé visé à l'article 5 de la loi du 16 mai 2003 précité comprend les classes de bilan (classes 1 à 5), les classes des charges et des produits (classes 6 et 7), les classes budgétaires (classes 8 et 9) et la classe des comptes économiques et budgétaires pour ordre et des comptes des droits et engagements hors bilan (classe 0).

Le plan comptable normalisé est fixé conformément à l'annexe 1re jointe au présent arrêté.

Chacune des classes est subdivisée en sous-classes, rubriques, sous-rubriques, comptes et, le cas échéant, sous-comptes.

**Art. 3.** § 1er. Les services visés à l'article 1er, 1° et les entités visées à l'article 1er, 2° sont tenus de suivre les subdivisions en classes, sous-classes et rubriques du plan comptable normalisé.

§ 2. Les services visés à l'article 1er, 1° et les entités visées à l'article 1er, 2° sont également tenus de comptabiliser distinctement les données additionnelles nécessaires à leur consolidation respective ou au respect des normes européennes applicables, selon les indications de la Commission de la comptabilité publique, qui déterminera les cas en cause.

## **Section 3.** - L'inventaire et les règles d'évaluation

### **Sous-section 1re.** - Dispositions générales

**Art. 4.** Les entités comptables procèdent, au moins en fin d'exercice, aux opérations de relevé, de vérification, d'examen et d'évaluation nécessaires pour établir, à la même date, un inventaire complet de leurs avoirs et droits, de leurs dettes, obligations et engagements, ainsi que de leur patrimoine net. L'inventaire est ordonné de la même manière que le plan comptable normalisé.

Les comptes sont mis en concordance avec les données de l'inventaire.

**Art. 5.** Les entités comptables déterminent et publient, dans le respect des dispositions du présent arrêté, les règles qui président aux évaluations dans l'inventaire, ainsi qu'aux constitutions et ajustements d'amortissements, de réductions de valeur et de provisions pour risques, et aux réévaluations.

Ces règles d'évaluation et leur application doivent, sauf modification importante due aux circonstances économiques ou technologiques, être constantes d'un exercice à l'autre.

**Art. 6.** Chaque élément du patrimoine fait l'objet d'une évaluation distincte. Toutefois :

- les éléments de l'actif dont les caractéristiques techniques ou juridiques sont entièrement identiques peuvent faire l'objet d'amortissements, de réductions de valeur ou de réévaluations globales;
- lorsque les réductions de valeur à comptabiliser pour tenir compte du risque de non-récupération de créances ne sont pas individualisables, elles peuvent être déterminées par catégorie de manière globale sur une base statistique;

- lorsque les charges et risques liés à des engagements hors bilan ne sont pas individualisables, les provisions pour charges et risques à constituer peuvent être déterminées par catégorie de manière globale sur une base statistique.

**Art. 7.** Sans préjudice de l'application du dernier alinéa du présent article et des articles 8, 9, 10, 11, 12 et 15, les éléments de l'actif :

- sont portés dans la comptabilité à leur valeur d'acquisition (prix d'acquisition ou de production);

- sont portés au bilan à leur valeur d'acquisition, déduction faite des amortissements et réductions de valeur cumulés y afférents.

La valeur d'acquisition des biens acquis de tiers comprend outre le prix d'achat ou la valeur d'échange, les frais accessoires.

Les droits d'usage dont l'entité comptable dispose sur des immobilisations corporelles en vertu de contrats de location-financement ou de contrats similaires sont, sans préjudice aux dispositions de l'article 8, paragraphe 2, portés à l'actif, à concurrence de la partie des versements échelonnés prévus au contrat, représentant la reconstitution en capital de la valeur du bien, objet du contrat. Les engagements corrélatifs portés au passif sont évalués chaque année à la partie des versements échelonnés afférents aux exercices ultérieurs, représentant la reconstitution en capital de la valeur du bien, objet du contrat.

Toutefois, les biens acquis à titre gratuit font, lors de leur acquisition, l'objet d'une évaluation selon les modalités prévues aux articles 8, 9 et 11 à 13, sauf dans le cas où il s'agit de transferts entre des entités soumises au plan comptable; dans ce cas la valeur à comptabiliser par l'entité bénéficiaire au moment du transfert doit être la même que la valeur comptable sortante dans le chef de l'entité cédante.

#### Sous-section 2. - Dispositions particulières

**Art. 8.** § 1er. Les terrains et les bâtiments sont réévalués annuellement à leur valeur de marché selon les modalités et sur la base de valeurs unitaires et de coefficients de revalorisation fixés, par catégories de terrains et de bâtiments, par le ministre des Finances, sur proposition de la Commission de la comptabilité publique, après avis conforme de la conférence interministérielle des Finances et du Budget.

Les autres installations à caractère immobilier et les ouvrages de génie civil sont réévalués annuellement à leur valeur de remplacement déterminée pour chaque catégorie retenue compte tenu des valeurs unitaires moyennes du marché actuel et des éléments physiques en cause, selon les modalités fixées par le ministre des Finances, sur proposition de la Commission de la comptabilité publique, après avis conforme de la conférence interministérielle des Finances et du Budget.

Les actifs immatériels sont réévalués annuellement sur la base de la valeur actualisée de leurs avantages économiques futurs.

Les ouvrages de bibliothèque, les objets et qu' d'art, les monuments, les objets rares ou de collection, les biens meubles désaffectés ainsi que les animaux, sont, pour autant qu'il existe un marché pour ces biens, réévalués annuellement à leur valeur de marché.

Les dispositions des alinéas précédents ne sont pas applicables aux immobilisations en cours.

§ 2. Les immobilisations incorporelles et corporelles dont la durée d'utilisation économique est limitée dans le temps, font, à dater de l'année de leur acquisition ou, en cas de construction, à dater de l'année de leur mise en service, l'objet d'amortissements annuels, en vue de répartir de manière rationnelle leur valeur d'acquisition le cas échéant réévaluée selon l'article 8, premier paragraphe, mais déduction faite d'une valeur résiduaire éventuelle, sur leur durée d'utilisation économique probable.

Les amortissements sont calculés selon les modalités fixées par le ministre des Finances, sur proposition de la Commission de la comptabilité publique, après avis conforme de la

conférence interministérielle des Finances et du Budget.

Les amortissements de rattrapage actés suite à l'application de taux d'amortissements sur des valeurs annuellement réévaluées sont enregistrés au titre de pertes en capital dans les comptes de charges.

Les immobilisations visées au premier alinéa font l'objet d'amortissements complémentaires ou exceptionnels lorsque, en raison de leur altération ou de modification des circonstances économiques ou technologiques, leur valeur comptable dépasse leur valeur d'utilisation pour l'entité.

Les amortissements actés en application des alinéas 1er et 3, sur les immobilisations corporelles et incorporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps ne peuvent faire l'objet d'une reprise que si, en raison de modifications des circonstances économiques ou technologiques, le plan d'amortissement antérieurement pratiqué s'avère avoir été trop rapide.

