

Fiche 9 - La nouvelle comptabilité communale

1. Généralités

Trois documents d'importance fondent l'essentiel des règles applicables en matière de confection du budget, de gestion financière quotidienne de la commune et de clôture des comptes: le Code de la démocratie locale et de la décentralisation (CDLD), le Règlement général de la comptabilité communale (RGCC) et la circulaire budgétaire annuelle du Ministre des Pouvoirs locaux.

Les finances communales font l'objet du livre III de la première partie du CDLD. En complément, on trouvera également aux articles L1124-21 et suivants du même code une série de dispositions concernant le directeur financier.

Outre certaines dispositions générales, le CDLD reprend l'exigence d'équilibre budgétaire (art. L1314-1) ainsi que les dispositions issues du décret du 15 juillet 2008 (venues en substitution de celles du décret du 20 juillet 1989) relatif au financement des communes wallonnes via le Fonds des Communes. Le dernier article d'importance à signaler ici est le L1315-1 du CDLD qui dispose que "*le Gouvernement arrête les règles budgétaires, financières et comptables des communes, ainsi que celles relatives aux modalités d'exercice des fonctions de leurs comptables*". Cet article renvoie à un arrêté du Gouvernement wallon daté du 5 juillet 2007¹ mieux connu sous le nom de "Règlement général de la comptabilité communale" (RGCC) qui abroge, à partir du 1^{er} janvier 2008, l'ancien arrêté royal datant du 2 août 1990².

L'adoption de l'arrêté royal de 1990, qui remplaçait alors des dispositions datant de 1945, consacre l'adoption de nouvelles règles en matière de comptabilité des communes. Cette "*nouvelle comptabilité communale*" introduit un volet de type commercial et industriel à la comptabilité publique classique. La date du 1^{er} janvier 1995 avait été retenue pour l'entrée en vigueur de cette nouvelle architecture comptable.

Ainsi, depuis cette date, les communes établissent, en plus du budget et du compte budgétaire, un bilan, un compte de résultats et des annexes. Tels quels, ces comptes fournissent de nombreuses informations intéressantes sur la situation financière générale de la commune mais c'est de l'exploitation de ces données, de leur analyse financière, que la plus grande part de la "valeur ajoutée" communale proviendra. En effet, l'approche des finances communales ne doit pas se limiter à la seule maîtrise de la comptabilité. L'importance de la comptabilité, outil d'enregistrement de l'activité économique de la collectivité locale, demeure bien évidemment une réalité pratique incontestable, mais celle-ci se révèle aussi et surtout une base indispensable pour l'approche et la réflexion financière proprement dites.

Il faut néanmoins rester conscient que l'appréciation d'une gestion communale ne peut se limiter à l'évaluation de sa gestion financière mais doit s'étendre à l'appréciation, plus difficilement quantifiable et donc plus subjective, de son bénéfice social: niveau d'équipement, qualité des services, etc.

2. La comptabilité budgétaire

Directement héritée de l'ancienne comptabilité communale, la comptabilité budgétaire a comme outil central le budget. Celui-ci est constitué par la prévision de toutes les recettes et dépenses qui pourront être effectuées au cours d'un exercice financier qui correspond désormais à l'année civile.

¹ M.B. 22.8.2007.

² M.B. 3.10.1990.

Le budget est préparé par le collège communal, arrêté, lors d'un vote, par le conseil communal, et sera, après approbation ou réformation par la tutelle, exécuté par le collège.

Depuis les nouvelles règles budgétaires annoncées par le Ministre wallon des Pouvoirs locaux via ses circulaires du 23 juillet 2013, ce budget doit être voté par le conseil communal pour le 31 décembre au plus tard et transmis à la tutelle pour le 15 janvier au plus tard. Préalablement à cela, un budget provisoire, arrêté par le collège, doit être transmis à la Région wallonne pour le 1^{er} octobre au plus tard. On notera que ce budget provisoire n'est pas soumis à l'exercice de la tutelle mais sert uniquement à répondre à la demande de l'ICN de disposer le plus rapidement possible de données budgétaires.

