

COUR DES COMPTES

Le bon emploi des deniers publics par la S.N.C.B.

*Audit effectué en exécution de la résolution
de la Chambre des représentants
du 11 mai 2000*

Bruxelles, mai 2001



COUR DES COMPTES

Le bon emploi des deniers publics par la S.N.C.B.

*Audit effectué en exécution de la résolution
de la Chambre des représentants
du 11 mai 2000*

*Rapport de la Cour des comptes
adopté en assemblée générale
du 18 mai 2001*

Table des matières

Introduction	5
Questions d’audit et synthèse des réponses de la Cour des comptes	7
Chapitre I : La réglementation européenne	27
1 Introduction	27
2 Indépendance de gestion	28
3 Assainissement financier	29
4 Comptabilité	32
5 Accès au réseau	34
6 Conclusions	39
Chapitre II : La gestion de la société	41
1 Le contexte	41
2 L’organisation de la gestion de la S.N.C.B.	44
3 L’organisation des travaux du conseil d’administration	54
4 Le plan d’entreprise et la stratégie de la société	65
5 La fonction de contrôle interne	72
6 Conclusions	77
Chapitre III : Le suivi du contrat de gestion	83
1 Contexte	83
2 L’élaboration des contrats de gestion	83
3 L’évaluation par le Gouvernement	85
4 Conclusions	99
Chapitre IV : Les investissements	103
Section I : Le respect de la législation sur les marchés publics	103
1 Introduction	103
2 L’organisation administrative et les procédures de contrôle en matière de marchés publics	105
3 Conclusions de la Cour des comptes sur les directives internes et les procédures de contrôle	109
4 Conclusions	117
Section II : Le suivi des investissements par l’administration	119
1 Le contexte	119
2 L’évaluation <i>a priori</i> des investissements	120
3 La procédure de suivi des investissements	121
4 Conclusions	126
Chapitre V : Les relations commerciales de la S.N.C.B. avec ses filiales	129
1 Le contexte	129
2 Le cadre législatif	129
3 L’organisation des relations entre la S.N.C.B. et ses filiales	132
4 Les relations avec TUC RAIL	132
5 Les relations avec EUROSTATION	136
6 Le suivi des grands projets d’investissement	138
7 Conclusions	139

Chapitre VI : Le développement des activités commerciales	141
1 Le contexte	141
2 Le cadre normatif	142
3 Les investissements commerciaux	145
4 Les prises de participation	146
5 Le contrôle de l'Etat	152
6 Conclusions	157
Chapitre VII : La comptabilité	159
Section I : Le cadre comptable	159
1 Le contexte	159
2 Les provisions pour charges de restructuration	160
3 Le financement des investissements par des augmentations de capital	162
4 Les prélèvements sur le capital	165
5 L'inscription à l'actif des charges financières liées au paiement des dividendes à la Financière T.G.V.	169
6 Conclusions	169
Section II : Le traitement comptable des missions de service public	170
Partie I : Cadre de la mission d'audit	170
Partie II : Le plan comptable et la méthode d'évaluation fixée dans le contrat de gestion concernant l'exécution des missions de service public	172
1 Le contexte	172
2 Enregistrement comptable et <i>reporting</i> pendant la période 1996-1997	173
3 Enregistrement comptable et <i>reporting</i> pendant la période 1998-1999	178
4 Identification dans la comptabilité des interventions de l'Etat en matière d'exploitation	192
5 Conclusions	194
Partie III : Flux financiers se rapportant aux missions de service public.	
Tableaux de ressources et emplois	196
1 Concept général d'un tableau de ressources et emplois	196
2 Les tableaux de ressources et emplois au niveau des deux missions de service public	199
3 Analyse des tableaux de ressources et emplois	208
4 Conclusions	219
Section III : Le traitement comptable des investissements	222
1 Le contexte	222
2 Système comptable de la S.N.C.B.	222
3 Investissements durant la période 1996 – 1999	223
4 Enregistrement comptable des investissements	224
5 Evaluation des procédures d'investissement	226
6 Conclusions	231
Annexes	233

Introduction

La Société nationale des chemins de fer belges (S.N.C.B.) est une société anonyme de droit public au sens de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques. Elle est gestionnaire de l'infrastructure des chemins de fer et accomplit des activités de transport de voyageurs et de marchandises par rail, ainsi que diverses activités commerciales, par ses unités propres ou par l'intermédiaire de ses filiales.

Les relations entre la S.N.C.B. et l'Etat sont réglées par un contrat de gestion. L'Etat intervient financièrement pour la réalisation des deux principales missions de service public de la S.N.C.B. que sont, d'une part, le transport intérieur de voyageurs par les trains du service ordinaire (13,9 milliards de francs en 2001) et, d'autre part, l'acquisition, la construction, l'entretien, la gestion et l'exploitation de l'infrastructure (23,6 milliards de francs en 2001 pour le financement des investissements d'infrastructure et l'acquisition de matériel roulant et 25,6 milliards pour l'entretien et la gestion de l'infrastructure).

Compte tenu des sommes versées par l'Etat à d'autres titres, notamment en compensation des charges de pension du personnel (21,5 milliards de francs), les interventions publiques atteignent en 2001 environ 85,9 milliards de francs.

Par une résolution adoptée en séance plénière le 11 mai 2000, la Chambre des représentants a confié à la Cour des comptes la mission de contrôler le bon emploi, par la S.N.C.B., des deniers publics, en application des articles 5 et 5bis de la loi du 29 octobre 1846, relative à l'organisation de la Cour des comptes. Cette résolution faisait suite à une lettre de la Vice-Première Ministre et Ministre de la Mobilité et des Transports adressée à la Chambre et annexée à ladite résolution.

Après un premier examen du cadre et de l'objet de la mission, la Cour des comptes a adressé, le 6 juin 2000, une lettre au Président de la Chambre des représentants, dans laquelle étaient proposées un certain nombre de questions d'audit, qui tenaient compte des dispositions légales définissant sa compétence de contrôle, des questions que la Vice-Première Ministre et Ministre de la Mobilité et des Transports avait posées, ainsi que des préoccupations formulées à l'occasion de l'approbation de la résolution par la Chambre des représentants. A ce sujet, il convient de préciser que la finalité du contrôle était d'éclairer la Chambre des représentants quant à l'affectation et à la gestion, par la S.N.C.B., des deniers publics, et non de rechercher d'éventuelles fraudes ou irrégularités.

Le 7 septembre 2000, la lettre de mission reprenant les questions d'audit définitives a été adressée au Président de la Chambre des représentants et aux parties concernées, après des échanges de vues avec la Vice-Première Ministre et Ministre de la Mobilité et des Transports et avec la S.N.C.B., afin de recueillir leurs réactions sur les objectifs de l'audit et de s'assurer qu'il serait possible de les atteindre. Une copie de cette lettre de mission est annexée au présent rapport.

Le contrôle a alors pu être engagé et s'est poursuivi jusqu'à la fin du mois de février 2001.

