



Cour des comptes



179^e Cahier – partie IV : comptes annuels 2021 de l'État fédéral



Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants
Bruxelles, novembre 2022



Cour des comptes

179^e Cahier – partie IV :
comptes annuels 2021
de l'État fédéral



Rapport adopté le 10 novembre 2022 par l'assemblée générale de la Cour des comptes

Introduction	9
Chapitre 1	
Déclaration de la Cour des comptes en tant qu'auditeur indépendant au sujet des comptes annuels de l'État fédéral pour l'exercice clôturé le 31 décembre 2021	11
Section 1 – Opinion	11
Section 2 – Fondement de l'opinion	12
Section 3 – Mise en exergue de points en particulier	16
Section 4 – Informations autres que les comptes annuels de l'État fédéral et la déclaration de contrôle de la Cour des comptes au sujet de ces comptes annuels	16
Section 5 – Responsabilité de la direction et des personnes chargées de la gouvernance concernant les comptes annuels de l'État fédéral	16
Section 6 – Responsabilité de la Cour des comptes concernant le contrôle des comptes annuels de l'État fédéral	17
Chapitre 2	
Établissement des comptes annuels consolidés 2021 de l'État fédéral	19
1 Introduction	19
2 Résultats de l'audit	20
2.1 Établissement et transmission des comptes 2021	20
2.2 Périmètre de consolidation	21
2.3 Bilan et compte de résultats consolidés	23
2.4 Compte de récapitulation des opérations budgétaires conformément à la classification économique	28
3 Conclusions et recommandations	30
3.1 Contenu des comptes	30
3.2 Principes et procédures de consolidation	30
3.3 Qualité des chiffres sous-jacents et précision de la consolidation	31
Annexe	
Aperçu des principales anomalies dans les comptes annuels	35

179^e Cahier – partie IV :
comptes annuels 2021
de l'État fédéral

Introduction

Conformément à l'article 111 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, le ministre du Budget transmet les comptes annuels de l'État fédéral à la Chambre des représentants et à la Cour des comptes au plus tard le 31 août de l'année qui suit l'année à laquelle ils se rapportent. La Cour transmet ensuite à la Chambre son rapport de certification concernant les comptes annuels de l'État fédéral avant le 15 novembre de la même année.

L'article 110 de cette loi prévoit que le ministre du Budget établit les comptes annuels de l'État fédéral, sur la base des opérations comptables enregistrées par chaque service, à l'exception de ceux qui ne sont pas classifiés par l'Institut des comptes nationaux (ICN) sous l'administration centrale (code S1311). Par service, la loi entend les entités qui peuvent être classées dans une des catégories suivantes :

- administration générale ;
- services administratifs à comptabilité autonome (Saca) ;
- organismes administratifs publics à gestion ministérielle (OAP-GM) ou à gestion autonome (OAP-GA) ;
- organismes assimilés aux OAP-GA.

Pour cette dernière catégorie, la législation prévoit que, pour être reprise dans les comptes annuels en tant qu'organisme assimilé, une entité dotée de la personnalité juridique doit remplir, outre la condition d'être classifiée par l'ICN sous le code S1311, celle de figurer sur une liste établie dans la loi budgétaire.

Les comptes annuels sont constitués du bilan, du compte de résultats et du compte de récapitulation des opérations budgétaires présenté selon la classification économique. Ces documents doivent être accompagnés d'une annexe justificative des comptes annuels consolidés.

La secrétaire d'État au Budget a transmis officiellement les comptes annuels 2021 de l'État fédéral à la Cour des comptes le 24 août 2022.

Le 30 septembre 2022, la Cour des comptes a transmis au Comptable fédéral et à la cellule stratégique de la secrétaire d'État ses observations sur le processus de consolidation ainsi que ses constats significatifs concernant les chiffres. Ces observations et constats ont été examinés le 3 octobre dans le cadre d'une procédure contradictoire, en suite de quoi la secrétaire d'État a transmis une version adaptée des comptes annuels consolidés de l'État fédéral le 13 octobre 2022.

Le **chapitre 1** présente la déclaration de certification des comptes annuels 2021 de l'État fédéral. Le **chapitre 2** commente l'établissement de ces comptes annuels consolidés. L'**annexe** donne un aperçu des principales erreurs et incertitudes détectées dans les comptes annuels. Elle est fondée tant sur les constats repris dans cette partie IV que sur ceux que la Cour des comptes a formulés

précédemment dans la partie I de son 179^e Cahier¹ au sujet des comptes de l'administration générale, des services administratifs à comptabilité autonome (Saca), des organismes administratifs publics (OAP) et des organismes assimilés.

¹ Cour des comptes, 179^e Cahier - partie I : *Observations sur les comptes 2021 de l'administration générale, des services administratifs à comptabilité autonome et des organismes administratifs publics et assimilés*, Volume I – Commentaires, rapport à la Chambre des représentants, Bruxelles, juillet 2022, 229 p., www.courdescomptes.be.

Chapitre 1

Déclaration de la Cour des comptes en tant qu'auditeur indépendant au sujet des comptes annuels de l'État fédéral pour l'exercice clôturé le 31 décembre 2021

Conformément à l'article 111 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral, la Cour des comptes fait rapport, en tant qu'auditeur indépendant, au sujet de son contrôle des comptes annuels de l'État fédéral pour l'exercice clôturé le 31 décembre 2021. Le rapport de la Cour des comptes est destiné à la Chambre des représentants et contient l'opinion de la Cour des comptes sur l'image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'État fédéral au 31 décembre 2021 ainsi que ses résultats de l'exercice clôturé à cette date, conformément à la loi du 22 mai 2003, à l'arrêté royal du 10 novembre 2009² et aux autres arrêtés d'exécution de cette loi applicables à l'État fédéral.

Section 1 – Opinion

La Cour des comptes a pour mission de contrôler les comptes annuels de l'État fédéral pour l'exercice clôturé le 31 décembre 2021.

Les comptes annuels 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) et l'annexe justificative des comptes annuels consolidés.

Les comptes annuels présentent un total du bilan de 140.711,0 millions d'euros et le compte de résultats se clôture par une perte de l'exercice de 21.227,5 millions d'euros. Les dépenses budgétaires reprises dans le compte de récapitulation des opérations budgétaires s'élèvent à 106.881,7 millions d'euros, les recettes à 111.276,9 millions d'euros et le résultat budgétaire à 4.395,3 millions d'euros.

Pour les raisons exposées à la section 2, la Cour des comptes n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour effectuer ses travaux de contrôle servant de fondement à son opinion sur ce compte général.

² Arrêté royal du 10 novembre 2009 fixant le plan comptable applicable à l'État fédéral, aux communautés, aux régions et à la Commission communautaire commune.

La Cour des comptes ne formule dès lors aucune opinion au sujet des comptes annuels de l'État fédéral.

Section 2 – Fondement de l'opinion

La responsabilité de la Cour des comptes est décrite à la section 6 - *Responsabilité de la Cour des comptes concernant le contrôle des comptes annuels de l'État fédéral*. La Cour des comptes est indépendante des organes qu'elle contrôle. Elle possède aussi une autonomie vis-à-vis de la Chambre des représentants. Elle effectue ses audits conformément aux valeurs reprises dans son code déontologique : indépendance, excellence, intégrité, impartialité, confidentialité, loyauté et respect.

Fondement de l'abstention

La Cour des comptes est parvenue à la conclusion qu'en l'absence d'éléments probants suffisants et appropriés, les éventuelles anomalies non détectées peuvent être significatives et avoir une incidence diffuse sur les comptes annuels de l'État fédéral³.

- 1) La Cour des comptes constate que les comptes annuels ne contiennent aucune information sur les règles d'évaluation et de comptabilisation utilisées. En outre, ses contrôles des comptes des entités consolidées lui permettent de conclure que les chiffres utilisés comme données de base pour établir les comptes annuels de l'État fédéral ne sont pas fondés sur des règles d'évaluation et de comptabilisation uniformes. Les départements d'administration générale et les autres entités consolidées utilisent souvent des règles d'évaluation différentes de celles de l'arrêté royal du 10 novembre 2009 et de celles recommandées par le Comptable fédéral. Si des règles d'évaluation uniformes ne sont pas appliquées dans les comptes des entités consolidées, les divergences peuvent être corrigées par des écritures de consolidation supplémentaires, mais de telles corrections n'ont pas été effectuées.

En outre, la Cour des comptes constate que les principes de consolidation appliqués pour les comptes annuels de l'État fédéral ne sont pas conformes aux principes et règles usuelles de la comptabilité en partie double et à certaines exigences de la loi du 22 mai 2003. L'article 137 de cette loi dispose que la consolidation doit se faire sur l'ensemble des comptes du plan comptable du 10 novembre 2009. Une méthode de consolidation simplifiée, basée sur les règles du SEC, a toutefois été appliquée aux comptes annuels. Elle consiste à éliminer une partie seulement des transactions réciproques (*intercompany*) dans le bilan et le compte de résultats. Par contre, aucune de ces transactions n'est éliminée dans les droits et engagements hors bilan et dans le compte de récapitulation des opérations budgétaires. Il en résulte une surestimation significative des actifs et passifs, des droits et engagements, des produits et charges ainsi que des recettes et des dépenses selon la classification économique.