L'équilibre du budget peut être apprécié, soit à l'exercice propre, c'est-à-dire en observant la différence entre recettes et dépenses de l'exercice considéré, soit à l'exercice global, c'est-à-dire en tenant compte des résultats de l'exercice propre, des exercices antérieurs et des prélèvements sur fonds de réserves. S'inscrit dans les résultats des exercices antérieurs du budget, le résultat global présumé du budget précédent, puis, lorsque le compte est clôturé, le résultat budgétaire du compte. Ainsi, par exemple, au 15 septembre 2018, dans le résultat des exercices antérieurs du budget 2019 en préparation, l'on inscrira le résultat présumé du budget 2018 après modification budgétaire et ce dernier sera remplacé par le résultat budgétaire du compte budgétaire 2018 probablement dans le courant de l'année (voir tableau ci-dessous).

Le solde à l'exercice propre et à l'exercice global sur base des documents comptables disponibles

Situation courant 2018 après rédaction du budget 2019	Compte budgétaire 2017	Budgets
Exercice propre	Recettes et dépenses 2017	Sur base du budget 2019
Exercice global	Résultats comptables cumulés des exercices antérieurs plus le résultat de l'exercice propre	Boni présumé du budget 2018 après la dernière modification budgétaire remplacé ultérieurement par le résultat budgétaire du compte 2018

Le CDLD ne distinguant pas à quelle notion s'applique le principe d'équilibre repris à l'article L1314-1, il y a lieu de l'appliquer en référence à l'exercice global. Jusqu'il y a peu, le Ministre des Pouvoirs locaux recommandait de ne pas présenter à la tutelle un budget dont le déficit à l'exercice propre dépassait le tiers du boni cumulé des exercices antérieurs (soit un solde à l'exercice propre qui soit égal ou inférieur au tiers du montant constitué du solde des exercices antérieurs plus le fonds de réserve ordinaire sans affectation spécifique): c'est ce que l'on nomme la "règle du tiers boni". Cependant, depuis juillet 2013, la circulaire budgétaire du Ministre des Pouvoirs locaux invite fortement les communes à atteindre l'équilibre à l'exercice propre dès l'année en question. Depuis 2015, l'atteinte de cet équilibre est d'ailleurs obligatoire, considérée comme « le premier principe essentiel de la gestion financière ». Ainsi, à ce jour, à défaut d'équilibre à l'exercice propre, les communes en question devront présenter un plan de convergence à l'autorité de tutelle. Ce plan contiendra les mesures de gestion et prévoira notamment la date estimée de retour à l'équilibre à l'exercice propre au maximum pour 2021. Si le service ordinaire est en déficit au propre, les prochains documents budgétaires ne seront pas approuvés tant que le plan de convergence n'aura pas été approuvé par le Gouvernement wallon. La non-approbation d'un plan de convergence suite à un déficit à l'exercice propre entraîne également le non versement de 25 % du montant annuel attribué via le Fonds régional pour les investissements communaux.

Le budget est à la fois un document à portée ***économique*** (sur base de prévisions, il permet de vérifier que les recettes permettront de couvrir les dépenses) mais également ***politique***. En effet, ce document

peut s'entendre comme la traduction, en termes financiers, des priorités de développement et de gestion de la majorité dirigeante. Il peut se définir comme une autorisation décernée par le conseil communal au collège communal de procéder à des dépenses et de percevoir des recettes jusqu'à des montants préalablement établis sur base des réalités financières de la commune mais également du programme politique de la majorité issue des élections.

La structure du budget est déterminée par les plans et classification comptables. Sa présentation s'appuie sur une série de codes hiérarchiques composant une série d'articles budgétaires. Chaque article est le résultat de la juxtaposition d'un code fonctionnel (qui décrit le domaine dans lequel l'action publique s'exerce) et d'un code économique (qui décrit la nature des dépenses et des recettes). Ainsi, l'article 351/112-01 reprend le pécule de vacances (code économique 112-01) du personnel du service incendie (code fonctionnel 351). Le code 767/112-01 reprend le même type de dépenses pour le personnel des bibliothèques communales (code fonctionnel 767), tandis que le code 351/123-11 s'adresse également au service incendie, mais couvre les frais de téléphone (code économique 123-11).