Il a été réalisé par l'auditorat de la Cour des comptes, en tenant compte des informations disponibles au collège des commissaires, auquel deux membres de la Cour des comptes participent, et des données contenues dans les audits ou autres études commanditées au cours des dernières années par l'Union européenne, le Gouvernement ou la S.N.C.B. La Cour a aussi fait appel, de façon limitée, à la collaboration d'experts externes pour la réalisation de son contrôle.

Conformément à la procédure annoncée dans la lettre de mission, des échanges de vues contradictoires ont été organisés dans le courant du mois d'avril 2001 avec, d'une part,

la Vice-Première Ministre et, d'autre part, la S.N.C.B. (plus précisément le président du conseil d'administration et l'administrateur délégué).

La Vice-Première Ministre a fait part à la Cour de ses commentaires par lettre du 26 avril 2001. Cette lettre contient diverses questions auxquelles la Cour apporte une réponse dans le corps même de son rapport, dans les cas où elles s'inscrivent dans le champ de l'audit. La S.N.C.B. de son côté a transmis à la Cour, le 27 avril 2001, ses commentaires, qui avaient été approuvés par son conseil d'administration le même jour. Enfin, le commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B., Directeur général de l'Administration du transport terrestre du ministère des Communications et de l'Infrastructure, a communiqué ses commentaires le 2 mai 2001.

Ces documents sont annexés au présent rapport. Certaines parties sont en outre intégrées dans le rapport lui-même, lorsque la Cour l'a jugé utile.

Le rapport de la Cour des comptes concerne la période 1996-1999. Lorsque cela a été jugé opportun, des informations plus récentes ont cependant été prises en considération. Lors de la phase initiale de cet audit, conformément à la demande de la Chambre des représentants, la Cour des comptes avait envisagé d'examiner, dans un deuxième temps, pour certaines questions d'audit, la période 1992-1995, en fonction des résultats de l'examen de la période postérieure et des informations disponibles. Il appartient à la Chambre des représentants de se prononcer à cet égard. La Cour des comptes tient toutefois à souligner, sur la base des constatations formulées dans le présent rapport, qu'un contrôle portant sur les années 1992-1995 ne devrait pas modifier de façon significative ses recommandations. Elle précise en outre que des changements importants sont intervenus depuis lors dans le régime juridique et comptable applicable à la S.N.C.B., ainsi que dans son organisation. Enfin, la disponibilité des sources d'information pour cette période est beaucoup plus limitée.

Une synthèse des résultats de ce contrôle, en regard des questions d'audit figurant dans la lettre de mission du 7 septembre 2000, est reprise en tête de ce rapport. L'ordre des questions d'audit, tel qu'il figurait dans la lettre de mission, a toutefois été adapté pour des raisons de clarté.

La Cour des comptes tient à remercier les différents services concernés de l'Administration du transport terrestre et de la S.N.C.B., pour leur disponibilité et leur parfaite collaboration. Toutes les explications souhaitées ont été fournies et tous les documents demandés ont été mis à la disposition des auditeurs.

La réglementation européenne

Le premier objectif est de rappeler les principales directives imposées par les autorités européennes en matière d'organisation et de comptabilité des activités de transport par rail. Cet objectif comprend un examen de la mesure dans laquelle l'Etat belge a transposé ces directives dans la réglementation nationale et de la mesure dans laquelle la réglementation est appliquée par la S.N.C.B. et l'Etat belge.

Il apparaît que les mesures de transposition adoptées par la Belgique ainsi que leur mise en œuvre correspondent globalement aux prescriptions des directives concernées.

Outre ce qui est dit ci-après à propos du traitement comptable des missions de service public, les aspects suivants méritent cependant d'être soulevés.

L'Etat belge n'a pris aucune mesure spécifique de réduction de l'endettement de la S.N.C.B., au contraire de nombreux Etats membres. La directive 91/440/CEE impose des mesures de cet ordre pour garantir une concurrence équitable, ce qui nécessite que l'entreprise soit déchargée du poids de la dette historique.

De même, la Belgique n'a pas prévu d'instance indépendante chargée d'examiner les recours en matière d'octroi et de tarification des capacités d'infrastructure. L'argument développé par l'Etat belge consistait en l'évitement de la création d'une instance *sui generis*. Il convient à cet égard de se référer aux expériences étrangères pour lesquelles le ministre compétent pour le transport ferroviaire fait office d'instance indépendante de recours.

Enfin, la latitude octroyée à la S.N.C.B., gestionnaire de l'infrastructure, quant aux critères de fixation des redevances d'utilisation de l'infrastructure, n'est pas prévue par la directive 95/19/CE qui réserve cette compétence aux Etats membres. Dans l'optique d'un traitement équitable et non discriminatoire à l'égard des autres entreprises ferroviaires qui souhaiteraient utiliser l'infrastructure, il conviendrait que l'Etat belge s'assure de la pertinence des critères de fixation et du montant de la redevance, d'application depuis le 1^{er} avril 1999, au vu de son importance en tant que première application concrète de ce procédé.

La gestion de la société

La structure et les processus décisionnels des organes de gestion de la S.N.C.B. sont-ils conformes aux principes d'un "corporate governance", qui imposent notamment que :

- les objectifs de l'organisation et la stratégie pour les réaliser sont clairement établis par les organes de gestion, dans le respect des dispositions légales et réglementaires ;*
- les organes de gestion prévoient des procédures de contrôle interne suffisantes pour la réalisation de leurs objectifs, en ce compris un service d'audit interne et un comité d'audit interne chargés de veiller à leur concrétisation ;*
- l'information disponible sur la situation financière, la gestion et les objectifs de l'organisation répond à des exigences de qualité en termes de reporting, d'exactitude et de ponctualité ;*

- la structure des organes de gestion est suffisamment transparente et les compétences des divers organes de gestion sont suffisamment précises afin de prévenir les conflits d'intérêts ou les concentrations de pouvoirs ?

1 La définition des objectifs et de la stratégie

En désignant le plan "Objectif 2005", conçu comme un plan de redressement financier, comme étant le plan d'entreprise 1996-2005, le Gouvernement et la S.N.C.B. n'ont pas mesuré à suffisance les avantages et les enjeux d'un véritable plan d'entreprise.

Ainsi, contrairement aux dispositions légales, ce plan n'a pas fait l'objet d'une révision annuelle ou d'un suivi particulier par le Gouvernement, à l'exception d'une actualisation en juin 2000.

Le plan "Objectif 2005" ne contient aucune distinction entre les prévisions relatives aux résultats des missions de service public et celles qui portent sur les activités commerciales. En outre, ni le plan initial, ni le plan actualisé en 2000 n'intègrent les données du groupe S.N.C.B., alors que le volume d'affaires réalisé par les filiales est devenu plus important que celui de la société mère.

En l'absence de révisions de ce plan, les budgets annuels n'en sont pas la traduction et peuvent être en complet décalage. En outre, le plan "Objectif 2005" ne contient pas d'indicateurs qui permettent d'orienter la gestion de la société et d'en mesurer les effets.

La Cour des comptes recommande qu'une attention plus importante soit portée à la définition des objectifs et de la stratégie de la société et que les moyens nécessaires soient affectés à l'élaboration d'un véritable plan d'entreprise pour le groupe S.N.C.B., comprenant notamment l'utilisation ou l'élaboration d'indicateurs en termes de parts de marchés et de performances.