Ces lacunes affectent, entre autres, les éléments suivants :

- a) L'article 8, § 1^{er}, de l'arrêté royal du 10 novembre 2009 dispose que les immobilisations sont réévaluées chaque année. La Cour des comptes constate que la Commission de la comptabilité publique n'a pas encore émis d'avis et que le SPF Stratégie et Appui n'a

³ Pour davantage d'informations, voir Cour des Comptes, 179^e Cahier – partie I : *Observations sur les comptes 2021 de l'administration générale, des services administratifs à comptabilité autonome et des organismes administratifs publics et assimilés*, Volume I – Commentaires, rapport à la Chambre des représentants, Bruxelles, juillet 2022, 228 p., www.courdescomptes.be.

pas élaboré de directives détaillées pour la valorisation et la réévaluation annuelle des immobilisations. Certaines entités ne les ont dès lors pas réévaluées. C'est notamment le cas d'Infrabel (valeur nette comptable des immobilisations incorporelles et corporelles de 20.422,3 millions d'euros) et des établissements scientifiques fédéraux (valeur au bilan des œuvres artistiques, œuvres de bibliothèques et bases de données de 3.611,7 millions d'euros). L'incidence d'une réévaluation de ces actifs selon les dispositions de l'arrêté royal du 10 novembre 2009 ne peut cependant pas être déterminée.

- b) Certaines obligations relatives au personnel, comme les heures supplémentaires ou les jours de congé non pris, ne sont pas systématiquement comptabilisées dans le bilan. Faute de directives explicites quant à leur comptabilisation et leur imputation, des méthodes d'estimation et de comptabilisation divergentes ont en outre été constatées. Cette situation entraîne une sous-estimation significative des provisions, des dettes sociales, des charges et des dépenses budgétaires correspondantes.
- c) La Cour des comptes constate plusieurs lacunes significatives dans l'élimination des transactions réciproques entre les entités consolidées. Elles découlent en partie de la manière dont ces transactions sont comptabilisées et rapportées :
- Pour les transactions réciproques à éliminer selon les principes de consolidation appliqués, le bilan contient encore 20,7 millions d'euros de créances et le compte de résultats 652,5 millions d'euros de charges et 78,8 millions d'euros de produits non confirmés par la contrepartie et donc non éliminés. L'incidence de ces transactions non réconciliées sur les comptes annuels ne peut pas être déterminée, car ces différences n'ont pas été clarifiées.
 - Sur la base de travaux d'audit supplémentaires, la Cour des comptes a encore identifié 274,9 millions d'euros de créances, 2.079,0 millions d'euros de dettes, 986,4 millions d'euros de charges et 323,8 millions d'euros de produits à éliminer conformément à la loi du 22 mai 2003. Cette analyse demeure toutefois incomplète, car elle est compliquée par la manière dont les transactions réciproques sont enregistrées et rapportées.
 - En raison d'inexactitudes dans les transactions réciproques rapportées par certaines entités consolidées, plusieurs rubriques contiennent des éliminations pour des montants supérieurs à ceux figurant dans la comptabilité. De ce fait, 974,4 millions d'euros ont été éliminés à tort ou en trop. Pour plusieurs éliminations, aucune réconciliation n'est possible suivant la méthode de consolidation actuelle, car elles résultent de divergences dans les règles de comptabilisation et d'évaluation appliquées entre les entités consolidées.
- 2) Outre l'absence d'informations quant aux règles d'évaluation et de comptabilisation, la Cour des comptes constate que des lacunes importantes persistent dans le traitement des opérations fiscales. Elles rendent l'exhaustivité et l'exactitude des produits fiscaux incertaines, alors qu'ils représentent près de 90 % des produits comptabilisés par l'État fédéral. La Cour relève en particulier que le SPF Finances n'est pas en mesure de détailler les comptabilisations de produits fiscaux effectuées dans Fedcom à partir d'interfaces avec des applications sous-jacentes.

Par ailleurs, le SPF Finances a enregistré 113.542,5 millions d'euros de produits fiscaux en 2021, dont 84.555,9 millions d'euros sur la base des droits constatés. En 2021, des produits fiscaux ont dès lors encore été comptabilisés pour 28.986,6 millions d'euros en base de caisse en tant que droits au comptant ou via la comptabilisation manuelle des relevés mensuels.

De plus, des créances fiscales étaient comptabilisées à tort dans les droits hors bilan pour 16.665,7 millions d'euros au 31 décembre 2021. Elles peuvent concerner tant 2021 que des

exercices antérieurs. Elles devraient être enregistrées comme des créances au bilan (après les réductions de valeur nécessaires) sur la base du concept de droit constaté. L'interprétation de ce concept n'a pas encore été clarifiée pour tous les types de recettes fiscales, de sorte qu'une incertitude demeure quant à l'exactitude des comptabilisations.

- 3) La comptabilisation des stocks et des immobilisations corporelles de l'administration générale présente également des lacunes significatives, de sorte que ni l'exhaustivité ni l'exactitude des opérations enregistrées ne peut être garantie :
 - a) Les bâtiments des postes diplomatiques du SPF Affaires étrangères ne figurent pas dans les immobilisations corporelles. Les immobilisations corporelles sont dès lors sous-évaluées d'environ 700 millions d'euros.
 - b) Les terrains gérés par le SPF Finances ne sont pas enregistrés ou ne sont pas réévalués de manière exhaustive et fiable d'après les données les plus récentes.
 - c) La réévaluation et la comptabilisation des terrains et bâtiments gérés par la Régie des bâtiments présentent des lacunes qui influencent l'image fidèle des comptes généraux à la fois de l'administration générale et de la Régie et, donc, également des comptes annuels de l'État fédéral.
 - d) La vente du Résidence Palace, réalisée en 2019, n'est toujours pas comptabilisée. Les opérations à régulariser concernent principalement une créance sur la Régie des bâtiments (372,8 millions d'euros), des acomptes reçus (308,0 millions d'euros après actualisation au moment de la vente) et une plus-value de réalisation (2,3 millions d'euros).
 - e) La Défense ne maîtrise toujours pas assez la distinction entre immobilisations corporelles et stocks. Les corrections apportées aux stocks en 2020 et 2021 n'ont de ce fait pas permis d'aboutir à une comptabilisation, classification et valorisation adéquates de ces deux catégories d'actifs.
 - f) Le SPF Santé publique ne maîtrise pas le suivi et la valorisation de ses stocks, principalement constitués dans le cadre de la crise de la covid-19. Malgré les corrections apportées à la valeur des stocks de masques, les méthodes de valorisation ne sont toujours pas homogènes.
- 4) Certains comptes bancaires, comptes postaux et caisses ne figurent pas au bilan, en particulier au SPF Justice et au SPF Affaires étrangères. Pour d'autres figurant au bilan, des opérations sont manquantes. L'exhaustivité des opérations comptables et budgétaires ne peut donc pas être garantie. En conséquence, le risque de fraude est insuffisamment maîtrisé.
- 5) Le Commissariat général pour les expositions internationales (BelExpo) et la Société belge d'investissement pour les pays en développement (BIO) n'ont pas transmis leurs comptes 2021 dans les délais légaux. Ces comptes n'ont pas encore été contrôlés par la Cour des comptes. Selon les chiffres officiels des deux entités, le bilan consolidé intègre leurs opérations pour 1.112,5 millions d'euros et le compte de résultats pour 77,3 millions d'euros (produits ou charges après affectation du résultat). De plus, bien qu'elle était classée par l'ICN en S1311 lors de son inscription sur la liste établie dans la loi budgétaire 2021, l'Academia Belgica n'a pas été reprise dans le périmètre de consolidation 2021.
- 6) La Régie des bâtiments n'est pas encore en mesure de tenir des comptabilités générale et budgétaire exhaustives et, donc, d'établir son compte général au départ du logiciel comptable FAAS qu'elle utilise depuis le 1^{er} janvier 2021. Elle a connu des difficultés d'implémentation du nouveau logiciel, ce qui l'a conduit à ajouter une série d'écritures extra-comptables à la clôture afin d'établir son compte général 2021. Le recours à ce type d'écritures génère des incertitudes remettant en question la fidélité des chiffres communiqués. La Cour des comptes estime qu'il

ne lui est dès lors pas possible de se prononcer, avec une assurance raisonnable, sur l'image fidèle de la situation financière, patrimoniale et budgétaire de la Régie.