Les amortissements actés en application de l'alinéa 3 qui s'avèrent ne plus être justifiés, font l'objet d'une reprise à due concurrence.

**Art. 9.** Les participations financières sont annuellement réévaluées par application du pourcentage de participation à la valeur comptable de l'actif net de la société dans laquelle la participation est détenue. Si la société concernée établit et publie des comptes consolidés, cette réévaluation se fait sur la base de l'actif net consolidé.

Toutefois, les participations dans des organismes internationaux qui n'ont pas adopté la forme d'une société sont maintenues à la valeur d'acquisition.

**Art. 10.** § 1er. Les créances et les dettes, incorporées ou non dans des titres, sont portées dans les comptes et au bilan à leur valeur nominale.

Hormis les charges et produits d'intérêts qui sont convertis en euro sur base des cours de change moyens de la période sur laquelle ils ont courus, les transactions effectuées en devises étrangères sont converties en euros au cours de change du jour de l'opération.

§ 2. La comptabilisation des créances et des dettes à leur valeur nominale s'accompagne de l'inscription en comptes de régularisation et de la prise en résultats pro rata temporis :

- a) des intérêts inclus conventionnellement dans la valeur nominale des créances et des dettes;
- b) de la différence entre la valeur d'acquisition d'une créance ou le montant obtenu en contrepartie d'une dette (prix d'émission) et la valeur nominale de cette créance ou de cette dette, ainsi que de la différence entre la valeur nominale d'une créance ou d'une dette et le montant à rembourser contractuellement;
- c) de l'escompte, au taux d'intérêt du marché pour des créances et dettes similaires, des créances et des dettes qui ne sont pas productives d'intérêts ou qui sont assorties d'un intérêt anormalement faible, lorsque, au moment de l'entrée dans le patrimoine de l'institution, ces créances ou dettes sont remboursables à plus d'un an d'échéance et sont afférentes soit à des montants actés en tant que produit ou charge, soit au prix de cession ou d'acquisition d'immobilisations.

Les entités comptables ont toutefois la faculté de ne pas appliquer le paragraphe 2, b, lorsque la prise en résultat du rendement actuariel n'aurait qu'un effet négligeable par rapport à la prise en résultat du seul rendement facial.

§ 3. Les créances font l'objet de réductions de valeur si leur remboursement à l'échéance est, en tout ou en partie, incertain.

**Art. 11.** § 1er. Les titres, autres qu'à revenu fixe, détenus à titre de placement de trésorerie, sont réévalués annuellement sur la base de leur valeur de marché ou, à défaut, sont estimés par référence à la valeur de marché de titres cotés de nature similaire.

Les instruments financiers dérivés sont également réévalués annuellement sur la base de leur valeur de marché mais, à défaut, ils sont estimés sur la base de la valeur de rachat ou

de compensation du contrat.

**§ 2.** Les produits financiers dérivés ne font toutefois pas l'objet d'une réévaluation lorsqu'ils se rapportent à des swaps d'intérêts concernant des dettes ou créances existantes de l'entité comptable exprimées dans la même unité monétaire.

**Art. 12.** Les commandes en cours d'exécution sont évaluées selon la méthode du pourcentage d'achèvement.

**Art. 13.** Les réévaluations visées aux articles 8, 9 et 11 § 1er, ne doivent pas être opérées si elles n'ont qu'un effet d'importance négligeable.

**Art. 14.** Des provisions peuvent être constituées pour rencontrer les risques de pertes et de charges afférents à des engagements hors bilan, pour autant qu'ils soient nettement circonscrits quant à leur nature, qu'ils aient pris naissance au cours de l'exercice ou au cours d'un exercice antérieur, et que, à la date de clôture, ils soient, ou probables ou certains mais indéterminés quant à leur montant.

L'alinéa 1er n'est pas applicable aux charges afférentes à des pensions, notamment en matière de retraite ou de survie, qui sont soumises au régime de répartition.

**Art. 15.** Hormis les intérêts courus et non échus, qui sont convertis en euros au cours de change moyen de la période sur laquelle ils ont courus, les postes monétaires libellés en monnaie étrangère sont, au terme de la période comptable, convertis en euros au cours jour de la clôture. Les écarts de conversion sont pris en compte au titre de résultats de réévaluation.

**Art. 16.** La plus-value ou la moins-value constatée lors de la cession d'une immobilisation corporelle amortissable, assortie de la conclusion par le cédant d'un contrat de location-financement ou de location portant sur le même bien, est inscrite en compte de régularisation et est portée chaque année au compte de résultats proportionnellement à l'amortissement de cette immobilisation détenue en location-financement afférent à l'exercice ou à la partie afférente à l'exercice de la durée courue du contrat de location.

#### **Section 4.** - Les comptes annuels

**Art. 17.** Les entités comptables présentent, chaque année, un bilan, un compte de résultats comprenant les charges et produits de l'exercice, ainsi qu'un compte de récapitulation des opérations budgétaires de l'année selon les tableaux de synthèse joints en annexes 2 et 3.

Ce bilan et ces comptes sont établis par application des règles d'évaluation, de comptabilisation et d'imputation prévues aux sections 3 et 5 et clôturés au 31 décembre.

#### **Section 5.** - Les règles de comptabilisation et d'imputation

**Art. 18.** La comptabilité générale enregistre une opération lors de la naissance, de la transformation ou de la disparition d'une valeur économique, d'un droit constaté ou d'une obligation.

Les ajustements de valeur de postes du bilan et la comptabilisation des encours d'engagements budgétaires sont toutefois opérés dans la comptabilité générale à la date de la clôture des comptes.

**Art. 19.** Le droit est constaté lorsque les conditions suivantes sont remplies :

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

4° une pièce justificative est en possession de l'entité comptable concernée.

**Art. 20.** L'obligation de payer visée à l'article 19, 3°, existe lorsque et au moment où, en vertu des dispositions légales ou réglementaires applicables, une dette existe à charge de l'entité comptable ou une créance existe en sa faveur, indépendamment de la date d'échéance de cette dette ou de cette créance.