Le plan d'entreprise, le budget annuel et les *business plans* devraient en outre constituer des instruments complémentaires et cohérents, véritables tableaux de bord permanents permettant d'améliorer le contrôle des résultats. Un plan d'entreprise de qualité est susceptible d'avoir un impact d'autant plus déterminant qu'il pourrait être décliné en budgets pour chaque unité de la S.N.C.B.

La réorganisation de la société, au 1^{er} janvier 1998, était en effet fondée sur des unités, dirigées par un *manager*. Chaque unité dispose d'un *business plan* et peut chiffrer ses résultats grâce à une comptabilité interne de gestion. La Cour des comptes considère toutefois que la nouvelle structure mise en place reste incomplète et que cette réorganisation devrait être poursuivie.

Complémentairement, l'unité centrale de coordination "Stratégie et développement" devrait disposer des effectifs et des outils liés à la comptabilité de gestion, qui lui permettent d'élaborer les budgets des unités, ainsi que les prévisions du plan d'entreprise, et de tester l'impact des mesures proposées. Ce service devrait être chargé de procéder à une évaluation et une révision annuelles du plan d'entreprise.

Afin de développer davantage le souci d'améliorer les résultats et de traduire avec efficacité les objectifs de l'entreprise dans la gestion de chaque unité, la Cour des comptes recommande également que la direction et les *managers* soient notamment évalués sur leur contribution à l'amélioration des performances.

2 La fonction de contrôle interne

En ce qui concerne les dispositions prises depuis la restructuration de la société afin de renforcer la fonction d'audit interne, et de rendre son exercice de plus en plus indépendant, il y a lieu de conclure que, si le processus engagé est loin d'être arrivé à maturité, le conseil d'administration a veillé à sa constante amélioration.

Depuis le mois d'octobre 2000, dans le cadre d'une réflexion sur l'application du *corporate governance* à la S.N.C.B., le conseil d'administration a pris de nouvelles décisions, lesquelles répondent à certaines objections émises à l'encontre du dispositif antérieur.

Depuis lors, la composition et les attributions du comité d'audit sont en conformité avec les principes du *corporate governance*. La Cour des comptes recommande toutefois qu'une distinction plus marquée soit opérée entre les membres du comité d'audit et les membres invités. Elle estime que l'indépendance du comité d'audit serait renforcée si la participation de l'administrateur délégué était réservée à une invitation expresse, en fonction des dossiers examinés.

En ce qui concerne le service d'audit interne, la Cour des comptes considère le fait qu'il doit justifier de ses activités devant un comité d'audit composé d'administrateurs non exécutifs comme une garantie suffisante d'indépendance. Il paraît toutefois possible de la renforcer en impliquant le comité d'audit dans le processus de nomination et la révocation du *manager* du service.

Quant à la présence d'un service de contrôle interne centralisé au sein du service d'audit interne, tout en considérant qu'une réorganisation serait actuellement prématurée, la Cour des comptes recommande qu'un programme d'actions soit établi afin de renforcer, avec la participation du service d'audit interne, le dispositif de contrôle interne intégré dans les services opérationnels. A terme, l'efficacité de ce dispositif devrait permettre un exercice direct de la fonction d'audit interne, sur la base d'informations fiables, structurées et exhaustives, de manière telle que la fonction de contrôle interne centralisé puisse être requalifiée dans une autre structure.

Enfin, compte tenu de la nécessité de poursuivre l'implantation d'un contrôle interne et de l'étendue du champ d'action de l'audit interne (le groupe S.N.C.B.), le renforcement des effectifs de l'audit interne devrait être poursuivi.

3 Les rapports au conseil d'administration

La Cour des comptes estime que le volume trop important et la fréquence du *reporting* au conseil d'administration font obstacle à un examen minutieux et systématique des dossiers. Il est parfois matériellement impossible aux administrateurs d'en prendre une connaissance suffisante et ce, d'autant plus que le niveau des délégations de pouvoirs est faible.

La Cour des comptes considère que cette situation devrait être réévaluée par le conseil d'administration, compte tenu de ses nombreux inconvénients. En premier lieu, il peut exister une présomption que tous les documents présentés au conseil ont été examinés et approuvés. Ensuite, le *reporting* demandé par le conseil d'administration est relativement contraignant. Qui plus est, le volume important des informations à fournir régulièrement dans le chef des organes de gestion délégués ne favorise, ni leur autonomie, ni l'initiative en matière d'information particulière du conseil d'administration. Enfin, le conseil d'administration doit avoir la maîtrise de son agenda.

Le conseil d'administration devrait périodiquement redéfinir les informations qu'il souhaite recevoir de façon systématique et en limiter le volume, quitte à demander des rapports particuliers sur les matières qu'il déterminera en fonction de l'agenda de ses

réunions. Cette approche permettrait d'ailleurs au conseil de consacrer davantage de temps à des réunions thématiques consacrées à l'ensemble d'une problématique.

Le conseil d'administration devrait en outre subordonner ses délibérations à une communication préalable d'informations suffisamment pertinentes et dans des délais compatibles avec la préparation de ses séances.

4 L'organisation structurelle de la gestion

Les fonctions de l'Etat

L'examen de l'organisation de la gestion de la S.N.C.B. conduit en premier lieu à une réflexion sur la présence et la pluralité de fonctions de l'Etat.

A l'égard de la S.N.C.B., l'Etat est à la fois actionnaire dominant (à plus de 99 %), organe de tutelle et cocontractant du contrat de gestion.

En tant qu'actionnaire, l'Etat doit porter intérêt à la qualité du patrimoine et aux performances du groupe S.N.C.B., lequel constitue un actif parmi d'autres. A ce titre, il désigne les membres ordinaires du conseil d'administration ainsi que l'administrateur délégué. En tant qu'organe de tutelle et cocontractant du contrat de gestion, l'Etat est intéressé à la bonne exécution des missions de service public qui incombent à la société, ainsi qu'à la contribution de celle-ci à la politique de transport menée par le Gouvernement.

Cette dualité peut nuire au souci de la performance dans l'exécution des tâches de service public, à l'autonomie de développement de la société, voire à l'exercice de ces deux fonctions de l'Etat.

Une meilleure distinction entre ces deux fonctions revêt une importance particulière dans les entreprises publiques autonomes où l'Etat assume, en tant qu'actionnaire dominant, la responsabilité de la gestion et du contrôle de la société.

L'identification claire de ces deux fonctions et l'organisation d'un *reporting* distinct sont également de nature à favoriser l'exercice du contrôle parlementaire de l'action du Gouvernement à l'égard de chacune de ces fonctions.

Les recommandations formulées par la Cour des comptes en ce qui concerne, d'une part, la nomination et la révocation des administrateurs ordinaires et, d'autre part, le commissaire du Gouvernement sont de nature à améliorer l'exercice de ces deux fonctions.

La Cour estime enfin que la prise en compte de ces fonctions de l'Etat pourrait trouver sa place dans une réflexion générale sur les modifications à apporter à la loi de 1991.