- 7) Enfin, la Cour des comptes identifie les anomalies suivantes concernant le bilan, le compte de résultats, les droits et engagements hors bilan et le compte de récapitulation des opérations budgétaires :
- a) L'État fédéral a mis 251,2 millions d'euros à la disposition de la Commission européenne dans le cadre d'une responsabilité financière éventuelle pour sous-évaluation de l'importation de textiles d'origine chinoise. Cette mise à disposition a pour but d'éviter d'importants intérêts de retard. Le montant a été prélevé sur les frais de perception des droits de douane remboursés par l'Union européenne et comptabilisés à tort par une réduction des produits. Or, en attendant un jugement définitif dans ce litige, il doit être comptabilisé en tant que garantie à l'actif. Par ailleurs, une provision doit être constituée (et reprise en résultats) dans l'attente du jugement. Elle doit se baser sur le montant total contesté.
 - b) Les provisions sont sous-estimées d'au moins 3,301,5 millions d'euros (y compris la provision à constituer dans le cadre du litige relatif aux textiles chinois précité). Les provisions non comptabilisées concernent principalement les engagements de l'État fédéral envers le secteur nucléaire (2.837,7 millions d'euros).
 - c) L'Administration générale des douanes et accises a enregistré, en 2021, 3,503,7 millions d'euros de créances, de produits et de recettes relatifs à des litiges avant de disposer d'un titre exécutoire, de sorte que les conditions d'un droit constaté ne sont pas encore toutes réunies. Vu l'effectivité limitée du recouvrement de ces amendes, elle enregistre également une réduction de valeur immédiate de 90 % en charges.
 - d) Les cotisations fédérales prélevées par la Commission de régulation de l'électricité et du gaz (Creg) pour le compte de l'administration générale ainsi que les versements aux entités bénéficiaires ne sont pas enregistrés de manière exhaustive dans le compte de résultats et le compte de récapitulation des opérations budgétaires de l'administration générale. Ils sont estimés respectivement à 303,9 millions d'euros et 624,6 millions d'euros en 2021.
 - e) La dette pour pécule de vacances de l'administration générale (estimée à 236,6 millions d'euros) n'est pas enregistrée en dépenses budgétaires, alors que la réglementation le prescrit.
 - f) L'État fédéral a mis en place un mécanisme de garantie d'État au profit des entreprises pour leur permettre de faire face aux conséquences de la crise de la covid-19. L'administration générale n'a pas comptabilisé ces engagements hors bilan (696,0 millions d'euros).
 - g) Les engagements hors bilan à la charge du Ducroire (pour le compte de l'État) sont sous-évalués de 992,4 millions d'euros selon l'organisme. Ce montant concerne l'indemnisation maximale qu'il doit verser en lien avec des contrats d'assurance relatifs à des crédits commerciaux à court terme souscrits en faveur d'assureurs privés pour soutenir l'économie belge dans le contexte de la crise de la covid-19.

Le contrôle a été effectué conformément aux prescriptions, méthodes et procédures adoptées par la Cour des comptes.

En tant que membre de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (Intosai), la Cour des comptes utilise les normes internationales des institutions supérieures de contrôle (Issai) comme référence lors de l'exécution de ses diverses missions.

La Cour des comptes fonde son examen de certification sur les normes Issai en matière d'audit financier.

Section 3 – Mise en exergue de points en particulier

Sans remettre en cause l'impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés ainsi que les éléments présentés dans la section 2 - *Fondement de l'opinion*, la Cour des comptes attire l'attention sur la remarque de la page 21 du commentaire sur les comptes consolidés. Selon celle-ci, certaines données de la colonne Exercice 2020 des droits et engagements hors bilan consolidés ne correspondent pas aux données des comptes annuels précédents. La différence principale concerne la Société fédérale de participations et d'investissements (SFPI), qui avait enregistré 14.441,6 millions d'euros à la rubrique 088 (engagements budgétaires en cours sur les prêts et les participations) l'année dernière, alors que ce montant est réduit à 324,9 millions d'euros pour l'exercice 2020 dans les comptes annuels 2021.

Les comptes annuels de l'État fédéral, en particulier le commentaire, contiennent en outre trop peu d'informations pertinentes pour interpréter les chiffres correctement. Si les comptes transmis respectent en grande partie les exigences de forme de la loi du 22 mai 2003, il manque, sur le fond, des informations essentielles sur les règles d'évaluation et la composition des rubriques. Par exemple, la garantie de protection des dépôts (100.000 euros par épargnant/coopérateur et par institution) ne fait pas l'objet de commentaire spécifique.

Section 4 – Informations autres que les comptes annuels de l'État fédéral et la déclaration de contrôle de la Cour des comptes au sujet de ces comptes annuels

La direction et les personnes chargées de la gouvernance sont responsables des informations autres que les comptes annuels et la déclaration de contrôle de la Cour des comptes sur ces comptes annuels. Les autres informations concernent celles reprises dans les rapports annuels des entités consolidées et dans les documents budgétaires. La Cour des comptes souligne qu'elle n'exprime aucun degré de certitude quant à ces informations.

Dans le contexte de son contrôle des comptes annuels, la Cour des comptes est responsable de la lecture des autres informations et, pendant cette lecture, de l'appréciation du fait qu'il existe ou non une incohérence significative entre les autres informations et les comptes annuels ou les connaissances acquises pendant le contrôle ou bien une anomalie significative dans les autres informations. Si, à la lumière des travaux qu'elle a effectués, la Cour des comptes conclut qu'il existe une anomalie significative dans les autres informations, elle est tenue de le communiquer.

Section 5 – Responsabilité de la direction et des personnes chargées de la gouvernance concernant les comptes annuels de l'État fédéral

Les comptes annuels de l'État fédéral sont établis par la secrétaire d'État au Budget, conformément à l'article 110, alinéa 1^{er}, de la loi du 22 mai 2003, sur la base des opérations comptables fournies par les services visés à l'article 2 de la loi, à l'exception de ceux qui n'ont pas été classés, par l'Institut des comptes nationaux, sous l'administration centrale, soit le code S1311.

La Direction générale Comptable fédéral et Procurement du SPF Stratégie & Appui est responsable du processus de consolidation des données comptables des services dans les comptes annuels de l'État fédéral. Elle supervise l'ensemble du cycle comptable et prépare les comptes annuels de l'État fédéral que la secrétaire d'État au Budget établit et transmet à la Chambre des représentants et à la Cour des comptes.

La direction de chaque service dont les opérations comptables sont consolidées dans les comptes annuels de l'État fédéral est responsable de l'établissement et de la présentation fidèle des comptes annuels de ce service, conformément au référentiel comptable établi par la loi du 22 mai 2003. Elle est responsable du contrôle interne qu'elle considère comme nécessaire pour permettre la préparation d'états financiers exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

Lors de l'établissement des comptes annuels, il incombe à la direction de chaque service dont les opérations comptables sont consolidées dans les comptes annuels de l'État fédéral d'évaluer la capacité du service à garantir sa continuité, de communiquer, le cas échéant, les questions relatives à la continuité et d'appliquer le principe de continuité, sauf si la direction et les personnes chargées de la gouvernance ont l'intention de supprimer l'organisme ou de mettre fin à ses activités ou si aucune autre solution réaliste ne s'offre à elles.

Il incombe aux personnes chargées de la gouvernance de surveiller le processus d'information financière du service.

Section 6 – Responsabilité de la Cour des comptes concernant le contrôle des comptes annuels de l'État fédéral

La Cour des comptes a pour mission d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels de l'État fédéral pris dans leur ensemble sont exempts d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de délivrer une déclaration de contrôle contenant cette opinion.

L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, qui ne garantit toutefois pas qu'un contrôle réalisé en se fondant sur les Issai permettra toujours de détecter toute anomalie significative éventuelle. Les anomalies peuvent résulter de fraudes ou d'erreurs. Elles sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou cumulées, elles puissent influencer les décisions que les utilisateurs prennent sur la base de ces comptes annuels.

Dans le cadre d'un contrôle effectué en utilisant les Issai, la Cour des comptes exerce son jugement professionnel et fait preuve d'esprit critique tout au long du contrôle. La Cour effectue également les travaux suivants :

- Elle identifie et évalue les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Elle conçoit et met en œuvre des procédures de contrôle en réponse à ces risques et réunit des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus élevé que dans le cas d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne.
- Elle acquiert une compréhension des éléments du contrôle interne pertinents afin de concevoir des procédures de contrôle appropriées aux circonstances, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'organisme. Elle apprécie le caractère approprié des méthodes utilisées pour le rapportage financier et le caractère raisonnable des estimations faites par la direction, de même que des informations y afférentes.