Sans préjudice des dispositions légales et réglementaires applicables et de l'article 23 de cet arrêté, l'obligation de payer est réputée exister notamment :

1° pour les traitements, pensions, primes occasionnelles et autres allocations particulières : au moment de la prestation; et pour les arriérés y afférents : au moment de la prestation, quelle que soit l'année à laquelle ils se rapportent;

2° pour les travaux, fournitures et services, à l'exception des loyers et abonnements : au moment où le marché concernant des travaux, des fournitures et des services a été exécuté et accepté;

3° pour l'acquisition et la vente de biens immobiliers : au moment où la vente est parfaite entre parties;

4° pour les subventions dont l'octroi est réglé par des dispositions organiques : au moment où elles sont dues selon ces dispositions organiques;

5° pour les subventions dont l'octroi n'est pas réglé par des dispositions organiques : à la date à laquelle l'arrêté ou l'acte d'allocation entre en vigueur;

6° pour les contributions versées à des organismes internationaux en exécution de traités : à la date où elles sont dues en vertu de l'obligation contractuelle;

7° pour les contributions volontaires à des organismes internationaux : à la date à laquelle l'arrêté ou l'acte d'allocation entre en vigueur;

8° pour les octrois de crédit et participations : à la date à laquelle l'arrêté ou l'acte d'allocation entre en vigueur;

9° pour les jugements et arrêts ou autres actes qui mettent fin à des litiges : à la date où ces jugements ou actes acquièrent force exécutoire;

10° pour les recettes fiscales : à la date de détermination du droit à recouvrer, conformément aux lois, décrets et dispositions réglementaires en vigueur; cependant, lorsque le versement précède la détermination du droit à recouvrer, la date à prendre en considération est la date de la réception des fonds;

11° pour les dégrèvements et remboursements fiscaux : à la date de détermination du montant.

**Art. 21.** Il doit être tenu compte des charges et des produits afférents à l'exercice ou à des exercices antérieurs, sans égard à la date de paiement ou d'encaissement.

**Art. 22.** Toute opération est rattachée à l'exercice comptable et à l'année budgétaire durant lesquels elle a lieu. Pour appartenir à un exercice comptable et à une année budgétaire, les droits doivent avoir été constatés durant ceux-ci.

Toutefois, les droits constatés au plus tard le 31 décembre qui ne sont pas comptabilisés par l'entité comptable avant le 1er février de l'année suivante, appartiennent à une année ultérieure.

**Art. 23.** Les enregistrements dans la comptabilité générale des droits constatés à percevoir ou à liquider donnent lieu, s'il s'agit d'opérations budgétaires, à une imputation simultanée en comptabilité budgétaire.

**Art. 24.** Les intérêts, les loyers et les autres fruits civils, ainsi que les redevances pour prestations échelonnées dans le temps, en faveur ou à charge de l'entité comptable sont enregistrés dans la comptabilité générale pro rata temporis. Ils sont imputés dans la comptabilité budgétaire soit au moment de leur enregistrement dans la comptabilité

générale soit au moment où ils sont exigibles.

Sont assimilés à des intérêts :

- les différences d'émission et les primes de remboursement préfixés sur emprunts et les écarts de souscription ou d'acquisition de titres à revenu fixe;
- les différences, en vertu d'un engagement ou d'une option de réméré, entre le prix de cession et le prix d'acquisition d'un instrument financier.

**Art. 25.** Toute compensation entre des éléments d'actif et de passif, entre des droits et des engagements et entre des charges et des produits est interdite sauf lorsque la comptabilisation nette est inhérente à la nature des comptes.

**Art. 26.** Les opérations assorties d'une condition suspensive, sont comptabilisées au titre de droits et d'engagements dans la classe 0 aussi longtemps que la condition est en suspens; elles sont comptabilisées dans les classes 1 à 7 lorsque la condition est réalisée.

#### **Section 6.** - Dispositions transitoires et entrée en vigueur

**Art. 27.** § 1er. Les dispositions des sections 1 à 5 entrent en vigueur à la date fixée, pour les différentes entités comptables, en application de l'article 17 de 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.

§ 2 Les dispositions des sections 1re à 5 entrent en vigueur le 1er janvier 2012 pour les services soumis aux dispositions de la Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral.

§ 3 Par dérogation au § 2 les dispositions des sections 1re à 5 produisent leur effets à partir du 1er janvier 2009 pour le SPF Chancellerie du Premier Ministre, le SPF Budget en Contrôle de la Gestion, le SPF Personnel et Organisation, le SPF Technologie de l'Information et de la Communication et le SPF Santé publique, Sécurité de la Chaîne alimentaire et Environnement.

§ 4. Par dérogation au § 2, les dispositions des sections 1re à 5 entrent en vigueur le 1er janvier 2010 pour le SPF Affaires étrangères, Commerce extérieur et Coopération au Développement, SPF Emploi, Travail et Concertation sociale, SPF Sécurité sociale, SPF Economie, P.M.E., Classes moyennes et Energie et SPP Intégration sociale, Lutte contre la Pauvreté, Economie sociale et Politique des grandes villes.

§ 5. Les entités comptables établissent au 1er janvier de l'année prévue au § 1er à § 4 un bilan de départ conformément aux dispositions du présent arrêté.

**Art. 28.** Le Ministre qui a les Finances dans ses attributions et le Ministre qui a le Budget dans ses attributions sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté.

Donné à Bruxelles, le 10 novembre 2009.

ALBERT

Par le Roi :

Le Ministre des Finances,

D. REYNDERS

Le Ministre du Budget,

G. VANHENGEL

Le Secrétaire d'Etat au Budget,

M. WATHELET

**ANNEXES.**

[Art. N. Annexes 1 à 3.](#)

(Annexes non reprises pour des raisons techniques, voir M.B. du 11-12-2009, p. 76945-78572)

<b>Préambule</b>	<a href="#">Texte</a>	<a href="#">Table des matières</a>	<a href="#">Début</a>
<p><b>ALBERT II, Roi des Belges,</b>  <b>A tous, présents et à venir, Salut.</b>  <b>Vu 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, notamment l'article 5;</b>  <b>Vu l'avis de l'Inspection des Finances, donné le 26 novembre 2008;</b>  <b>Vu l'avis du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, donné le 4 juin 2009;</b>  <b>Vu l'avis du Collège réuni de la Commission communautaire commune, donné le 4 juin 2009;</b>  <b>Vu l'avis du Gouvernement flamand, donné le 15 mai 2009;</b>  <b>Vu l'avis du Gouvernement de la Communauté française, donné le 27 mai 2009;</b>  <b>Vu l'avis du Gouvernement de la Communauté germanophone, donné le 9 avril 2009;</b>  <b>Vu l'avis du Gouvernement wallon, donné le 14 mai 2009;</b>  <b>Vu l'avis 46.053/4 du Conseil d'Etat, donné le 16 mars 2009, en application de l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 1°, des lois sur le Conseil d'Etat, coordonnées le 12 janvier 1973;</b>  <b>Considérant que l'article 5 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, rend applicable pour l'Etat fédéral l'arrêté royal pris en application de l'article 5, alinéa 1er, de 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;</b>  <b>Sur la proposition de Notre Ministre des Finances, de Notre Ministre du Budget et de Notre Secrétaire d'Etat au Budget et de l'avis de Nos Ministres qui en ont délibéré en Conseil,</b>  <b>Nous avons arrêté et arrêtons :</b></p>			
<b>Erratum</b>	<a href="#">Texte</a>	<a href="#">Début</a>	
<p><a href="#">IMAGE</a> 2010003044</p>	<p><b>PUBLICATION :</b>  <b>2010-01-29</b>  <b>page : 4170</b></p>		

## Erratum

<b>Rapport au Roi</b>	<a href="#">Texte</a>	<a href="#">Table des matières</a>	<a href="#">Début</a>
<p><b>RAPPORT AU ROI</b>  <b>Sire,</b>  <b>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, dispose notamment que chaque communauté et région :</b></p>			

**1. tient une comptabilité générale sur la base d'un plan comptable normalisé, établi par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres, après avis des gouvernements des communautés et régions;**

**2. présente, au plus tard le 31 août de l'année suivante, le compte annuel composé du bilan au 31 décembre, des comptes de résultats établis sur la base des charges et produits de l'exercice écoulé, ainsi que du compte de récapitulation des opérations budgétaires de l'année, en recettes et en dépenses.**

Elle prévoit également la présentation chaque année par les communautés et régions, d'un compte d'exécution du budget, établi à partir de la comptabilité budgétaire, dans la même forme que leur budget.