La composition du conseil d'administration

A l'exception des deux membres désignés sur proposition de deux organisations syndicales représentatives du personnel, tous les administrateurs ordinaires représentent l'actionnaire dominant, à savoir l'Etat.

La mise en œuvre des principes du *corporate governance* à la S.N.C.B. nécessite que le processus de sélection et de nomination des administrateurs soit revu, de manière à assurer la présence d'un nombre suffisant d'administrateurs indépendants, au sens du *corporate governance*, et à réunir les profils de compétences correspondant aux activités de la société.

Quant à la révocation des administrateurs, elle requiert actuellement l'avis conforme du conseil d'administration à la majorité des deux tiers des voix. Cette situation paraît contraire au principe de responsabilité des administrateurs, ainsi qu'à la souplesse

nécessaire afin de pouvoir adapter le profil des administrateurs à l'évolution de l'entreprise et du contexte dans lequel elle développe ses activités.

Une révision de la loi du 21 mars 1991 pourrait organiser la présence au conseil d'administration d'administrateurs non exécutifs et d'administrateurs indépendants en nombre suffisant pour leur permettre de faire valoir leur point de vue.

Cette loi devrait en outre définir les principes d'une procédure de sélection et de nomination des administrateurs et assouplir les modalités de leur révocation. La prévention des situations de conflit d'intérêts ou de fonctions devrait également être prise en compte lors de la sélection des administrateurs, plus particulièrement dans le cas des administrateurs indépendants. Cette adaptation de la loi pourrait enfin instituer un comité de nomination chargé de participer à la définition des divers profils de compétences des administrateurs ordinaires et de formuler des propositions.

Les compétences des organes de gestion

La loi du 21 mars 1991 a précisé un socle de compétences propres au conseil d'administration qui est conforme aux responsabilités qui lui incombent dans le cadre du *corporate governance*, à savoir, la définition des objectifs généraux, de la stratégie, ainsi que l'exercice d'une fonction de contrôle.

Contrairement aux autres entreprises publiques, la S.N.C.B. est dotée de trois organes de gestion. Outre le conseil d'administration et le comité de direction, la loi a également instauré un comité restreint. Celui-ci est composé de huit membres, dont cinq administrateurs ordinaires.

Cette composition mixte du comité restreint n'est pas de nature à favoriser la distinction entre les responsabilités du conseil d'administration et celles de la direction.

En outre, compte tenu du fait que les six membres du comité de direction sont membres du conseil d'administration, la participation de cinq administrateurs ordinaires au comité restreint a pour conséquence que, sur les dix-huit membres du conseil d'administration, onze auront préalablement pu prendre connaissance et débattre des dossiers. Il paraît ainsi difficile à la minorité des membres du conseil d'administration qui délibèrent pour la première fois de faire valoir un point de vue différent des décisions qui leur sont proposées.

Cette situation est aggravée par le faible niveau des délégations de pouvoirs accordées par le conseil d'administration aux autres organes de gestion de la société.

La Cour des comptes recommande dès lors la suppression du comité restreint, laquelle serait de nature à simplifier le processus décisionnel et éviterait de conférer à des administrateurs non exécutifs un rôle opérationnel, préalablement aux délibérations du conseil d'administration. Compte tenu de son incidence sur le processus décisionnel et du peu de délégations attribuées au comité restreint, sa suppression permettrait de simplifier la structure de gestion de la S.N.C.B.

La Cour des comptes recommande également au conseil d'administration de se recentrer sur ses missions de base, par l'octroi de délégations sensiblement plus élevées et la responsabilisation de la direction et des *managers*.

En outre, en ce qui concerne la gestion des unités internes à la S.N.C.B., l'existence d'une vingtaine de comités de gestion et l'implication directe des membres du comité de direction dans l'accompagnement des *managers* ont pour effet de limiter les compétences formelles qui sont déléguées à ces derniers et ne favorisent pas l'autonomie indispensable à la responsabilité du *management*.

Outre qu'ils constituent chacun un organe de gestion supplémentaire, les comités de gestion contrarient les principes qui ont présidé à la réorganisation de la société en 1998.

La Cour des comptes recommande dès lors la suppression des comités de gestion, sans préjudice de l'unité du système financier et comptable de la société.

Le suivi du contrat de gestion

Le processus d'élaboration et d'approbation des contrats de gestion et de leurs avenants intègre-t-il des études permettant d'objectiver l'équilibre entre les obligations réciproques de l'Etat et de la S.N.C.B. ?

Le respect des contrats de gestion fait-il l'objet d'une évaluation par le Gouvernement fédéral et, si oui, cette évaluation est-elle effective, objective et pertinente ?

Le processus d'élaboration des contrats de gestion

Le processus qui a conduit à la conclusion des deux contrats de gestion n'a guère laissé de traces écrites. La Cour des comptes a dû dès lors limiter son examen de la procédure d'élaboration des contrats de gestion aux deux avenants du dernier contrat, conclus récemment.

Le premier avenant, relatif à la comptabilité de gestion, se fonde sur des remarques émises par le collège des commissaires dans des documents qui ont appuyé la négociation et qui permettent d'en objectiver le contenu.

Par contre, les documents écrits et chiffrés qui ont pu soutenir la position du Gouvernement dans le processus de négociation du second avenant, conclu en juin 2000 et visant à renforcer les obligations de la S.N.C.B., n'ont pu être produits.

La Cour des comptes recommande dès lors qu'à l'avenir, l'élaboration du contrat de gestion et de ses avenants fasse l'objet de documents précis, complets et chiffrés, préparés par les représentants de l'Etat et conservés par l'administration, de manière à en faciliter la compréhension et la mise en œuvre et à en permettre le contrôle *a posteriori*.

La Cour des comptes constate en outre que les conclusions de deux audits finalisés en 1999 à propos de la régularité des trains et de la qualité des services offerts par la S.N.C.B. n'ont pas été prises en compte lors de la conclusion du second avenant.

Le suivi du respect du contrat de gestion

D'une manière générale, la Cour des comptes estime que le Gouvernement procède effectivement à une évaluation des obligations imposées à la S.N.C.B. par le contrat de gestion, mais que les instruments à sa disposition sont insuffisants pour assurer une évaluation exhaustive de l'ensemble des dispositions, en particulier pour les objectifs quantitatifs assignés à la S.N.C.B.

Outre le ministre, deux acteurs sont chargés de vérifier, au nom de l'Etat, le respect des obligations imposées à la S.N.C.B. : le commissaire du Gouvernement et l'administration. La Cour relève qu'actuellement, le commissaire du Gouvernement est en même temps le Directeur général de l'Administration du transport terrestre (A.T.T.), service compétent du ministère des Communications et de l'Infrastructure, et estime que cette situation n'incite pas l'administration à jouer pleinement son rôle d'organe de contrôle distinct.

Par ailleurs, la Cour considère que l'A.T.T. ne dispose pas des ressources humaines nécessaires au plein accomplissement de ses missions.

L'A.T.T. contrôle le respect, par la S.N.C.B., des obligations inscrites dans le contrat de gestion. L'étendue et la pertinence de ce contrôle appellent cependant quelques recommandations.