- Si la notion de continuité est exempte de pertinence pour la plupart des services dont les opérations sont consolidées dans les comptes annuels de l'État fédéral, le périmètre de consolidation de ce dernier comprend des services importants au sens de la loi du 22 mai 2003 pour lesquels cette notion peut l'être. Dans ces cas, la Cour des comptes tire une conclusion quant au caractère approprié de l'utilisation par la direction du principe de continuité et, selon les éléments probants obtenus, quant à l'existence ou non d'une incertitude significative liée à des événements ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'organisme à garantir sa continuité. Si la Cour conclut à l'existence d'une incertitude significative, elle est tenue d'attirer l'attention dans son rapport sur les informations fournies dans le compte général au sujet de cette incertitude ou, si ces informations ne sont pas adéquates, d'exprimer une opinion modifiée en conséquence. Les conclusions de la Cour s'appuient sur les éléments probants obtenus jusqu'à la date de son rapport de contrôle. Des événements ou situations futurs pourraient toutefois amener le service à ne plus être en mesure de garantir sa continuité.
- Elle évalue la présentation d'ensemble, la structure et le contenu des comptes annuels, également dans l'annexe justificative, et vérifie s'ils représentent les opérations et événements sous-jacents d'une manière propre à donner une image fidèle.

Elle communique aux responsables de la gouvernance notamment l'étendue et le calendrier du contrôle prévus ainsi que les constatations importantes, y compris toute déficience importante du contrôle interne qu'elle aurait relevée au cours de son contrôle.

Elle signale aux responsables de la gouvernance qu'elle s'est conformée aux règles éthiques pertinentes concernant l'indépendance. Elle leur communique toutes les relations et les autres facteurs raisonnablement susceptibles d'avoir une incidence sur son indépendance ainsi que, le cas échéant, les mesures connexes de sauvegarde de cette indépendance.

Bruxelles, le 10 novembre 2022

Par ordonnance :



Olivier Hubert
Conseiller



La Cour des comptes :



Philippe Roland
Premier Président

Chapitre 2

Établissement des comptes annuels consolidés 2021 de l'État fédéral

Dans le cadre de la certification des comptes annuels consolidés de l'État fédéral de l'exercice 2021, la Cour des comptes a contrôlé le processus de consolidation et l'établissement de ces comptes. Malgré les efforts du Comptable fédéral pour améliorer la qualité des chiffres et le contenu de l'annexe justificative, aucune solution adéquate n'a encore été apportée pour remédier aux manquements fondamentaux et rencontrer les recommandations formulées précédemment par la Cour.

Des informations essentielles relatives aux règles d'évaluation et d'autres informations nécessaires au lecteur pour interpréter les chiffres rapportés font toujours défaut dans les comptes annuels 2021.

Le Comptable fédéral applique des principes de consolidation qui ne se basent pas sur les obligations imposées par la loi du 22 mai 2003, mais qui s'inspirent des normes SEC. Par ailleurs, aucune élimination n'a été comptabilisée dans le compte de récapitulation des opérations budgétaires ni dans le tableau de synthèse des droits et engagements hors bilan.

Les comptes individuels des entités faisant partie du périmètre de l'État fédéral constituent la base des comptes consolidés de l'État fédéral. La Cour des comptes observe que les procédures de consolidation et de mise en concordance actuelles tiennent insuffisamment compte des différences dans les règles d'évaluation et de comptabilisation que les entités appliquent pour dresser leurs comptes individuels. Les opérations intercompany ne peuvent dès lors pas toutes être éliminées correctement pour le moment. Pour remédier à ces lacunes, tant des clarifications de la réglementation que des initiatives et procédures supplémentaires sont nécessaires de la part du Comptable fédéral et des entités.

Enfin, la Cour des comptes observe que le Comptable fédéral a corrigé des erreurs élémentaires dans une version adaptée des comptes annuels de l'État fédéral. La Cour insiste dès lors pour que le Comptable fédéral prenne les initiatives nécessaires afin d'améliorer le contrôle de la qualité du processus de consolidation.

1 Introduction

En vertu de l'article 110, alinéa 1^{er}, de la loi du 22 mai 2003, le ministre du Budget établit les comptes annuels de l'État fédéral sur la base des opérations comptables enregistrées par les services et organismes (ci-après les « entités ») visés à l'article 2 de la loi, à l'exception de ceux que l'Institut des comptes nationaux ne classe pas sous l'administration centrale (S1311).

Le Comptable fédéral est responsable du processus de consolidation des données comptables des entités dans les comptes annuels de l'État fédéral. Il s'appuie à cet effet sur les comptes établis par les entités. La direction de ces entités est responsable de la préparation et de la présentation

fidèle de leurs comptes annuels, conformément au cadre de rapportage financier imposé par la loi du 22 mai 2003.

Dans le cadre de la consolidation, toutes les entités sont considérées comme une seule entité économique à laquelle s'appliquent les mêmes règles d'évaluation et de comptabilisation. Pour évaluer la qualité des comptes annuels de l'État fédéral, il faut donc tenir compte, outre les constats relatifs au processus de consolidation, de la qualité des comptes individuels des entités. Il est essentiel dans cette optique que ces comptes présentent une qualité suffisante. La Cour des comptes a constaté, tant pour l'administration générale que pour les services administratifs à comptabilité autonome (Saca), les organismes administratifs publics (OAP) et les organismes assimilés, des manquements significatifs ayant une incidence sur la certification des comptes annuels de l'État fédéral. Elle en a fait rapport dans la partie I de son 179^e Cahier⁴.

La Cour des comptes a transmis ses observations et constatations au Comptable fédéral et à la cellule stratégique de la secrétaire d'État au Budget le 30 septembre 2022. Elles ont été examinées avec eux le 3 octobre 2022 dans le cadre de la procédure contradictoire. Le 13 octobre 2022, la secrétaire d'État au Budget a envoyé une version adaptée des comptes annuels de l'État fédéral, qui tient en partie compte des observations de la Cour.

2 Résultats de l'audit

2.1 Établissement et transmission des comptes 2021

Selon l'article 111 de la loi du 22 mai 2003, le ministre du Budget transmet les comptes annuels de l'État fédéral à la Chambre des représentants et à la Cour des comptes. La loi du 6 février 2022⁵ a avancé la date de transmission du 30 septembre de l'année qui suit celle à laquelle ils se rapportent, au 31 août au plus tard. La secrétaire d'État a transmis une première version des comptes annuels 2021 de l'État fédéral à la Cour le 26 août 2022.

Conformément à l'article 110 de la loi du 22 mai 2003, les comptes annuels comprennent le bilan⁶, le compte de résultats et le compte de récapitulation des opérations budgétaires ainsi qu'une annexe justificative (dénommée « commentaire » dans la version française des comptes annuels 2021). Ils sont aussi accompagnés d'une synthèse du bilan et du compte de résultats par entité.

La Cour des comptes avait fait observer pour les comptes 2020 que seul le tableau de synthèse des droits et engagements hors bilan contenait des chiffres comparatifs, alors qu'il s'agit aussi d'informations pertinentes pour le bilan, le compte de résultats et le compte de récapitulation des opérations budgétaires. Le Comptable fédéral a suivi cette recommandation dans les comptes 2021.

Comme ni la loi ni un arrêté d'exécution ne précise le contenu de l'annexe justificative, les informations minimales à reprendre dans ce document ne sont pas déterminées. La Cour des comptes constate toutefois que l'annexe justificative contient trop peu d'informations pertinentes pour permettre à l'utilisateur d'interpréter les chiffres. Ainsi, elle ne comporte pas d'information

4 Cour des comptes, 179^e Cahier – partie I : Observations sur les comptes 2021 de l'administration générale, des services administratifs à comptabilité autonome, des organismes administratifs publics et des organismes assimilés, Volume I – Commentaires, rapport à la Chambre des représentants, Bruxelles, juillet 2022, 228 p., www.courdescomptes.be.

5 Loi du 6 février 2022 modifiant la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral.

6 Y compris un tableau de synthèse des droits et engagements hors bilan.

sur les règles d'évaluation et la composition des rubriques. De plus, les évolutions ne sont guère commentées. La Cour rappelle dès lors sa recommandation visant à accompagner les comptes annuels de l'État fédéral de commentaires détaillés, comme c'est le cas pour les comptes annuels individuels.

2.2 Périmètre de consolidation

L'article 110 de la loi du 22 mai 2003 dispose que les comptes annuels de l'État fédéral sont établis par le ministre du Budget, sur la base des opérations comptables enregistrées par chaque service, sauf ceux non classifiés par l'Institut des comptes nationaux sous l'administration centrale (code S1311).

L'article 2 de la même loi définit les entités à considérer comme des « services » :

- l'administration générale, qui regroupe tous les départements fédéraux (onze SPF, deux SPP, la Police fédérale et la Défense) ;
- les services administratifs à comptabilité autonome (Saca) ;
- les organismes administratifs publics (OAP) à gestion ministérielle ou à gestion autonome ;
- les entités assimilées aux organismes administratifs publics à gestion autonome (ci-après les « organismes assimilés »).

Pour cette dernière catégorie, l'article 2 précise que les organismes assimilés sont déterminés sur la base d'une double condition : être classifiés par l'Institut des comptes nationaux (ICN) sous l'administration centrale et figurer dans une liste établie dans la loi budgétaire. La loi du 22 mai 2003 est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019 pour les organismes assimilés.