De son côté, la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral dispose en son article 5, que les " services " relevant de l'Etat fédéral énumérés à l'article 2 de cette loi, " tiennent leur comptabilité générale et établissent leurs comptes annuels conformément aux dispositions du plan comptable général arrêté par le Roi en application de l'article 5, alinéa 1er de la loi précitée 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 présent arrêté a pour objet de donner exécution aux dispositions des lois susdites, en ce qui concerne le plan comptable normalisé. En revanche, il ne traite pas de la présentation du compte d'exécution du budget, dont le mode d'établissement relève, à l'instar de la présentation du budget, de la compétence exclusive de l'Etat fédéral, ainsi que de chaque communauté et région.

L'organisation comptable et l'établissement des états financiers périodiques, notamment annuels, ne se limitent pas au respect d'une nomenclature des comptes correspondant à une classification des éléments de patrimoine et des opérations de l'entité concernée en fonction de critères prédéterminés, mais impliquent également des règles de comptabilisation et d'imputation, ainsi que des règles relatives à l'établissement des comptes annuels.

Le plan comptable normalisé comprend dès lors un système normalisé de comptes et des règles de base relatives à l'évaluation des actifs et des passifs, à l'établissement des comptes annuels, ainsi qu'à la comptabilisation et l'imputation des opérations. Ces règles sont développées dans les sections 2 à 5 de l'arrêté. Les règles d'évaluation particulières et les modalités d'amortissement seront élaborées au sein de la Commission de la comptabilité publique et fixées par le Ministre des Finances, sur avis conforme de la Conférence interministérielle des Finances et du Budget.

L'annexe 1re de l'arrêté détaille le système normalisé des comptes, l'annexe 2 fournit les tableaux de synthèse du bilan et du compte de résultat, et l'annexe 3, les tableaux de synthèse du compte de récapitulation des opérations budgétaires.

Les dispositions du présent arrêté et de ses annexes concernant le système normalisé des comptes ont été élaborées par la Commission de normalisation de la comptabilité publique, créée par la loi du 15 mars 1991 portant réforme de la comptabilité générale de l'Etat et de la comptabilité provinciale (1).

Il appartiendra encore à la Commission précitée d'élaborer les commentaires techniques destinés aux futurs utilisateurs du plan comptable normalisé. Ces commentaires, qui viseront à permettre une compréhension correcte et un usage cohérent du plan comptable normalisé, seront soumis à l'approbation de la Conférence interministérielle des Finances et du Budget. Ceux-ci seront évidemment susceptibles d'adaptations dans le temps et il appartiendra à la future Commission de la comptabilité publique de proposer celles-ci.

Le présent arrêté découle directement des principes relatifs à la comptabilité et aux comptes annuels, tels que définis par les lois précitées des 16 et 22 mai 2003. Ces principes sont brièvement commentés ci-après.

**1° La comptabilité budgétaire actuelle sera désormais remplacée par une comptabilité duale, intégrant simultanément :**

- les données patrimoniales (comptes de bilan), ainsi que la mesure et les sources des variations du patrimoine (comptes de résultats);

- les classes budgétaires ventilées selon la classification économique, ainsi que leur suivi.

Du fait que toutes les opérations budgétaires ont un pendant dans la comptabilité générale, en termes de patrimoine ou de résultats - l'inverse n'étant pas toujours vrai, car nombre d'opérations relevant de la comptabilité générale n'ont pas de pendant budgétaire (2) -, le système proposé vise à ce que chaque opération soit enregistrée, au départ, en comptabilité générale, mais que, chaque fois qu'elle revêt un caractère budgétaire, elle soit simultanément, par un procédé informatique ne requérant aucune intervention complémentaire, imputée dans les comptes correspondants de la comptabilité budgétaire. Les exigences relatives à cette dernière seront dès lors totalement respectées et les moyens de contrôle des assemblées parlementaires comme ceux de la Cour des comptes entièrement sauvegardés.

Le suivi comptable de la situation patrimoniale et des sources de variation de celle-ci ainsi que leur traduction dans les bilans et comptes de résultats garantiront une meilleure information et une transparence accrue relativement aux avoirs, dettes, droits et engagements des pouvoirs publics. Par ailleurs, cette nouvelle comptabilité constituera sans aucun doute un adjuvant appréciable pour une gestion moderne plus efficace des deniers publics.

2° Par ailleurs, en vertu des dispositions des lois du 16 et du 22 mai 2003 précitées, l'imputation budgétaire sera désormais uniquement fondée sur la règle du " droit constaté ". Jusqu'à présent, la plupart des recettes sont imputées budgétairement lorsqu'elles donnent lieu à perception et la plupart des dépenses le sont au moment de leur ordonnancement. Dorénavant, l'imputation budgétaire, tant en recette qu'en dépense, interviendra au même moment que l'enregistrement dans la comptabilité générale, c'est-à-dire lorsque naît, est modifié ou disparaît le droit en faveur ou à charge d'un pouvoir public. Le paiement auquel ce droit donnera lieu ne sera, lui, plus de nature budgétaire.

3° Le nouveau système comptable s'inspire du Système européen des comptes nationaux et régionaux (SEC), qui impose aux pays membres de l'Union européenne, un mode d'établissement uniforme des comptes nationaux. Si le plan comptable, ainsi que les modes d'évaluation et de comptabilisation qu'il prévoit, répondent généralement aux exigences du SEC, il s'en écarte cependant sur un nombre très limité de points (voir les justifications et commentaires spécifiques à ce propos ci-après). Ces dérogations n'empêcheront toutefois pas l'Institut des comptes nationaux d'être en mesure d'élaborer les états statistiques destinés aux autorités européennes.

4° Enfin, la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, ainsi que ses arrêtés d'exécution, constituent également, selon le vœu du législateur de 1991, un cadre de référence important pour la future comptabilité patrimoniale du secteur public. En conséquence, pour ce qui concerne les comptes de bilan, le présent arrêté s'inspire largement des dispositions applicables aux entreprises; la spécificité du secteur public a toutefois rendu nécessaires des adaptations significatives aux comptes de résultats tels que définis par la loi et les arrêtés susdits.