- 1) En ce qui concerne les rapports produits par la S.N.C.B. en vertu du contrat de gestion :
 - la participation de l'A.T.T. à des groupes de travail communs avec la S.N.C.B. (concernant notamment le projet R.E.R.) ne doit pas dispenser ce service de produire des avis quant aux actions entreprises ou à entreprendre par la Société ;
 - chaque "rapport qualité" établi annuellement par la S.N.C.B. doit donner lieu à un rapport de suivi de la part de l'A.T.T., laquelle doit également s'assurer que le plan d'action, que la Société est tenue de présenter en cas de baisse de qualité, est effectif ; en outre, la procédure annuelle d'amélioration de la qualité, à laquelle l'A.T.T. est associée avec des représentants des usagers et le service de médiation, n'est pas mise en œuvre ; enfin, l'A.T.T. devrait présenter un avis au sujet des rapports que la S.N.C.B. a établis en 1998 et en 2000 à propos de la mise en place d'un système d'assurance de la qualité des prestations ;
 - le contrat de gestion devrait fixer explicitement la périodicité de l'audit confié à un organisme tiers indépendant, requis lorsque les enquêtes annuelles par sondage pour évaluer la qualité des services sont réalisées par la S.N.C.B. elle-même ;
 - conformément à la loi, le contrat de gestion devrait prévoir que le plan d'entreprise de la S.N.C.B. est établi chaque année et décrire les éléments qu'il doit contenir, de façon à permettre à l'A.T.T. d'évaluer *a priori* et *a posteriori* son adéquation avec les dispositions de ce contrat.
- 2) En ce qui concerne l'évaluation et le suivi des objectifs chiffrés assignés à la S.N.C.B. dans le contrat de gestion :
 - le contrat de gestion devrait énoncer les objectifs à atteindre par la S.N.C.B. en matière d'offre de trains ordinaires, en faisant clairement référence au nombre de trains-kilomètres par jour réellement parcourus ;
 - l'A.T.T. doit se doter des outils permettant de procéder à un contrôle de l'offre de trains-kilomètres, en raison notamment des implications importantes de ces données en matière de tarification et de sanction financière ;
 - la prise en compte du nombre de voyageurs transportés et du nombre de kilomètres parcourus par ceux-ci permettrait de mieux quantifier la contribution de la S.N.C.B. à la politique de mobilité ;
 - l'incidence de l'offre de transport, supérieure aux obligations du contrat de gestion, sur les résultats des missions de service public devrait être évaluée par la S.N.C.B. ;
 - les modalités de calcul de l'indice effectif de régularité des trains devraient faire l'objet d'un complément au contrat de gestion ou d'une convention entre l'Etat et la S.N.C.B., de manière à assurer la transparence de la mise en œuvre de cet objectif et à rendre son contrôle possible pour l'A.T.T. ; les cas de neutralisations de trains et les documents justificatifs à fournir à l'administration devraient notamment y être précisés ;
 - le principe d'une réévaluation de l'objectif de régularité, inscrit dans le second avenant au contrat de gestion et non encore mis en œuvre, devrait être assorti d'une échéance.

La Cour des comptes a, par ailleurs, examiné les règles prévues par le contrat de gestion en matière de tarification. Le second avenant au contrat de gestion autorise la S.N.C.B. à procéder à une augmentation tarifaire au-delà de l'indice santé, à condition de maintenir l'offre de trains au niveau atteint à la conclusion de cet avenant. Cette augmentation est en outre fonction du supplément de régularité constaté par rapport à une norme de 90 %.

La Cour des comptes constate que la société est ainsi autorisée à augmenter ses tarifs au-delà de l'indice santé, même si elle n'atteint pas l'objectif de régularité qui lui est imposé par le contrat de gestion, aujourd'hui fixé à 95 %.

De plus, à l'occasion de chaque augmentation tarifaire, l'A.T.T. devrait procéder à un contrôle de l'indice de régularité invoqué par la S.N.C.B., ainsi que du maintien de l'offre globale effective de trains.

La Cour des comptes souligne qu'un mécanisme d'augmentation tarifaire, ainsi lié au respect de normes en matière d'offre et de régularité, ne devrait pas faire obstacle à l'instauration de procédures d'indemnisation, dans l'hypothèse où celles-ci seraient jugées souhaitables.

La Cour remarque enfin que l'évaluation du contrat de gestion, semestrielle depuis le second avenant, n'a pas donné lieu au dépôt d'un rapport. Elle recommande que ce nouveau mécanisme d'évaluation soit effectivement mis en œuvre à l'avenir.

Le respect de la législation sur les marchés publics

Les procédures d'approbation et de contrôle des marchés publics conclus dans le cadre des missions de service public donnent-elles une assurance raisonnable que ces marchés respectent la réglementation ?

Le système de contrôle développé par la S.N.C.B. donne une assurance raisonnable que les marchés relatifs aux missions de service public respectent la réglementation moyennant les considérations importantes qui suivent.

Les procédures suivies au sein de la S.N.C.B. s'appuient sur l'audit interne, qui exerce un contrôle centralisé d'opportunité et de régularité, *a priori* lors de l'approbation des marchés supérieurs à un million de francs et *a posteriori* pour les marchés moins importants. De plus, la centralisation des paiements au niveau de l'unité "Accounting & Controlling" permet à celle-ci d'exercer, avant tout paiement, un contrôle complémentaire et ultime sur la régularité des marchés et le respect des procédures internes. Enfin, le commissaire du Gouvernement et le collègue des commissaires exercent également un contrôle en cette matière.

Ces contrôles, extérieurs aux unités qui passent les marchés, permettent d'assurer pour l'ensemble de la S.N.C.B. une application uniforme de la législation. La Cour des comptes estime que celle-ci pourrait cependant être encore renforcée par une standardisation de la présentation des dossiers, ainsi que par une meilleure coordination et une mise à jour régulière de la documentation relative aux marchés publics à la disposition des unités.

Les garanties offertes par ces procédures et ces contrôles ne peuvent être jugées suffisantes que si les autorités hiérarchiques et les instances de contrôle ont la certitude d'être correctement et totalement informées. La relative autonomie laissée aux services techniques dans le cadre de la préparation et de l'exécution des marchés renforce cette nécessité.

A cet égard, la Cour des comptes constate que l'absence de base de données informatique structurée commune pour tous les marchés passés par la S.N.C.B. ne permet pas

aux autorités de contrôle de s'assurer de l'exhaustivité des dossiers transmis et limite leurs moyens d'investigations.

De plus, des déficiences dans la composition des dossiers qui leur sont soumis peuvent également conduire à un manque d'information des autorités de contrôle, qui ne sont dès lors pas toujours en mesure de jouer le rôle qui leur est dévolu. Ces insuffisances concernent particulièrement la rédaction du document de contrôle interne, la justification des besoins par les services techniques, la sélection des firmes aptes à soumissionner, la comparaison technique des offres, le contrôle des prix et la décision motivée d'attribution du marché.

La Cour des comptes estime en conséquence que l'information complète des autorités hiérarchiques et des organes de contrôle nécessite la création d'une base de données informatique coordonnée pour tous les marchés passés par la S.N.C.B. et l'amélioration des dossiers administratifs.