Sauf rares exceptions, l'autorisation de recettes et dépenses accordée par le conseil au collège s'entend article par article.

Le budget est composé de deux volets distincts : l'ordinaire et l'extraordinaire.

Le **service ordinaire du budget** reprend l'ensemble des recettes et dépenses qui se produisent une fois au moins au cours de chaque exercice financier et qui assurent à la commune des revenus et un fonctionnement réguliers, en ce compris le remboursement périodique de la dette (RGCC, art. 1^{er}, 1^o).

Le **service extraordinaire** reprend l'ensemble des recettes et des dépenses qui affectent directement et durablement l'importance, la valeur ou la conservation du patrimoine communal (RGCC, art. 1^{er}, 2^o).

La réglementation interdit en principe le transfert depuis le service extraordinaire vers le service ordinaire (en application du principe selon lequel un déficit à l'ordinaire ne peut être couvert par des emprunts), au contraire des mouvements en sens inverse.

L'article 15 du RGCC permet de procéder, en cours d'exercice, à une ou plusieurs modifications budgétaires qui suivront la même procédure de création et d'approbation que le budget initial de l'exercice.

Après la clôture d'un exercice, le directeur financier établit le compte budgétaire. Celui-ci sera ensuite arrêté par le conseil et soumis à la tutelle pour approbation. Il s'agit d'un "*document comptable récapitulatif de la mesure dans laquelle les articles budgétaires de recettes et de dépenses ont été exécutés. Il constitue un instrument de mesure de l'exécution du budget et donne ainsi un certain nombre d'indications sur la façon dont le collège met en œuvre le programme politique du conseil communal*"³.

Depuis les nouvelles règles budgétaires annoncées pour la première fois par le Ministre wallon des Pouvoirs locaux via ses circulaires du 23 juillet 2013, ce compte budgétaire doit être voté par le conseil communal pour le 1^{er} juin au plus tard. Préalablement à cela, un compte provisoire, arrêté par le collège, doit être transmis à la Région wallonne pour le 15 février au plus tard. On notera que ce compte provisoire n'est pas soumis à l'exercice de la tutelle mais sert uniquement à répondre à la demande de l'ICN en matière de disponibilité de données comptables et budgétaires.

³ A. Coenen, *Introduction aux Finances communales*, éd. La Charte, 2000, p. 102.

3. La comptabilité générale

La comptabilité générale a été introduite au niveau communal suite à la nouvelle comptabilité communale. Elle permet de présenter les comptes de la commune sous une forme proche de ceux des entreprises, c'est-à-dire en proposant un bilan et un compte de résultats. Le premier peut s'entendre comme une photographie, à une date donnée, des ressources de la commune et de l'utilisation qui en est faite. Le second synthétise les flux financiers qui ont traversé la commune durant un exercice particulier.

Le tableau repris ci-dessous propose une synthèse agglomérée de la structure du bilan des communes wallonnes.

Bilan au 31 décembre 2016 – 256 communes wallonnes (sur 262)

ACTIF	En %	PASSIF	En %
Actifs immobilisés	87,1	Fonds propres	68,8
Immobilisations incorporelles	0,2	Capital	28,2
Patrimoine immobilier et mobilier	73,9	Résultats capitalisés	15,1
Subsides d'investissements accordés	0,8	Résultats reportés	2,9
Promesses de subsides et prêts accordés	4,4	Réserves	2,7
Immobilisations financières	7,9	Subsides d'investissements, dons et legs reçus	18,8
		Provisions pour risques et Charges	1,0
Actifs circulants	12,9	Dettes	31,2
Créances à un an au plus	7,5	Dettes à plus d'un an	25,1
Comptes financiers	5,1	Dettes à un an au plus	5,6
Comptes de régularisation et d'attente	0,3	Opérations pour compte de tiers	0,1
		Comptes de régularisation et d'attente	0,4

Source: Belfius

Les rubriques du passif indiquent quelles sont les ressources financières de la commune, tandis que les rubriques de l'actif renseignent sur l'utilisation qui est faite de ces ressources.