#### **COMMENTAIRES DES ARTICLES**

##### **Disposition générale (section 1)**

La loi précitée du 16 mai 2003 définit, en particulier dans ses articles 3 à 9, les principes de base du droit comptable applicables à ces communautés et régions.

Il convient de rappeler que celles-ci ont la liberté, dans la sphère de leur compétence et dans le respect de la loi susvisée et du présent arrêté, de prévoir des dispositions complémentaires particulières, sans préjudice des obligations européennes applicables.

En ce qui concerne l'Etat fédéral, les principes de base du droit comptable, applicables aux services qui en relèvent, sont définis dans les titres II, III et IV de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral. En vertu de l'article 5 de cette même loi, les dispositions relatives au plan comptable sont fixées par le présent

arrêté.

#### **Article 1er**

Il résulte de la combinaison de l'article 5 de la loi précitée du 16 mai 2003 et de l'article 5 de la loi précitée du 22 mai 2003 que le plan comptable arrêté par le Roi en application de la première de ces deux dispositions, s'appliquera directement :

- aux communautés et régions, ainsi qu'à la Commission communautaire commune;
- aux services de l'Etat fédéral, tels qu'ils sont définis à l'article 2 de la loi précitée du 22 mai 2003, à savoir les services publics fédéraux, les services administratifs à comptabilité autonome, les organismes d'administration publique dotés de la personnalité juridique (à l'exception des organismes et institutions publiques de sécurité sociale) et les entreprises d'Etat sans personnalité juridique distincte.

Pour permettre aux instances belges compétentes, et en particulier à l'Institut des comptes nationaux, d'établir les données et les statistiques destinées aux autorités européennes, il appartiendra aux communautés, aux régions et à la Commission communautaire commune de définir les services ressortissant à leur compétence, dotés de la personnalité juridique ou bénéficiant uniquement d'une autonomie comptable, qui, par la nature de leurs activités, relèvent du secteur " administrations publiques " et de les soumettre par décret ou ordonnance au plan comptable.

La publication de la liste des services concernés permettra aux autres entités soumises au plan comptable d'enregistrer correctement les opérations et relations qu'elles nouent avec eux.

La structure du plan comptable normalisé (section 2)

#### **Article 2**

Cet article précise les classes autour desquelles s'articule le système normalisé des comptes. Il s'agit :

- 1° des classes des comptes de bilan (classes 1 à 5);
- 2° des classes des comptes de charges et de produits (classes 6 et 7);
- 3° des classes des comptes budgétaires (classes 8 et 9);
- 4° de la classe des comptes économiques et budgétaires pour ordre et des comptes des droits et engagements hors bilan (classe 0).

Les classes 1 à 7 et 0 du plan comptable normalisé introduit par l'arrêté sont proches de celles applicables aux entreprises (loi du 17 juillet 1975 et arrêté d'exécution du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé). Au sein de ces classes, les sous-classes et rubriques sont toutefois largement influencées par les spécificités des entités auxquelles le plan comptable s'applique ainsi que par les exigences du SEC.

Les classes 8 et 9 sont, quant à elles, spécifiques au présent arrêté. Leur articulation prend directement appui sur la classification économique normalisée des opérations budgétaires, conforme aux concepts de la comptabilité nationale. Elles sont applicables à l'ensemble des entités soumises au plan comptable, indépendamment de la forme que celles-ci adopteront pour la présentation de leur budget et de leur compte d'exécution du budget, afin de permettre un regroupement des opérations budgétaires de toutes les entités, nécessaire à l'information économique relative au secteur des administrations publiques. Leur intérêt par ailleurs est aussi de permettre de vérifier que le solde dégagé par le compte d'exécution du budget correspond à celui découlant du compte de récapitulation des opérations budgétaires en recettes et en dépenses. Un enregistrement simultané dans les classes 8 et 9 n'est toutefois pas obligatoire quand les enregistrements effectués dans les autres classes de la comptabilité générale peuvent, lorsqu'il s'agit d'opérations budgétaires, être reliés directement aux imputations effectuées dans la comptabilité budgétaire d'une manière équivalente et que les données budgétaires peuvent être présentées selon la codification économique prescrite par les classes 8 et 9

Le plan comptable normalisé est repris à l'annexe 1re du présent arrêté. Le mode de fonctionnement technique des comptes fera l'objet de commentaires circonstanciés qui

constitueront un cadre de référence pratique, utile pour tous les praticiens de la nouvelle comptabilité publique. Ces commentaires seront approuvés selon la procédure définie ci-avant.

### Article 3

Les services visés à l'article 1er, 1° et les entités visées à l'article 1er, 2°, sont tenus de suivre les subdivisions en classes, sous-classes et rubriques du plan comptable normalisé. Cela signifie qu'au-delà de ces trois positions, les services visés à l'article 1er, 1° et les entités visées à l'article 1er, 2° ont la liberté de définir leur propre plan comptable à condition qu'ils comptabilisent distinctement les données additionnelles nécessaires à leur consolidation respective ou au respect des normes européennes applicables.

En effet, certaines données complémentaires peuvent s'avérer nécessaires pour les besoins de la consolidation ou pour le respect des exigences européennes. En vertu du SEC, les relations et opérations réciproques entre l'Etat fédéral, les communautés et les régions doivent pouvoir être consolidées dans le cadre de certaines analyses et études. Par ailleurs, il implique que des opérations et relations déterminées soient regroupées dans des états statistiques séparés. C'est le cas, pour les relations entre autres, avec les administrations publiques non soumises au plan comptable (notamment les provinces et les communes, ainsi que les entités relevant du pouvoir législatif), avec les entreprises, les ménages, l'étranger, les organismes de sécurité sociale et les établissements d'enseignement subsidié.

Il appartient dès lors à l'Etat fédéral, aux communautés, aux régions et à la Commission communautaire commune de prendre les mesures légales, décrétales, ordonnantielles ou réglementaires nécessaires selon les indications techniques fournies par la Commission de la comptabilité publique, après avis conforme de la Conférence interministérielle des Finances et du Budget, pour garantir une comptabilisation adéquate qui permette à l'Institut des comptes nationaux d'établir les statistiques destinées aux autorités européennes, comme le prévoit sa mission.

Ils sont également tenus de comptabiliser distinctement les données additionnelles nécessaires à leur consolidation respective ou au respect des normes européennes applicables, selon les indications de la Commission de la comptabilité publique, qui déterminera les cas en cause.

Il est évident, par ailleurs, que les comptes prévus par le plan comptable normalisé ne doivent être ouverts dans le plan comptable particulier de l'entité comptable que dans la mesure où ils sont effectivement appelés à être utilisés.

L'inventaire et les règles d'évaluation (section 3)

L'inventaire annuel (article 4)

Cet article précise que l'inventaire doit porter non seulement sur les éléments de l'actif et du passif, mais également sur les droits et engagements hors bilan et sur le calcul du montant et des composantes du patrimoine propre.