Dans l'annexe justificative des comptes consolidés 2021, le Comptable fédéral mentionne 87 entités, hors administration générale (S1311), qui relèvent de la loi du 22 mai 2003. Pour parvenir au périmètre de consolidation, huit entités ne faisant pas partie de l'administration centrale ont été exclues. Par conséquent, 79 entités sont consolidées avec les services de l'administration générale dans les comptes annuels transmis.

Par rapport à l'exercice précédent⁷, l'Academia Belgica n'est plus reprise dans le périmètre de consolidation. Comme l'ICN ne la classe plus dans le périmètre de l'administration centrale depuis octobre 2021, la secrétaire d'État au Budget n'a pas transmis son compte général 2021 à la Cour des comptes. Cependant, la loi du 22 mai 2003 exige qu'une entité soit classée en S1311 à son inscription sur la liste de la loi budgétaire qui reprend toutes les entités assimilées à des OAP à gestion autonome, c'est-à-dire avant le début de l'exercice comptable. Elle n'impose pas de maintenir cette classification durant tout l'exercice comptable. Or, l'Academia Belgica était bien classée par l'ICN en S1311 à son inscription sur la liste établie dans la loi budgétaire pour 2021⁸. Elle restait ainsi soumise, pour tout l'exercice comptable 2021, aux dispositions de la loi du 22 mai 2003 applicables aux entités assimilées à des OAP à gestion autonome. Son compte général 2021 aurait dès lors dû être transmis à la Cour et les opérations réalisées en 2021 consolidées dans les comptes annuels de l'État fédéral.

⁷ Lors de l'exercice 2020, 80 entités ont été consolidées avec les services de l'administration générale dans les comptes annuels transmis.

⁸ Liste reprise à l'article 1-01-6 de la loi du 22 décembre 2020 contenant le budget général des dépenses pour l'année budgétaire 2021.

Comme pour les exercices précédents, les opérations des entités SPV 162 SA, SPV Zwankendamme SA et SPV Brussels Port SA sont par ailleurs à nouveau intégrées dans la consolidation, alors que ces entités ne figurent pas dans la liste des organismes assimilés pour l'année budgétaire 2021, bien qu'elles soient classifiées sous l'administration centrale (S1311). En effet, leurs opérations sont intégrées dans les comptes d'Infrabel⁹ selon les travaux parlementaires du budget pour 2021¹⁰. Comme Infrabel fait partie du périmètre de consolidation, elles figurent dans les comptes consolidés de l'État fédéral. La Cour des comptes renouvelle sa recommandation de prévoir explicitement, dans le dispositif de la loi budgétaire, l'intégration des opérations de ces SPV (*special purpose vehicle*) dans les comptes d'Infrabel.

Comme précisé dans la partie I du 179^e Cahier¹¹, 85 des 87 entités soumises à la loi du 22 mai 2003 ont effectué une reddition complète ou partielle de leurs comptes 2021, acceptée par la Cour des comptes. Seuls le Commissariat général pour les expositions internationales (BelExpo) et la Société belge d'investissement pour les pays en développement (BIO) n'ont pas transmis leurs comptes. Des données relatives aux comptes de ces deux entités ont cependant été reprises dans la consolidation.

En effet, l'annexe justificative des comptes consolidés expose que, par souci d'exhaustivité, les comptes tardifs ont été repris dans les comptes consolidés 2021, parce qu'au moment où ceux-ci ont été établis, les entités concernées avaient introduit dans eBMC (après le délai légal) une balance générale ainsi qu'une balance des opérations *intercompany*.

La Cour des comptes rappelle que les comptes généraux des Saca, OAP et organismes assimilés ne sont officiels que s'ils lui sont communiqués par le ministre chargé du Budget avant le 31 mars de l'année suivante¹². Par ailleurs, la Cour constate à nouveau que les chiffres repris dans les comptes consolidés pour certaines entités n'ont pas été approuvés par le ministre compétent avant leur établissement. Elle insiste dès lors à nouveau sur la nécessité de prendre les mesures nécessaires pour que toutes les entités soumettent leurs comptes à la Cour, approuvés par le ministre compétent dans les délais. Cette méthode est la seule qui permette que des comptes consolidés complets soient établis d'après les chiffres rapportés officiellement par les entités individuelles et contrôlés par la Cour.

9 Cette intégration est motivée par le fait que, dans le cadre du financement spécifique entre ces entités, le résultat négatif SEC d'une entité peut être neutralisé par le résultat positif d'une autre entité.

10 Chambre, 2 décembre 2020, DOC 55 1578/001, *Projet de loi contenant le Budget général des dépenses de l'année budgétaire 2021*, p. 16, www.lachambre.be.

11 Voir Cour des comptes, 179^e Cahier – partie I : *Observations sur les comptes 2021 de l'administration générale, des services administratifs à comptabilité autonome (Saca) et des organismes administratifs publics (OAP) et assimilés*, Volume I – Commentaires, rapport à la Chambre des représentants, Bruxelles, juillet 2022, p. 5, www.courdescomptes.be.

12 Articles 82 et 92 de la loi du 22 mai 2003.

2.3 Bilan et compte de résultats consolidés

Le bilan et le compte de résultats 2021 consolidés sont synthétisés comme suit dans l'annexe justificative :

Tableau 1 – Composition du bilan et du compte de résultats 2021 consolidés de l'État fédéral (en millions d'euros)

Éléments des comptes consolidés	Total du bilan	Compte de résultats*
Comptes annuels de l'administration générale	111.202,2	151.957,4
Contrepartie éliminations sous-consolidation	0,5	8,8
Sous-total administration générale avant éliminations	111.202,7	151.966,1
Consolidation Saca avant éliminations	4.043,4	390,3
Consolidation OAP et organismes assimilés avant éliminations	38.375,7	9.605,0
Entités hors périmètre de consolidation	-3.475,6	-486,7
Sous-total Saca, OAP et organismes assimilés	38.943,6	9.508,6
Neutralisation participations au sein du périmètre de consolidation	-8.799,1	
Autres éliminations	-636,2	-4.313,1
Total consolidé	140.711,0	157.161,6

* Les chiffres de cette colonne constituent le total de la classe 6 (charges) ou de la classe 7 (produits). Les deux montants sont identiques, car ils incluent l'affectation du résultat.

Source : Cour des comptes à partir de l'annexe justificative aux comptes de l'État fédéral 2021 et d'informations du SPF Bosa au sujet de ces comptes

Pour les comptes annuels 2020 de l'État fédéral, la Cour des comptes avait recommandé d'adapter le mode de présentation du tableau récapitulatif afin de permettre une mise en concordance directe avec les comptes annuels de l'administration générale transmis officiellement. Le Comptable fédéral a suivi cette recommandation.

Le bilan et le compte de résultats consolidés ont été établis suivant la méthode de consolidation intégrale, selon laquelle les comptes annuels de l'administration générale sont additionnés ligne par ligne à ceux de chacune des autres entités consolidées. Ensuite, les soldes et opérations réciproques sont éliminés. Cette méthode aboutit, pour la plupart des rubriques du bilan et du compte de résultats, à un rapportage qui correspond au plan comptable. Pour quelques rubriques, la Cour des comptes constate toutefois que des écritures correctrices supplémentaires sont nécessaires. Le bilan consolidé présente aussi bien un actif net¹³ qu'un passif net¹⁴ sans effectuer de solde, alors que l'arrêté royal du 10 novembre 2009¹⁵ le prescrit. En outre, toutes les rubriques

¹³ Rubrique 101, 61.605,5 millions d'euros.

¹⁴ Rubrique 108, 137.266,7 millions d'euros.

¹⁵ Arrêté royal du 10 novembre 2009 fixant le plan comptable applicable à l'État fédéral, aux communautés, aux régions et à la commission communautaire commune.

des fonds propres réservés¹⁶ sont décrites comme des « *fonds propres réservés à ventiler selon leur nature* », alors que la ventilation n'est pas effectuée selon le contenu.

2.3.1 Administration générale

L'administration générale, qui représente plus de 75 % du total du bilan et plus de 90 % du compte de résultats, constitue la principale entité du périmètre de consolidation.

Alors que les comptes annuels sont établis au niveau de l'administration générale, les départements sont responsables de leur propre comptabilité dans Fedcom. Ils la tiennent sous un numéro d'entité spécifique et sont responsables de son contenu. Le Comptable fédéral réalise ensuite une sous-consolidation séparée de leurs comptes¹⁷.

Dans le 179^e Cahier - partie I, la Cour des comptes a constaté que la méthode de consolidation de l'administration générale diffère toujours de celle de l'État fédéral. Lors de la consolidation de l'administration générale, les transactions réciproques (*intercompany*) identifiées sont toutes éliminées. Pour la consolidation de l'État fédéral, le Comptable fédéral utilise les chiffres des départements individuels et les opérations réciproques ne sont éliminées que pour un nombre restreint de rubriques (voir le [point 2.3.4](#)). De ce fait, les chiffres consolidés s'écartent des comptes annuels de l'administration générale (0,5 million d'euros dans le bilan et 8,8 millions d'euros dans le compte de résultats).