Le suivi des investissements par l'administration

Le processus d'élaboration et d'approbation en matière d'investissements prend-il en compte une évaluation a priori de l'adéquation entre ces investissements et la bonne exécution des missions de service public ?

La réalité et la spécialité de ces investissements font-elles l'objet d'un suivi et leur impact effectif sur l'exécution des missions de service public est-il évalué ?

Jusques et y compris le plan décennal d'investissement 1996-2005, il n'existait pas d'évaluation *a priori* de l'adéquation entre chaque investissement et la bonne exécution des missions de service public. La prise en compte de l'impact sur l'exercice des missions de service public, prévue à partir du plan décennal d'investissement 2001-2010, devrait permettre au Gouvernement de mieux apprécier chaque projet.

Afin d'améliorer l'évaluation de l'adéquation entre les investissements et la bonne exécution des missions de service public, la Cour des comptes formule les recommandations suivantes :

- évaluer *a priori* l'incidence de chaque projet d'investissement important sur l'exercice des missions de service public ;
- compléter, pour chaque projet d'investissement important, cette évaluation *a priori* par une analyse de l'impact négatif que peut subir l'exercice des missions de service public, et principalement le transport intérieur de voyageurs, pendant la durée des travaux d'investissement ;
- dans la mesure du possible, mettre en relation ces projets d'investissement avec les critères de qualité de service aux clients repris au contrat de gestion ;
- inclure dans le contrat de gestion une disposition imposant à la S.N.C.B. la production d'un rapport sur l'exécution des projets d'investissement en fonction des critères définis en matière de mobilité, afin de permettre un contrôle *a posteriori* pertinent de l'Administration du transport terrestre (A.T.T.) ;
- prévoir l'application de la procédure mise en place par l'article 22 bis du contrat de gestion aux futurs plans décennaux d'investissement ;
- s'assurer que l'A.T.T. peut intervenir le plus rapidement possible dans la procédure eu égard à son expertise technique et économique et au rôle qu'elle est appelée ensuite à jouer dans le contrôle des investissements.

La réalité et la spécialité des investissements font l'objet d'un suivi par l'A.T.T. Celui-ci permet d'acquérir une assurance raisonnable que les dépenses engagées se rapportent réellement aux moyens d'investissement et que les sommes allouées aux investissements prévus par le plan décennal et les différents programmes sont consacrées à la réalisation de ces investissements.

Le suivi tel qu'organisé actuellement ne fournit cependant pas une assurance suffisante que les investissements rencontrent les objectifs souhaités, lesquels ne sont au demeurant pas assez clairement définis au moment où l'investissement est envisagé et mis en relation avec l'exécution des missions de service public. La nouvelle présentation des projets d'investissement, introduite par le second avenant au contrat de gestion, devrait permettre de mieux prendre en compte l'exécution des missions de service public et l'impact des projets d'investissement sur l'exercice de ces missions, à la fois lors de la réalisation des travaux et après celle-ci. Cette évaluation serait facilitée si le rapport de la S.N.C.B. distinguait, dans la justification des projets d'investissement, la phase des travaux et la période postérieure.

Pour améliorer le suivi des investissements, la Cour des comptes recommande que l'A.T.T. respecte strictement le délai prévu pour donner son approbation et conserve une trace des éventuelles demandes de renseignement qui suspendent ce délai.

En outre, la Cour estime que le contrat de gestion devrait interdire expressément à la S.N.C.B. de notifier le marché avant l'approbation de l'A.T.T. dans le délai prévu. Cette disposition devrait être assortie de l'obligation, pour la S.N.C.B., de communiquer à l'A.T.T. les documents relatifs à la notification de tous les marchés publics soumis aux "feux verts". Les cas d'urgence pourraient faire l'objet d'une procédure à convenir entre l'A.T.T. et la S.N.C.B. Les conditions d'utilisation de cette procédure, dont l'application serait en toute hypothèse exceptionnelle, devraient être définies. Une infraction au caractère préalable de l'autorisation pourrait être sanctionnée par le refus d'inscrire le dossier concerné parmi les investissements pris en charge par l'Etat.

Il conviendrait par ailleurs :

- de justifier davantage les dossiers d'investissements réalisés en régie propre transmis à l'A.T.T. et de mentionner notamment les dates de début et de fin prévues des travaux, comme le requiert le contrat de gestion ;
- de mettre en place au niveau de l'A.T.T. un mécanisme d'échantillonnage servant à l'ensemble des contrôles des justifications comptables et de rédiger un manuel commun des procédures de contrôle comptable ;
- d'élaborer une base de données reprenant, pour chaque "feu vert", le suivi par l'A.T.T. ;
- d'organiser les divers types de contrôle de l'A.T.T. de sorte que chaque "feu vert" fasse l'objet de contrôles des justifications comptables et, le cas échéant, d'une visite sur chantier.

Les relations commerciales de la S.N.C.B. avec ses filiales

Les relations entre la S.N.C.B. et ses filiales font-elles l'objet de dispositions claires et appropriées dans les cas où ces opérations sont susceptibles d'avoir un impact sur l'exécution des missions de service public ?

Ces dispositions sont-elles respectées ?

Les facturations entre la S.N.C.B. et ses filiales sont-elles équitables ?

La Cour des comptes considère que les relations entre la S.N.C.B. et ses filiales ne sont actuellement pas susceptibles d'alourdir de façon significative les coûts des missions de service public. Cette constatation résulte toutefois davantage de l'importance relativement faible des transactions entre la S.N.C.B. et ses filiales qui sont en relation avec les missions de service public, que de précautions particulières arrêtées par la société.

En outre, la Cour des comptes constate que l'application du régime d'autorisation préalable, par un arrêté royal auquel est soumise, par l'article 13, § 3, de la loi du 21 mars 1991, l'association d'une filiale à la mise en œuvre d'une tâche de service public se heurte à des difficultés d'interprétation. Compte tenu de l'importance de cette disposition légale, la Cour des comptes recommande au législateur, soit de préciser la notion d'association d'une filiale à la mise en œuvre des tâches de service public, soit d'habiliter le Roi à le faire.

En ce qui concerne l'organisation de la S.N.C.B. mise en place afin de s'assurer de la bonne exécution des prestations confiées à des filiales et liées aux missions de service public, il a été constaté que le service chargé du suivi des déclarations de créance adressées à la société par ses filiales pour la réalisation des grands projets d'investissements ne dispose pas d'un effectif lui permettant d'effectuer un contrôle suffisant.

Qui plus est, le responsable du service chargé du suivi des relations avec ces filiales se trouve dans une situation de conflit de fonctions dans la mesure où il a également été désigné parmi les représentants de la S.N.C.B. au sein du conseil d'administration de deux de ces sociétés. Cette situation de conflit de fonctions ne signifie pas qu'une fraude ait été détectée mais témoigne d'une préoccupation insuffisante, dans le chef de la S.N.C.B., de l'autonomie nécessaire à chaque entité juridique pour défendre ses intérêts sociaux, ainsi que de l'importance d'un contrôle indépendant, en fait et en apparence, de l'exécution des obligations réciproques.