On s'aperçoit que les fonds propres concentrent l'essentiel des moyens financiers des communes. L'observation qui est faite de ce tableau, corroborée par différents ratios comptables, indique d'ailleurs que l'endettement des communes est à la fois raisonnable (en termes de charges et de risque liés à la répartition du délai d'exigibilité) et sain (ces dettes servent essentiellement à financer un accroissement du patrimoine).

L'utilisation de ces ressources est essentiellement tournée vers les actifs immobilisés, notamment le patrimoine mobilier et immobilier. Les voiries, dont l'estimation de la valeur financière reste toutefois peu aisée, concentrent l'essentiel de cette immobilisation.

4. Les principes comptables dans d'autres formes de gestion

Les principes de la nouvelle comptabilité communale ne s'appliquent pas nécessairement à toutes les structures para-communales.

Au niveau des *CPAS*, la loi organique du 8 juillet 1976, le RGCC et l'arrêté du Gouvernement wallon du 17 janvier 2008 relatif à la comptabilité communale pour les centres publics d'action sociale, organisent l'application des principes généraux de la nouvelle comptabilité communale. Les CPAS sont donc tenus de suivre les mêmes règles que les communes avec cependant une série de dispositions spécifiques organisées dans un texte distinct. C'est la date du 1^{er} janvier 1998 qui a été retenue pour l'introduction de ces règles au niveau des CPAS.

Suivant un principe sensiblement équivalent, l'article 34 de la loi sur la police intégrée du 7 décembre 1998 fixe entre autres que l'article 131 et le titre VI, chapitres I^{er} et II, de la nouvelle loi communale, exceptés les articles 243 et 253 (l'ensemble de ces articles ont été intégrés au CDLD aux articles L1311-1 et suivants), sont d'application à la gestion budgétaire et financière de la *zone de police*. Par analogie avec le RGCC, un règlement adapté à la spécificité des zones de police et de leurs organes a été adopté le 5 septembre 2001. Les principes de la nouvelle comptabilité communale sont donc, ici également, d'application.

Les règles relatives à la gestion financière et comptable des *zones de secours* sont proches de celles applicables à la gestion d'une zone de police ou d'une commune. Elles sont définies par l'arrêté royal du 19 avril 2014 portant le règlement général de la comptabilité des zones de secours.

La comptabilité des *régies communales ordinaires* est réglée par le biais d'un arrêté du Régent datant du 18 juin 1946. Ce texte prévoit la tenue conjointe d'une comptabilité budgétaire et d'un bilan et compte de résultats, suivant des dispositions propres moins contraignantes que les règles applicables aux communes. On remarquera que rien n'interdit toutefois d'appliquer les principes comptables de la nouvelle comptabilité communale à ces structures.

Les *régies communales autonomes* sont soumises à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises (CDLD, art. L1231-11). Cela signifie qu'il y a obligation de tenir une comptabilité générale qui réponde aux principes du Plan comptable minimum normalisé et que la tenue d'un budget n'est pas obligatoire.

Les règles comptables des *fabriques d'église* relèvent de textes très anciens. Celles-ci sont tenues de voter chaque année un budget. L'élaboration d'une comptabilité générale n'est par contre pas imposée. Le modèle de budget doit être conforme à celui déterminé par les arrêtés royaux des 7 août 1870 et 12 septembre 1933. On y trouve un service ordinaire et un volet extraordinaire. Par contre, il ne s'y trouve pas de classification fonctionnelle et économique.

La loi ne prévoit pas de distinguer les *asbl para-communales* des autres asbl. Les règles sont donc les mêmes pour toutes. La loi du 27 juin 1921 distingue les asbl par classe de taille. La règle générale est l'application de la loi du 17 juillet 1975. Toutefois, les "petites" asbl se voient accorder la possibilité de tenir une comptabilité simplifiée conforme à l'arrêté royal du 26 juin 2003.

Enfin, en ce qui concerne les *intercommunales*, les articles L1523-16 et L1523-23 du CDLD imposent la tenue d'une comptabilité générale suivant les principes de la loi du 17 juillet 1975 s'appliquant aux entreprises, "*sauf si les statuts ou des dispositions légales spécifiques y dérogent*" (cas des hôpitaux publics notamment).