Les règles d'évaluation (articles 5 à 16)

Les dispositions relatives aux évaluations ont un double fondement :

- d'une part, les règles de droit commun, applicables notamment aux entreprises, reprises dans l'arrêté d'exécution du Code des sociétés, qui participent d'une approche micro-économique;

- d'autre part, les règles du SEC, qui participent davantage d'une approche macro-économique relevant de la comptabilité nationale.

Le présent arrêté fixe en la matière les dispositions générales qui s'appliquent à toutes les entités soumises au plan comptable normalisé. En ce qui concerne les dispositions particulières, une approche commune sera privilégiée dans un souci d'harmonisation. Les règles d'évaluation et d'amortissement et la définition d'une immobilisation seront élaborées au sein de la commission de la comptabilité publique. Elles seront fixées par le Ministre des Finances, sur proposition de la commission de la comptabilité publique, après avis conforme de la Conférence interministérielle des Finances et du Budget.

On soulignera toutefois que la détermination de règles d'amortissement uniformes

n'exclut pas l'obligation d'acter des amortissements complémentaires ou exceptionnels au cas où la valeur comptable de certaines immobilisations viendrait à dépasser leur valeur d'utilisation pour l'entité (article 8, § 2, alinéa 3). De même, il est évident que si, dans des cas spéciaux, les montants des réévaluations à opérer en fonction de critères généraux devaient conduire à des valeurs économiquement non justifiables, ils devraient être corrigés en conséquence.

Les règles spécifiques (adaptées aux réalités économiques et administratives de chacune d'entre elles) qui président in concreto aux évaluations lors de l'inventaire, mais aussi aux différents types d'amortissements, de réductions de valeur et de provisions pour risques, ainsi qu'aux réévaluations, seront publiées, dans un but de transparence réciproque, par chacune des entités.

En application des principes de permanence et de comparabilité, ces règles d'évaluation et leur application doivent évidemment, sauf modification importante due aux circonstances économiques ou technologiques (c'est-à-dire, notamment, lorsque l'évolution externe de la réalité économique a subi de profonds changements ou lorsque des solutions techniques plus pertinentes et fiables existent), demeurer identiques d'un exercice à l'autre. A défaut du respect de ces principes, les comptes successifs seraient difficilement comparables, d'autant que les entités soumises au plan comptable normalisé pourraient modifier les règles qu'elles ont fixées en la circonstance pour des motifs de pure convenance (window dressing).

En matière d'évaluations relatives au bilan, l'application des règles du SEC conduit à retenir pour de nombreux postes du bilan, non pas leur valeur d'acquisition (valeur historique), c'est-à-dire le montant déboursé à l'origine pour l'acquisition d'un actif ou d'un service ou la valeur obtenue à l'origine en contrepartie de la naissance d'un passif, mais bien la valeur du marché ou la valeur de réalisation de cet actif ou de ce passif.

L'application de ces règles implique dès lors une réévaluation obligatoire au prix du marché ou d'après la valeur actuelle de nombreux actifs et passifs. C'est le cas, notamment :

- pour les terrains et pour les bâtiments, réévalués annuellement à leur valeur de marché (article 8, § 1er, alinéa 1er);
- pour les autres installations de nature immobilière et les ouvrages de génie civil, réévalués annuellement à leur valeur de remplacement (article 8, § 1er, alinéa 2);
- pour les actifs immatériels (tels que les concessions, les brevets, les licences, les banques de données), réévalués chaque année sur la base de la valeur actualisée de leurs avantages économiques futurs (article 8, § 1er, alinéa 3);
- pour les actifs divers énumérés à l'article 8, § 1er, alinéa 4, réévalués chaque année à leur valeur de marché;
- pour les titres à revenu variable détenus à titre de placement et pour les instruments financiers dérivés, qui sont réévalués annuellement à leur prix du marché (article 11, § 1er).

En matière d'évaluations et d'enregistrement comptable, deux aspects importants relatifs à la gestion de la dette publique, et plus généralement au traitement des instruments financiers, méritent d'être mis en évidence :

- l'enregistrement dans les comptes à leur valeur nominale des dettes et des créances, qu'elles soient ou non incorporées dans des titres (sont essentiellement visés ici les titres représentatifs de la dette publique);
- l'enregistrement dans les comptes des instruments financiers dérivés et leur évaluation.

L'évaluation des dettes

et des créances à leur valeur nominale (article 10, §§ 1er et 2)

S'écartant des dispositions du SEC, qui prévoient l'évaluation des créances et des dettes à leur valeur de marché, l'arrêté dispose que ces créances et dettes sont et restent comptabilisées à leur valeur nominale.

Ceci implique tout d'abord que la valeur à concurrence de laquelle les créances et les

dettes sont comptabilisées ne varie pas en fonction de l'évolution de leur valeur de marché, laquelle varie en fonction de l'évolution des taux d'intérêt.

Il a été considéré, en effet, que s'agissant principalement de la dette publique, dont le service implique normalement le remboursement à l'échéance à la valeur nominale ou le remboursement par voie d'échange à un cours proche de celle-ci quelques mois avant l'échéance, il s'indiquait de n'introduire, ni un élément de volatilité considérable du bilan de l'entité et de ses résultats, ni un élément susceptible d'induire en erreur quant à l'importance réelle de la dette et des décaissements en principal auxquels son service donnera lieu. On signalera, au surplus, que pour l'application des normes d'endettement prévues par le Traité de Maastricht (critères dits de Maastricht), la dette publique est prise en considération à sa valeur nominale et non à sa valeur de marché.

Par symétrie, le même régime s'applique aux créances autres que celles devant être évaluées au prix du marché. Celles-ci resteront dès lors également inscrites à leur valeur nominale.

Il incombera aux diverses entités de communiquer à l'Institut des comptes nationaux une situation détaillée de leur dette publique et de leurs placements afin de permettre à celui-ci d'établir les états correspondant aux exigences du SEC.

Ceci implique également un traitement approprié des différences entre le prix d'émission ou la valeur d'acquisition et la valeur nominale de la créance ou de la dette, ainsi que des primes contractuelles de remboursement au-dessus du pair. Dans les émissions de type traditionnel, cette différence d'émission est généralement limitée; elle vise à ajuster, dans une fourchette fort étroite, le rendement facial de l'emprunt au taux précis en vigueur sur le marché au moment de l'émission. Cette différence peut, en revanche être importante lorsque, comme c'est fréquemment le cas en ce qui concerne les OLOS, l'émission porte sur de nouvelles tranches d'émissions antérieures. Elle peut également être importante en cas d'acquisition sur le marché, au titre de placement, de titres d'emprunt, en cours d'existence.

Le principe de l'inscription dans les comptes des créances à leur valeur nominale ne fait toutefois pas obstacle à l'obligation d'acter des réductions de valeur sur celles-ci si leur remboursement à l'échéance est, en tout ou en partie compromis (article 10, § 3).