2.3.2 Sacca, OAP et organismes assimilés

Pour consolider les opérations des Sacca, des OAP et des organismes assimilés, le Comptable fédéral s'appuie sur les données intégrées par ces entités dans l'application eBMC. La Cour des comptes a comparé ces chiffres aux comptes 2021 transmis officiellement au niveau des rubriques et n'a pas relevé de différence.

Le Comptable fédéral reprend tout d'abord dans la consolidation toutes les entités qui doivent établir des comptes en vertu de la loi du 22 mai 2003. Comme certaines entités ne font pas partie du périmètre de consolidation (voir le [point 2.2](#)), les chiffres de huit entités sont exclus (3.475,6 millions d'euros dans le bilan et 486,7 millions d'euros dans le compte de résultats).

Par souci d'exhaustivité, le Comptable fédéral reprend tous les comptes disponibles des entités du périmètre de consolidation, même s'ils n'ont pas été soumis dans les délais à la Cour des comptes. Celle-ci n'a pas encore contrôlé les comptes généraux 2021 de BIO et de BelExpo et ne les a pas transmis au Parlement. En outre, BelExpo a seulement chargé un bilan provisoire dans eBMC. Le bilan consolidé reprend dès lors 1.112,5 millions d'euros et le compte de résultats consolidé 77,3 millions d'euros¹⁸ sur la base de chiffres officiels.

¹⁶ À présenter dans les rubriques 120-124 et 129 selon le plan comptable.

¹⁷ Les écritures de consolidation au niveau de l'administration générale sont intégrées dans une entité distincte FE01. Cette entité reprend également les terrains et bâtiments de l'administration générale qui, pour des raisons pratiques, ne sont pas répartis entre les départements.

¹⁸ Pour les éliminations *intercompany*, 0,5 million d'euros de produits est éliminé au niveau de BelExpo.

2.3.3 Neutralisation des participations au sein du périmètre de consolidation

Le Comptable fédéral neutralise, dans les immobilisations financières, 8.799,1 millions d'euros pour les participations dans des entités du périmètre de consolidation. Par rapport à l'année passée, ces participations baissent de 923,3 millions d'euros. Cette baisse résulte principalement de la diminution des valeurs comptables d'Apetra (-609,7 millions d'euros) et de Dexia (-354,2 millions d'euros).

En outre, selon la méthode de consolidation intégrale, la partie des fonds propres des entités qui ne revient pas à l'État fédéral doit être comptabilisée dans une rubrique distincte (Intérêts de tiers). Le Comptable fédéral a suivi la recommandation formulée par la Cour des comptes l'an dernier et a repris cette rubrique séparément dans le bilan. Les intérêts de tiers concernent Dexia (335,2 millions d'euros) et la Société belge d'investissement international (14,4 millions d'euros).

2.3.4 Éliminations d'opérations effectuées entre entités

Le Comptable fédéral applique une méthode de consolidation simplifiée s'inspirant des normes SEC. Comme les années précédentes, il a sélectionné sur cette base 32 rubriques¹⁹ pour lesquelles les entités consolidées doivent rapporter les opérations réciproques (*intercompany*). Dans la consolidation, les opérations réciproques ont été éliminées uniquement pour ces rubriques. Cette méthode n'est pas conforme aux règles usuelles de la comptabilité en partie double²⁰ et est contraire à l'article 137 de la loi du 22 mai 2003 qui prévoit que la consolidation doit couvrir l'ensemble des comptes du plan comptable. La Cour des comptes a déjà commenté le rapportage incomplet des transactions *intercompany* dans la partie I de son 179^e Cahier²¹.

Par ailleurs, pour effectuer les éliminations, le Comptable fédéral utilise les relevés des transactions *intercompany* rapportées par chaque entité via eBMC²². Des différences de consolidation subsistent cependant, alors que les entités devraient réconcilier entre elles leurs transactions réciproques et se concerter en cas d'écart. Certaines différences proviennent en partie de l'exercice actuel. D'autres étaient toutefois déjà connues l'année passée et n'ont pas encore été résolues.

19 Dans la pratique, des éliminations ont été effectuées dans quinze rubriques. Pour les dix-sept autres, aucune transaction *intercompany* n'a été rapportée.

20 Article 12 de la loi du 22 mai 2003.

21 Cour des comptes, 179^e Cahier – partie I : Observations sur les comptes 2021 de l'administration générale, des services administratifs à comptabilité autonome, des organismes administratifs publics et des organismes assimilés, Volume I – Commentaires, rapport à la Chambre des représentants, Bruxelles, juillet 2022, p. 35, www.courdescomptes.be.

22 Annexe Eo1 de ce rapportage.

En cas d'écarts entre les opérations *intercompany* rapportées, le montant commun le moins élevé est éliminé dans la consolidation. Ces éliminations peuvent être résumées comme suit :

Tableau 2 – Synthèse des opérations effectuées avec des entités liées (en millions d'euros)

Bilan	Montant dans les comptes individuels	Montant éliminé	Différence de consolidation
Créances	656,9	636,2	20,7
Dettes	636,2	636,2	0,0
Compte de résultats	Montant dans les comptes individuels	Montant éliminé	Différence de consolidation
Charges	4.965,6	4.313,1	652,5
Produits	4.391,9	4.313,1	78,8

Source : Cour des comptes à partir des informations du SPF Bosa au sujet des comptes 2021 de l'État fédéral

Les différences de consolidation dans le tableau ci-avant sont en majeure partie dues au fait que l'administration générale a indûment comptabilisé comme charges *intercompany* des opérations pour lesquelles la Creg intervient comme intermédiaire (626,7 millions d'euros). Ces opérations n'apparaissent pas dans le compte de résultats de la Creg, parce qu'elles figurent sur des comptes de tiers dans son bilan.

Dans les comptes annuels 2018, de telles différences de consolidation étaient présentées séparément dans le bilan et le compte de résultats. Ce n'est toutefois plus le cas depuis les comptes 2019. Les écarts de consolidation significatifs sont, de ce fait, repris indûment dans les rubriques concernées. Le Comptable fédéral mentionne certes dans l'annexe justificative 2021 le total des différences (752,1 millions d'euros), mais explique insuffisamment leur composition. La Cour des comptes estime que le Comptable fédéral doit expliciter davantage les différences de consolidation dans un souci de transparence.

La Cour des comptes a effectué des travaux d'audit complémentaires pour mieux appréhender la portée des opérations réciproques qui auraient dû être éliminées selon la loi du 22 mai 2003. Cette analyse est toutefois incomplète, parce qu'elle est compliquée par le mode de comptabilisation et de rapportage des opérations *intercompany*.

Tableau 3 – Aperçu des montants non éliminés identifiés par la Cour des comptes (en millions d'euros)

	Créances	Dettes	Charges	Produits
Opérations réciproques non éliminées dans d'autres rubriques	193,8	0	806,1	277,9
Élimination incomplète dans une des rubriques (voir les règles de consolidation du Comptable fédéral)	94,9	1.990,8	49,1	42,5
Transactions <i>intracompany</i> non éliminées	-13,8	88,2	131,2	3,4
Total	274,9	2.079,0	986,4	323,8

Source : Cour des comptes

La Cour des comptes constate que les éliminations incomplètes concernent des montants significatifs, tant dans les rubriques ne faisant pas l'objet d'éliminations selon le Comptable fédéral que dans les rubriques pour lesquelles les opérations *intercompany* doivent lui être rapportées. Pour l'administration générale, 1.926,4 millions d'euros non éliminés de la dette publique²³ ont ainsi été identifiés, alors qu'aucune des entités concernées ne les avait rapportés comme opération *intercompany*. En outre, certaines opérations *intracompany* ne peuvent pas faire partie de la comptabilité générale et ne devraient apparaître que dans la comptabilité analytique d'une entité.

En raison d'imprécisions dans les opérations *intercompany* rapportées de certaines entités, les montants éliminés pour certaines rubriques sont supérieurs à ceux repris dans la comptabilité, de sorte que leur contribution aux chiffres consolidés est négative (-974,4 millions d'euros). Elle est principalement constituée des éléments suivants :

- Infrabel rapporte 488,7 millions d'euros comme produit *intercompany*, alors que ce montant n'est pas repris dans son compte de résultats. Dans la procédure de mise en concordance, le montant reçu mentionné est celui payé et repris en charges par le SPF Mobilité. La différence avec le montant comptabilisé s'explique par les règles de comptabilisation et d'imputation d'Infrabel qui étalent la prise en résultats dans le temps. La méthode de consolidation actuelle ne permet pas de mise en concordance entre les deux.
- L'administration générale²⁴ a éliminé indûment 407,4 millions d'euros dans la rubrique 689. Il s'agit de 363,6 millions d'euros concernant une autre rubrique de charges (rubrique 679), tandis que 43,8 millions d'euros auraient dû être éliminés dans les créances.