La Cour des comptes recommande que des dispositions particulières, applicables aux relations avec les filiales qui concernent les missions de service public, renforcent les procédures de contrôle interne et l'action de l'audit interne, notamment afin de garantir au mieux la préservation des intérêts financiers de la société, ainsi que la réalité et l'indépendance du contrôle de l'exécution des obligations réciproques. En toute hypothèse, les effectifs du service chargé du suivi des grands projets dont la réalisation a été déléguée à des filiales devraient être renforcés. De manière plus générale, le collège des commissaires de la S.N.C.B. a déjà fait part à la société de la nécessité d'établir une organisation administrative et comptable adaptée à l'évolution importante des participations acquises.

Le développement des activités commerciales

En ce qui concerne les investissements et prises de participations dans des activités commerciales, quelles sont les obligations et limites imposées à la S.N.C.B. par la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques, les statuts de la société et les contrats de gestion ? Ces obligations sont-elles respectées ?

Le processus d'élaboration, de décision et de suivi des investissements et prises de participations dans des activités commerciales intègre-t-il une évaluation de l'impact de ces investissements sur la situation financière et les résultats de la S.N.C.B. ?

Cette évaluation permet-elle de garantir la capacité de la S.N.C.B. à respecter ses obligations de service public ?

De manière générale, la capacité de la société à respecter ses obligations de service public est dans les faits appréciée globalement, essentiellement par la prise en compte de l'évolution de son endettement.

Quand bien même les investissements et prises de participations dans des activités commerciales au cours de la période 1996-1999 doivent être relativisés dans la mesure où ils se sont chiffrés à, respectivement, 14,1 et 14,7 milliards de francs, le développement de ces activités constitue une zone structurelle de risques, compte tenu notamment de l'insuffisance de ses limitations légales et du caractère inapproprié des conditions actuelles de la tutelle exercée par l'Etat.

En effet, tel que défini actuellement, l'objet social de la S.N.C.B. ne comprend aucune restriction de nature géographique et son libellé très large peut difficilement constituer une limite au développement des activités commerciales.

Par ailleurs, l'Etat n'a jamais défini le pourcentage des capitaux propres de la S.N.C.B. à partir duquel une participation doit être décidée à la majorité des deux tiers des voix exprimées au conseil d'administration. Cette majorité est de toute façon requise pour les prises de participation qui excèdent 25 % du capital de la filiale concernée.

La politique de développement de la S.N.C.B. portant sur des prises de participations largement majoritaires, la majorité des deux tiers était de toute façon requise dans la plupart des cas. Ce défaut d'exécution de la loi témoigne cependant du degré d'autonomie consenti à la société par le Roi.

Qui plus est, les dispositions précitées portent sur l'approbation des participations dans chaque filiale et ne constituent pas une limitation globale des participations de nature commerciale.

Ce dispositif légal ne suffit dès lors pas à prévenir une situation où le conseil d'administration d'une entreprise publique approuverait une série de participations qui, individuellement, n'excéderaient pas les plafonds visés, mais qui, globalement, auraient pour effet de transférer l'ensemble des activités commerciales au sein de sociétés échappant à tout contrôle public et dont le profil de risque ne serait pas maîtrisable.

A l'exception de l'approbation de principe des investissements ferroviaires contenus dans le plan décennal d'investissement approuvé par le Gouvernement, tant en ce qui concerne les prises de participations que les investissements directs dans des activités commerciales, la maîtrise par l'Etat des risques afin de garantir l'accomplissement des missions de service public repose uniquement sur le contrôle effectué à l'intervention du commissaire du Gouvernement.

A ce sujet, la Cour considère que le dispositif légal actuel ne préserve pas adéquatement l'objectif de pérennité des missions de service public. D'une part, si une entreprise publique devait se voir refuser tout investissement en dehors des missions de service public, son autonomie serait limitée de façon clairement incompatible avec la loi du 21 mars 1991. D'autre part, l'appréciation de chaque dossier ne suffit pas à garantir à l'Etat la capacité de la société à exécuter ses obligations de service public.

La Cour des comptes recommande d'examiner si, dans le cas particulier de la S.N.C.B., l'autonomie de la société en matière d'activités commerciales et la préservation de sa capacité à exécuter ses missions de service public ne pourraient pas être mieux assurées par la fixation de critères objectifs, préalables et chiffrés. Ainsi, sur la base de ces critères à fixer par l'Etat et la S.N.C.B., des limites quantifiées pourraient être prévues sous une forme à déterminer, qui pourrait être, par exemple, un pourcentage des fonds propres de l'entreprise (critère déjà utilisé dans la loi) ou un niveau d'endettement exprimé en fraction de la valeur de réalisation des actifs, ou d'autres critères.

Cette amélioration du dispositif légal d'encadrement des investissements et prises de participations dans des activités commerciales nécessite une adaptation de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques, afin d'en prévoir le principe. Quant aux normes précises, elles pourraient alors être déterminées par arrêté royal, par exemple lors de l'approbation du contrat de gestion, afin de permettre leur adaptation en fonction de l'évolution des garanties apportées par la S.N.C.B. quant à sa capacité à assumer ses missions de service public.

Ce dispositif pourrait être utilement complété par l'exigence d'un rapport annuel par lequel la société justifierait à l'Etat sa capacité à assumer ses missions de service public.

Le cadre comptable

La lettre de mission a prévu à ce propos une description des obligations comptables de la S.N.C.B., en tenant compte des diverses dispositions légales et réglementaires qui lui sont applicables, afin de montrer dans quelle mesure la mise en oeuvre de ces obligations affecte la présentation des charges et produits des missions de service public dans les comptes.

Dans le cadre des diverses restructurations de la S.N.C.B., différentes dispositions légales et réglementaires ont été élaborées qui ont une incidence essentielle sur ses comptes (bilan et compte de résultats) et sur les résultats des deux missions de service public.

C'est ainsi que la constitution de provisions pour charges de restructuration est enregistrée hors compte de résultats. Cette façon de procéder a pour effet que, pendant la période 1988-1999, la S.N.C.B. a pu comptabiliser chaque année des charges de restructuration sans pour autant grever le compte de résultats. Au niveau des deux missions de service public, l'effet positif pour la période considérée s'est ainsi chiffré à 6.737,6 millions de francs.

En vertu de la loi du 20 décembre 1995 et de son arrêté d'exécution, les crédits d'investissement payés par le ministère des Communications et de l'Infrastructure sont enregistrés en augmentation de capital (auparavant en subside en capital). La S.N.C.B. peut procéder, chaque année, aux opérations suivantes :

- 1) enregistrer des prélèvements sur le capital à concurrence des amortissements sur immobilisations affectées à des tâches de service public ; cette technique de prélèvements sur le capital à concurrence des amortissements a exclusivement une incidence sur les deux missions de service public et un impact positif sur leurs résultats ;
- 2) enregistrer des prélèvements sur le capital à concurrence des dividendes octroyés à la société Financière T.G.V. ; cette opération comptable n'a toutefois aucun impact sur le résultat de la S.N.C.B., ni sur les résultats des deux missions de service public, mais uniquement sur l'affectation des résultats et le capital de la S.N.C.B.