**L'enregistrement dans les comptes des instruments financiers dérivés et leur évaluation (article 11, §§ 1er et 2)**

Au cours des dernières décennies, la volatilité des marchés financiers s'est très nettement accentuée tant en ce qui concerne les cours du change des diverses monnaies qu'en ce qui concerne les taux d'intérêt et le cours des instruments financiers sur les divers marchés. Cette volatilité des marchés augmente de manière très sensible les risques afférents à ces instruments financiers.

Les Pouvoirs publics belges, en particulier l'Etat fédéral, dont le service de la dette absorbe une partie importante des dépenses budgétaires, sont, à ce titre, largement exposés, dans le cadre de la gestion de leur dette, à ces aléas et risques de marché. C'est ce qui a d'ailleurs conduit depuis une dizaine d'années à une gestion beaucoup plus active de la dette publique et à la mise en place de techniques, de politiques et d'instruments nouveaux, ainsi que de structures de gestion adaptées aux impératifs opérationnels. Dans cette nouvelle approche de la gestion de la dette, les instruments financiers nouveaux créés par les marchés financiers occupent une place importante.

Conformément aux règles du SEC, les instruments financiers détenus à titre de placement de trésorerie et les instruments financiers dérivés seront comptabilisés dans le bilan et seront réévalués, à tout le moins en fin de période, à leur valeur de marché, avec comme contrepartie un gain ou une perte de détention (article 11, § 1er).

Toutefois, à l'instar des dettes et des créances, les instruments dérivés portant sur les échanges d'intérêts afférents à des dettes ou des créances existantes libellées dans une même devise, ne doivent pas faire pas l'objet d'une réévaluation (article 11, § 2).

**Les commandes en cours d'exécution (article 12)**

**Les commandes ou les travaux en cours d'exécution sont évalués proportionnellement au pourcentage de la commande ou de l'exécution.**

**Les provisions (article 14)**

**Une des conséquences importantes de l'introduction d'une comptabilité patrimoniale est l'obligation de tenir compte des risques qui pèsent sur le patrimoine, même s'ils n'ont pas encore donné lieu à des pertes définitives d'actifs ou à des droits constatés à la charge de l'entité.**

**Ces risques de pertes ou de charges afférents à des engagements hors bilan doivent donner lieu à la constitution de provisions à la charge du compte de résultats, pour autant qu'ils soient nettement circonscrits quant à leur nature, qu'ils aient pris naissance au cours de l'exercice ou au cours d'un exercice antérieur, et qu'à la date de clôture ils soient ou probables ou certains, mais indéterminés quant à leur montant. C'est ce que prévoit l'article 14, alinéa 1er. Lorsque ces risques sont certains et leur montant déterminé, il convient de vérifier si les conditions de constatation du droit sont remplies et, en ce cas, d'inscrire la provision en classe 6.**

**A ce principe de base, l'article 14, alinéa 2 fait exception en ce qui concerne les engagements en matière de pensions, notamment en matière de retraite et de survie, qui sont soumises au régime de répartition. Ces engagements pourront, mais ne devront pas être rencontrés par les provisions à constituer à la charge du compte de résultats.**

**Les comptes annuels (section 4)**

**L'article 9 de la loi précitée du 16 mai 2003 impose à chaque communauté et région de déposer au plus tard le 31 août un compte général qui comprend :**

**1° le compte annuel composé :**

- du bilan au 31 décembre;**
- des comptes de résultats établis sur la base des charges et produits de l'exercice;**
- du compte de récapitulation des opérations budgétaires de l'année, en recettes et en dépenses.**

**2° le compte d'exécution du budget, établi à partir de la comptabilité budgétaire, dans la même forme que le budget.**

**Par ailleurs, l'article 17 de la loi précitée du 22 mai 2003 stipule que les comptes annuels de l'Etat fédéral comprennent :**

- le bilan;**
- le compte de résultats comportant l'ensemble des charges et produits;**
- le compte de récapitulation des opérations budgétaires, conformément à la classification économique**
- l'annexe;**

**et il prévoit que le Roi peut fixer les règles complémentaires de présentation des comptes annuels.**

**Afin d'exécuter ces dispositions légales, l'article 17 du présent arrêté détermine que :**

- le bilan et le compte de résultats sont établis et présentés selon les tableaux de synthèse faisant l'objet de l'annexe 2;**
- le compte de récapitulation des opérations budgétaires doit être présenté selon les tableaux de synthèse faisant l'objet de l'annexe 3.**

**Les comptes annuels de ces entités comptables incluent les éléments de patrimoine, les résultats et les droits et engagements des administrations, des entreprises qui en dépendent, lorsque celles-ci ne sont pas dotées d'une personnalité juridique distincte, [ainsi que des organismes administratifs dotés de la personnalité juridique, après élimination toutefois de leurs actifs et passifs réciproques, ainsi que de leurs résultats et de leurs droits et engagements réciproques.**

**On remarquera que les articles 17 et 110 de la loi précitée du 22 mai 2003 ont prévu pour l'Etat fédéral des dispositions spécifiques qui ne sont pas reprises dans loi du 16 mai 2003 fixant les principes généraux applicables aux régions et aux communautés. En vertu de ces articles, l'Etat fédéral devra en effet également établir des comptes annuels pour chacun**

des services visés par la loi du 22 mai 2003, y compris ceux ne disposant pas d'une personnalité juridique; en outre, il devra regrouper ou consolider les actifs et les passifs, les résultats et les droits et obligations hors bilan, d'une part, et, d'autre part, l'ensemble des services visés (cf. exposé des motifs de la loi, document de la Chambre des représentants, session du 18 juin 2002 (doc. 50/1870/001), pages 137 et 138).

Il appartiendra aux communautés, aux régions et à la Commission communautaire commune d'apprécier selon quelles modalités elles fixeront, notamment en application du SEC, des règles spécifiques de regroupement ou de consolidation des services et organismes, dotés ou non d'une personnalité juridique propre, qui, en raison de la nature de leurs activités, relèvent du secteur " administrations publiques ".

En vertu des lois du 16 et du 22 mai 2003 précitées, le compte d'exécution du budget est établi dans la même forme que le budget. L'Etat fédéral, les communautés, les régions et la Commission communautaire commune déterminent la forme que revêt leur budget et, partant, celle de leur compte d'exécution du budget.

Règles de comptabilisation et d'imputation (section 5)

En conformité avec le SEC, l'article 18 édicte, en ce qui concerne les relations avec des tiers, qu'il convient de comptabiliser une opération ou une situation au moment de la naissance, de la transformation ou de la disparition d'un droit constaté ou d'une obligation. Toutefois, afin d'éviter une comptabilisation permanente des ajustements de valeur de postes du bilan et des encours d'engagements budgétaires, le deuxième paragraphe de ce même article autorise que ce type d'opérations ne soit enregistré dans la comptabilité générale qu'à la date de la clôture des comptes, qui est fixée au 31 décembre. Les entités peuvent néanmoins procéder à des ajustements de valeur plus fréquemment.