2.3.5 Droits et engagements hors bilan

Depuis 2020, les comptes annuels contiennent un aperçu consolidé des droits et engagements hors bilan. Pour l'administration générale, le Comptable fédéral utilise les chiffres repris dans deux commentaires relatifs au compte général 2021. Pour les autres entités, il s'appuie sur l'application eBMC. Les chiffres sont ensuite agrégés manuellement, ce qui augmente le risque d'erreurs.

La Cour des comptes observe que, pour l'administration générale, le Comptable fédéral n'a pas repris tous les chiffres adaptés de la deuxième version du compte général. Pour établir l'état explicatif 15A, il a utilisé les chiffres de la première version du compte général, qui ont été corrigés dans la version adaptée des comptes annuels de l'État fédéral (4,8 millions d'euros). En outre, les chiffres de l'état explicatif 15B ne correspondent pas aux chiffres dans Fedcom²⁵ (255,6 millions d'euros).

Dans la consolidation des droits et engagements hors bilan, aucune élimination n'a été effectuée, alors qu'ils contiennent également des opérations *intercompany*. Le Comptable fédéral consolide aussi les montants que BIO rapporte (211 millions d'euros), bien que la Cour des comptes n'ait pas encore contrôlé les comptes 2021 de BIO. Enfin, la Cour a fait observer dans la partie I de

²³ Il s'agit de comptes de dépôt de 13 entités auprès de la Trésorerie.

²⁴ Code 1900 Régie des bâtiments.

²⁵ Cour des comptes, « 3.10.8 Capital callable dans des organismes internationaux », 179^e Cahier – partie I : Observations sur les comptes 2021 de l'administration générale, des services administratifs à comptabilité autonome, des organismes administratifs publics et des organismes assimilés, Volume I – Commentaires, rapport à la Chambre des représentants, Bruxelles, juillet 2022, p. 89, www.courdescomptes.be.

son 179^e Cahier²⁶ qu'en 2021, certaines entités ne rapportent pas, ou seulement en partie, les droits et engagements hors bilan.

Le tableau de synthèse et l'annexe justificative reprennent non seulement les montants 2021, mais aussi ceux de 2020. La Cour des comptes constate que, pour plusieurs rubriques, les montants 2020 s'écartent des montants figurant dans les comptes consolidés 2020. Pour les entités pour lesquelles il s'appuie sur l'application eBMC, le Comptable fédéral a utilisé les données figurant dans les comptes 2021. Pour différentes entités, les montants diffèrent toutefois des données des comptes 2020. En 2020, la Société fédérale de participations et d'investissement (SFPI) a ainsi rapporté 14.441,6 millions d'euros pour la rubrique 088, tandis que ce montant a été ramené à 324,9 millions d'euros en 2021. L'annexe justificative explicite insuffisamment ces différences.

2.4 Compte de récapitulation des opérations budgétaires conformément à la classification économique

D'après l'annexe aux comptes annuels de l'État fédéral, la consolidation des comptes de récapitulation des opérations budgétaires (CROB) se présente comme suit :

Tableau 4 – Consolidation des comptes de récapitulation des opérations budgétaires (en millions d'euros)

Éléments du compte consolidé	Dépenses - Classe 8	Recettes - Classe 9
Administration générale	99.121,0	103.446,9
SACA, OAP et assimilés	7.760,7	7.830,0
Total consolidé	106.881,7	111.276,9

Source : Cour des comptes sur la base de l'annexe aux comptes annuels 2021

Dans la première version du CROB utilisé pour la consolidation, 1.530,5 millions d'euros relatifs à l'administration générale n'étaient pas repris sous le code économique de dépenses 861 – Transferts en capital à l'intérieur d'un groupe institutionnel. Liée à une requête erronée dans eBMC pour établir le CROB consolidé, cette absence a été corrigée dans la deuxième version des comptes annuels de l'État fédéral. À la suite de cette correction, les données consolidées dans la seconde version des comptes correspondent à celles qui figurent dans le CROB de l'administration générale transmis par la secrétaire d'État au Budget.

Par contre, pour certaines des autres entités consolidées, la Cour des comptes a à nouveau identifié des différences entre les données utilisées pour la consolidation des opérations budgétaires et les données des CROB établis par ces entités et transmis par la secrétaire d'État. Dans le processus de consolidation, le Comptable fédéral a en effet utilisé indûment le compte d'exécution du budget (CEB) des entités consolidées au lieu de leur CROB.

Lors de son contrôle des comptes consolidés 2019, la Cour des comptes avait observé, pour de nombreuses entités, des incohérences entre les données du CEB utilisées pour la consolidation et les données du CROB publiées officiellement par les entités. Ces anomalies provenaient des

²⁶ Cour des comptes, « 3.10 Droits et engagements hors bilan », *ibid.*, p. 86-90.

difficultés de certaines entités soumises à la loi du 22 mai 2003 à établir un CROB conforme. La Cour constate une nette amélioration dans ce domaine depuis lors.

Toutefois, pour la Commission de régulation de l'électricité et du gaz (Creg), une anomalie importante subsiste entre les données consolidées et celles du CROB. En effet, les données utilisées par le Comptable fédéral pour établir les comptes consolidés 2021 incluent indûment d'importantes opérations relatives à des fonds de tiers. Ces opérations, qui ne figurent pas dans le CROB publié par l'entité, augmentent de 965,7 millions d'euros ses dépenses et recettes budgétaires. Ces opérations concernent des fonds gérés pour le compte de l'administration générale. Elles ne constituent donc pas des opérations budgétaires pour la Creg, comme l'a souligné la Cour des comptes dans la partie I de son 179^e Cahier²⁷.

Par ailleurs, alors que les comptes généraux de BIO et BelExpo étaient manquants au moment de leur contrôle par la Cour des comptes, les opérations réalisées par ces deux entités ont été consolidées par le Comptable fédéral. La réconciliation des chiffres utilisés pour la consolidation avec les chiffres du CROB soumis au contrôle de la Cour n'est donc pas possible.

Tableau 5 – Données non contrôlées par la Cour des comptes issues de comptes manquants d'entités consolidées (en millions d'euros)

Entités	Dépenses - Classe 8	Recettes - Classe 9
Société belge d'investissement pour les pays en développement (BIO)	168,3	182,8
Commissariat général belge pour les expositions internationales (BelExpo)	1,4	0,1
Total consolidé	169,7	182,9

Source : Cour des comptes sur la base de l'annexe aux comptes annuels 2021

Enfin, la Cour des comptes constate que la méthode suivie par le Comptable fédéral pour établir le CROB consolidé consiste toujours à additionner les opérations budgétaires des entités à consolider. Le Comptable fédéral n'élimine donc aucune des opérations budgétaires réalisées au sein du groupe institutionnel (opérations *intercompany*). Sur la base des seuls transferts au sein du périmètre de consolidation, cette absence d'élimination des opérations réciproques entraîne une surévaluation estimée à plus de 3 milliards d'euros des dépenses et des recettes figurant dans le CROB consolidé.

27 Voir Cour des comptes, 179^e Cahier - partie I : Observations sur les comptes 2021 de l'administration générale, des services administratifs à comptabilité autonome et des organismes administratifs publics et assimilés, Volume I – Commentaires, rapport à la Chambre des représentants, Bruxelles, juillet 2022, p. 62, www.courdescomptes.be.

3 Conclusions et recommandations

3.1 Contenu des comptes

Le Comptable fédéral s'est efforcé de répondre aux recommandations précédentes de la Cour des comptes. Bien que les comptes répondent en grande partie aux exigences formelles de la loi du 22 mai 2003, ils ne fournissent pas encore suffisamment d'informations concernant les règles d'évaluation et la composition des rubriques.

Afin que les comptes annuels constituent un instrument utile pour évaluer le patrimoine et la situation financière de l'État fédéral, la Cour des comptes recommande de développer le contenu de l'annexe et de l'accompagner de tous les commentaires utiles, comme c'est le cas pour les comptes annuels individuels.

3.2 Principes et procédures de consolidation

Le Comptable fédéral établit les comptes consolidés de l'État fédéral suivant la méthode de consolidation intégrale. Bien que la Cour des comptes ait déjà recommandé avant l'établissement des premiers comptes annuels consolidés (2018) d'adapter les principes de consolidation appliqués²⁸, seule une partie des opérations réciproques ont été éliminées dans les comptes annuels 2021, en se basant sur les normes SEC. Le Comptable fédéral méconnaît ainsi l'article 137 de la loi du 22 mai 2003. En effet, celui-ci prévoit que la consolidation couvre l'ensemble des comptes du plan comptable du 10 novembre 2009.

En outre, la Cour des comptes constate que les principes de consolidation appliqués compliquent la consolidation et l'élimination complètes des opérations réciproques. De même, les différences d'application des règles d'évaluation et d'imputation dans les comptes individuels entravent l'élimination correcte des opérations *intercompany*. Outre des principes de consolidation adaptés, des instructions supplémentaires sont donc également nécessaires pour parvenir à une application uniforme des règles d'évaluation et d'imputation. Même si les entités consolidées n'appliquent pas ces règles uniformément dans leurs comptes individuels, le Comptable fédéral pourrait également éliminer les différences via des écritures de consolidation supplémentaires.

Le compte de récapitulation des opérations budgétaires (CROB) se base indûment sur les comptes d'exécution du budget des entités. Comme il n'y a toujours pas d'éliminations dans le CROB, des opérations de plus de 3 milliards d'euros n'ont pas été éliminées.

Par ailleurs, dans le rapportage des opérations hors bilan, plus de 14 milliards d'euros n'ont pas été éliminés.

La Cour des comptes réitère sa recommandation de préciser dans la réglementation le mode de consolidation afin qu'une consolidation uniforme soit appliquée à l'ensemble des comptes du plan comptable conformément à l'article 137 de la loi du 22 mai 2003.

²⁸ Cour des comptes, «Préparation par le Comptable fédéral de l'établissement du compte annuel consolidé de l'État», 176^e Cahier - partie III : compte général 2018 de l'administration générale de l'État fédéral, Volume I – Commentaires, rapport à la Chambre des représentants, Bruxelles, octobre 2019, p. 131 et suiv., www.courdescomptes.be.

3.3 Qualité des chiffres sous-jacents et précision de la consolidation

La secrétaire d'État au Budget ne peut soumettre des comptes consolidés fiables que si chaque entité du périmètre de consolidation établit ses comptes correctement et dans les délais. Il faut aussi accorder davantage d'attention aux chiffres comparatifs de l'exercice précédent, qui doivent correspondre aux chiffres des comptes annuels de l'exercice antérieur et ne peuvent donc plus être modifiés.

Certains problèmes dans les comptes annuels consolidés de l'État fédéral résultent de manquements dans les comptes individuels, dont la Cour des comptes a fait état dans la partie I de son 179^e Cahier.

Si la responsabilité d'une transmission correcte et en temps voulu incombe aux entités individuelles, le Comptable fédéral doit les inciter, par des directives uniformes, à établir leurs comptes conformément à la loi du 22 mai 2003 et à l'arrêté royal du 10 novembre 2009. En outre, il doit renforcer le contrôle interne afin que des chiffres corrects soient consolidés. Des instructions plus précises, un suivi et des contrôles de la qualité permettraient d'éviter les erreurs dans les comptes des entités ou de les corriger à temps ; lors de la consolidation, elles ne sont en effet plus rectifiées.

La Cour des comptes recommande au Comptable fédéral de continuer à préciser les procédures concernant les opérations *intercompany* et de communiquer à ce sujet avec les entités consolidées. Il doit également s'assurer qu'elles éliminent les différences éventuelles avant de soumettre leurs comptes individuels. Les entités doivent en outre vérifier que les montants rapportés correspondent effectivement à leur propre comptabilité.

Enfin, le Comptable fédéral doit continuer à investir dans l'automatisation de la consolidation et dans des procédures de contrôle interne qui assurent la détection des erreurs de consolidation avant la soumission des comptes à la Cour des comptes.

Annexe

Aperçu des principales anomalies dans les comptes annuels

Le tableau ci-dessous résume les principales anomalies (erreurs et incertitudes) détectées par la Cour des comptes dans les comptes annuels 2021 de l'État fédéral, avec à chaque fois la référence aux parties et pages concernées du Cahier. Lorsque l'anomalie ne peut pas être estimée précisément, la mention N/D (non disponible) figure dans le tableau.

Tableau 6 – Incidence estimée pour le bilan, le compte de résultats et le compte de récapitulation des opérations budgétaires (en millions d'euros)

Parties du 179 ^e Cahier (et pages)	Anomalies	Actif	Passif	Compte de résultats	Solde budgétaire
I (52, 89)	Absence d'enregistrement des recettes fiscales sur la base des droits constatés (y compris les créances fiscales ouvertes)	N/D	N/D	N/D	N/D
I (24, 32, 64, 73, 83, 146, 155, 160, 172)	Inventaire des avoirs, droits, dettes et obligations de toute nature non exhaustif	N/D	N/D	N/D	N/D
I (29, 48, 145, 159)	Règles d'évaluation incomplètes, non conformes à l'arrêté royal du 10 novembre 2009 ou non respectées	N/D	N/D	N/D	
I (33) IV (25)	Élimination incomplète des transactions <i>intercompany</i> et <i>intracompany</i> (créances et dettes)	N/D	N/D	N/D	N/D
I (65)	Correction Airbus A330 MRTT à la Défense	108,0	57,7	50,3	
I (64, 145, 160)	Correction et réévaluation des immobilisations	N/D	N/D	N/D	
I (67)	Élimination d'achat de bâtiments via la Régie des bâtiments			-363,6 363,6	
I (67)	Impossibilité de se prononcer sur la fidélité des comptes de la Régie des bâtiments	N/D	N/D	N/D	N/D


Parties du 179 ^e Cahier (et pages)	Anomalies	Actif	Passif	Compte de résultats	Solde budgétaire
I (68)	Absence d'enregistrement des terrains et bâtiments du SPF Affaires étrangères (estimation)	700,0	700,0		
I (81)	Absence d'enregistrement par l'administration générale de la vente du Résidence Palace	-308,0	-308,0		
I (72-74)	Correction des stocks et des immobilisations de la Défense	N/D	N/D	N/D	
I (74-75)	Autres corrections stocks de l'administration générale	N/D	N/D	N/D	
I (76)	Comptes postaux et bancaires manquants	N/D	N/D	N/D	N/D
I (84-85)	Corrections des provisions de l'administration générale (Swissair/nucléaires)		3.050,3	-3.050,3	
I (55)	Correction garantie et provision litige de l'administration générale avec la Commission européenne concernant le textile chinois		251,2	251,2 N/D	251,2
I (148, 160)	Provisions non exhaustives		N/D	N/D	
I (79-80)	Caisse des dépôts et consignations (SPF Finances) – intérêts courus non échus		N/D	N/D	N/D
I (60)	Transfert soldes négatifs	N/D	N/D		
I (60, 64)	Dettes sociales et factures à recevoir non enregistrées en comptabilité budgétaire				-274,4
I (64)	Obligations en matière de personnel non comptabilisées (heures supplémentaires, jours de vacances reportés, etc.)		N/D	N/D	N/D
I (61)	Comptabilisation de la « contribution plastique » au compte de résultats (SPF Finances)		151,0	-151,0	-151,0
I (62)	Fonds de tiers gérés par la Creg non repris dans l'administration générale		320,7	303,9 -624,6	303,9 -624,6
I (86)	Comptabilisation erronée d'autres opérations pour comptes de tiers (fonds virtuels)	N/D	N/D	N/D	N/D
I (55, 60, 131, 169)	Césure entre exercices non respectée	N/D	N/D	N/D	N/D

Parties du 179 ^e Cahier (et pages)	Anomalies	Actif	Passif	Compte de résultats	Solde budgétaire
I (131)	Comptes d'attente financiers non soldés à la Régie des bâtiments	N/D	N/D	N/D	N/D
I (76)	Correction produits financiers dérivés (Dettes publiques)	371,0	265,7	105,4	
I (50)	Estimation de la correction de produits comptabilisés en double <i>One Stop Shop</i> (SPF Finances)	-100,0		-100,0	-100,0
IV (29)	Pas de consolidation du compte de récapitulation des opérations budgétaires				N/D
IV (29)	Correction de la consolidation des fonds de tiers de la Creg. Ces fonds de tiers ne constituent pas des dépenses/recettes de la Creg.				965,7 -965,7

Tableau 7 – Incidence estimée pour les droits et engagements hors bilan (en millions d'euros)

Parties du 179 ^e Cahier et pages	Anomalies	Droits	Engagements
I (155)	Sous-estimation des droits et engagements du Ducroire (estimation)		992,4
I (57, 89)	Droits constatés à recouvrer par les administrations fiscales	-16.665,7	
I (87)	Prêts bancaires garantis par l'État aux entreprises touchées par la crise de la covid-19		696,0
I (87)	Surestimation des engagements juridiques des marchés pluriannuels de l'administration générale, comptabilisés hors bilan		N/D
I (88)	Cautionnements versés à l'administration générale dans le cadre de marchés publics non comptabilisés		N/D
IV (27)	Pas de consolidation du hors bilan		N/D
IV (28)	Non-concordance des chiffres comparatifs avec les comptes annuels consolidés 2020		

Ce rapport est disponible en français et en néerlandais
sur www.courdescomptes.be.



Édition imprimée : ISSN 2795-8752
Édition en ligne : ISSN 2736-5913

PRÉPRESSE ET IMPRESSION

Imprimerie centrale de la Chambre des représentants

ADRESSE

Cour des comptes
Rue de la Régence 2
1000 Bruxelles

TÉL.
+32 2 551 81 11

www.courdescomptes.be