L'article 19, directement inspiré de l'article 8 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral, précise les quatre conditions cumulatives à la naissance d'un droit constaté :

- 1° le montant du droit est déterminé de manière exacte;
- 2° l'identité du débiteur ou du créancier est déterminable;
- 3° l'obligation de payer existe;
- 4° une pièce justificative est en possession de l'entité comptable concernée.

L'article 20 précise que la troisième condition (l'obligation de payer existe) est remplie au moment où, en vertu des dispositions légales ou réglementaires applicables, une dette ou une créance existe à charge ou en faveur de l'entité concernée. Afin de lever tout doute sur l'application de cette règle, l'article 20 fixe également, pour un certain nombre de cas particuliers, le moment où cette obligation de payer est réputée exister.

Les droits constatés à l'occasion des paiements de rémunérations à tort sont décomptés des montants comptabilisés à l'origine.

Il convient également de souligner qu'au point de vue de la gestion administrative et comptable, le droit est " définitivement " constaté lorsque les travaux, fournitures ou services sont exécutés et acceptés. Un retard de la procédure ne pourrait toutefois avoir pour effet de reporter indûment la constatation du droit.

Par ailleurs, se pose le problème des droits dont le principe ou le montant fait l'objet d'une contestation. Il s'agit d'une situation relativement fréquente, surtout en matière fiscale ou de marchés publics, face à laquelle il convient de déterminer, au regard du droit applicable, si la contestation affecte ou non l'obligation de payer. Si la contestation affecte l'obligation de payer, l'enregistrement du droit constaté s'effectuera non en tant que créance ou dette, dans un compte de bilan, mais en tant qu'engagement éventuel parmi les " autres droits et engagements ", en classe 0. Si la contestation n'affecte pas l'obligation de payer ou ne concerne que le montant du droit constaté, l'inscription de la créance dans un compte d'actif s'accompagnera d'une réduction de valeur sur la créance, calculée en tenant compte du risque résultant de la contestation; si le droit constaté est relatif à une dette, seul le montant incontestablement dû sera comptabilisé en tant que dette; quant au montant contesté, il sera comptabilisé parmi les droits et engagements pour ordre.

**Quant au quatrième critère relatif à la possession d'une pièce justificative, il est bien évident que celle-ci peut être d'origine interne aussi bien que de nature externe. La seule condition est qu'elle établisse pour le responsable de la tenue des comptes l'existence, la modification ou la disparition d'un droit constaté.**

**Les articles 21 et 22 précisent les règles de rattachement à un exercice comptable et à une année budgétaire déterminée. En principe, tous les résultats afférents à un exercice comptable doivent influencer le compte de résultat de celui-ci. En ce qui concerne les droits constatés, ceux-ci doivent avoir été constatés durant l'exercice comptable ou l'année budgétaire. En vertu de l'article 22, les droits constatés durant une année budgétaire et un exercice comptable peuvent être rattachés à cette même année ou exercice jusqu'au 31 janvier de l'année suivante.**

**L'article 23 dispose, qu'en ce qui concerne les droits constatés (à percevoir ou à liquider), les enregistrements dans la comptabilité générale donnent lieu, s'il s'agit d'opérations budgétaires à une imputation simultanée en comptabilité budgétaire. Formellement, une opération budgétaire est une opération inscrite au budget de l'entité concernée.**

**L'article 24 détermine que les intérêts, les loyers et les autres fruits civils, et les redevances pour prestations échelonnées dans le temps sont, conformément au droit civil, censés s'acquérir au jour le jour, ce qui implique qu'ils sont enregistrés dans la comptabilité générale pro rata temporis. Par contre, dans la comptabilité budgétaire, chaque entité pourra décider soit de les imputer au moment de leur enregistrement dans la comptabilité générale, ce qui permet de maintenir la liaison simultanée entre les deux comptabilités, soit de les imputer au moment où ils sont exigibles. Dans cette hypothèse, ces imputations devront être identifiables en vue des redressements à opérer en fin d'année pour présenter les résultats selon les normes SEC, conformément aux exigences européennes. Par ailleurs, on notera que l'article 24 s'applique non seulement aux intérêts proprement dits, y compris les intérêts faisant l'objet d'une convention d'échange, mais également aux montants assimilés aux intérêts, telles les différences d'émission et les primes de remboursement.**

**L'article 25 consacre le principe traditionnel qui proscrit toute compensation entre des éléments d'actif et de passif, entre produits et charges et entre droits et engagements. Il prévoit toutefois une exception lorsque la comptabilisation nette est inhérente à la nature des opérations. Des exemples en sont donnés dans les commentaires du plan comptable normalisé.**

**Enfin, l'article 26 précise le mode de comptabilisation des opérations assorties d'une condition suspensive. Lorsque la condition est réalisée, l'opération est comptabilisée dans les classes 1 à 7, sinon elle est maintenue ou annulée en classe 0. Si, pour des raisons indépendantes de la condition suspensive, l'opération n'a plus de raison d'exister, l'opération est annulée en classe 0.**

**Dispositions transitoires et entrée en vigueur (section 7)**

**Pour les régions et les communautés les dispositions des sections 1 à 5 entrent en vigueur en exécution de l'article 17 de la Loi du 16 mai 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 de comptes.**

**La date limite d'entrée en vigueur est fixée au 1er janvier 2010.**

**Pour l'Etat fédéral les dispositions des sections 1 à 5 entrent en vigueur en exécution de l'article 133 de la Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral.**

**La date d'entrée en vigueur est fixée au 1er janvier 2012.**

**Pour les SPF pilotes la date d'entrée en vigueur est fixée au 1er janvier 2009.**

**Pour les autres SPF et SPP les dispositions entrent en vigueur au moment où Fedcom est implémenté, le 1er janvier 2012 au plus tard.**

**Nous avons l'honneur d'être,**

**Sire, de Votre Majesté**

les très respectueux  
 et très fidèles serviteurs,  
 Le Ministre des Finances,  
**D. REYNDERS**  
 Le Ministre du Budget,  
**G. VANHENGEL**  
 Le Secrétaire d'Etat au Budget,  
**M. WATHELET**

(1) Il y a lieu de noter que la comptabilité provinciale a finalement été alignée sur la comptabilité communale et non celle de l'Etat.

(2) Par exemple, les opérations relatives aux prêts (emprunts) ou aux remboursements de prêts, certaines avances de trésorerie, les amortissements des installations et le suivi des investissements.

<u>Début</u>	<u>Premier mot</u>	<u>Dernier mot</u>		<u>Préambule</u>
<u>Rapport au Roi</u>		<u>Table des matières</u>	<u>1 arrêté d'exécution</u>	
<u>Erratum</u>				<b><u>Version néerlandaise</u></b>