Le projet T.G.V. est financé, notamment, par apport en capital dans la S.N.C.B., de sorte que les dettes y relatives ne figurent pas dans son bilan. Les charges y afférentes sont supportées par la S.N.C.B. par le biais de la distribution de dividendes privilégiés à la Financière T.G.V.

En application de l'article 4, § 1^{er}, 3^o, de la loi du 17 mars 1997 relative au financement du projet T.G.V., la Financière T.G.V. pourra, en 2021, convertir ses actions privilégiées en un emprunt obligataire subordonné, qui rapportera un intérêt aux conditions régissant le marché à cette date. Si la Financière T.G.V. exerce cette option, le capital social de la S.N.C.B. diminuera, à ce moment, à raison de 125 milliards de francs et son endette-

ment croîtra à due concurrence. Il existe ainsi, pour la S.N.C.B., une dette latente de 125 milliards de francs.

Enfin, en vertu de l'article 5, § 2, de la loi précitée, les charges financières éventuelles afférentes au service des dividendes peuvent être inscrites à l'actif. A la suite de cette mise à l'actif et des amortissements à pratiquer, les charges sont étalées dans le temps au lieu d'être intégralement imputées au résultat de l'année où elles sont nées.

Le traitement comptable des missions de service public

Le système comptable de la S.N.C.B. et la méthode d'évaluation adoptée par le contrat de gestion permettent-ils de différencier valablement les mouvements financiers qui concernent les missions de service public et ceux qui concernent les activités commerciales ?

Le système distinct de comptes permet d'identifier et d'isoler les mouvements financiers, en termes de charges et de produits, relatifs à l'exécution des missions de service public, de ceux provenant des activités commerciales. Du point de vue de la technique comptable, cette démarche est possible sur la base de la comptabilité analytique pour la période 1996-1997 et de la comptabilité de gestion pour la période 1998-1999.

Les résultats des missions de service public antérieurs et postérieurs à 1998 sont difficilement comparables puisqu'ils sont établis sur des bases différentes. Il est recommandé, afin de préciser l'interprétation de ces chiffres, de quantifier l'incidence de la comptabilité de gestion sur les résultats des deux missions, et ce sur la base des principes d'évaluation utilisés dans la comptabilité générale et selon un *reporting* à convenir dans le contrat de gestion.

Pour la période 1996-1997, l'élaboration du système distinct de comptes et la méthodologie employée dans la société constituaient une méthode appropriée, d'usage courant en comptabilité analytique, pour isoler les charges et revenus d'exploitation (mouvements financiers) relatifs aux missions de service public et dès lors les distinguer des charges et revenus d'exploitation des activités commerciales.

La mise en œuvre de la comptabilité de gestion en 1998 est par essence liée à des considérations de *management*, à savoir :

- a) une meilleure possibilité de gestion des coûts et la responsabilisation des centres d'exploitation et de service ;
- b) la séparation de la gestion et de l'exploitation du réseau, dans le cadre de la réglementation européenne ;
- c) l'insertion des activités dans un contexte concurrentiel.

Sa mise en œuvre n'était pas, à l'origine, liée aux informations à destination des tiers sur les charges d'exploitation historiques et leur structure, ni à l'information fournie par le système distinct des comptes des missions de service public. Pour une suffisante transparence des données financières, le contrat de gestion a été adapté, d'une part, en maintenant la méthode d'évaluation et de comptabilisation comme bases de l'élaboration des comptes de résultats des missions de service public et, d'autre part, en imposant d'établir des tableaux de ressources et emplois, qui, indépendamment de la méthode d'évaluation appliquée, permettent de faire rapport sur les flux financiers

Conformément au contrat de gestion, les comptes de résultats des deux missions de service public sont basés depuis 1998 sur la comptabilité de gestion et sont, en d'autres termes, des comptes de résultats de gestion. Il en résulte que la méthode d'évaluation et de comptabilisation de la comptabilité de gestion est traduite dans le système distinct

de comptes des missions de service public et est différente des règles d'évaluation appliquées pour la comptabilité générale. La méthode d'évaluation modifiée a un impact négatif sur les résultats des deux missions de service public, parce que ceux-ci ne correspondent pas à une évaluation sur la base de coûts historiques, mais à une évaluation basée sur les prix du marché.

Les différences entre les deux périodes peuvent être principalement rattachées aux éléments suivants :

- a) d'une part, l'imputation de charges financières de gestion à partir de 1998 (contre l'enregistrement des charges financières réelles durant les exercices 1996 et 1997) ; au cours de l'exercice 1999 par exemple, les charges financières de gestion pour la première et la deuxième missions de service public sont supérieures aux charges financières nettes sur la base de la comptabilité générale, pour respectivement presque 2,2 milliards et 7,7 milliards de francs ;
- b) d'autre part, l'instauration à partir de l'exercice 1998 d'une redevance d'utilisation d'infrastructure, qui représente un produit d'exploitation pour la deuxième mission de service public (6,7 milliards de francs en 1999) et une charge d'exploitation pour la première mission, pour la partie qui lui est imputée (4,3 milliards en 1999).

Les "facturations internes" entre les centres d'activités, les centres de services et les unités centrales et de coordination de la S.N.C.B. font-elles l'objet de dispositions claires et appropriées pour ce qui concerne l'exécution des missions de service public ? Ces dispositions sont-elles respectées et sont-elles équitables ?

L'instauration du nouveau système de facturations internes à partir du 1^{er} janvier 1998 a provoqué des difficultés inévitables dans le domaine du contrôle interne. Le service d'audit interne (avec la collaboration d'un consultant externe) comme le collège des commissaires ont à cet égard formulé certaines constatations et recommandations, en l'occurrence : introduction d'un système clair de compétences et responsabilités, organisation d'un système de facturation opérationnel uniforme, avec une gestion centrale des prix de transfert et des indicateurs de volume, nécessité d'une évaluation permanente des prix de transfert, respect de la séparation des fonctions. La société a pris diverses initiatives, dans le courant de 1999 et de 2000, pour suivre ces recommandations : élaboration d'un manuel et de procédures, mise en place d'un système d'information de gestion, suivi des prix de transfert. Pour certaines lacunes (amélioration du contrôle interne sur les prestations effectuées, conclusion de contrats dans certains cas, élaboration de procédures opérationnelles), des actions sont encore nécessaires ou des mesures correctrices à l'étude.

Hormis ces difficultés dans le domaine du contrôle interne, d'autres points ont été soulevés à propos des facturations, plus précisément pour l'imputation à l'unité "Voyageurs National" des coûts de distribution des titres de transports et du calcul forfaitaire de la part des lignes internationales classiques utilisée pour le transport intérieur. Cette problématique est aussi à l'étude à la S.N.C.B.

Les différentes sommes versées par l'Etat ont-elles été utilisées pour la réalisation des missions de service public pour lesquelles elles ont été allouées ?

Les interventions de l'Etat peuvent être identifiées, via un système de comptes destinés à cet effet, aussi bien dans la comptabilité générale que dans les comptabilités analytique et de gestion.

Le système distinct de comptes (compte de résultats) pour l'exécution de missions de service public ne constitue pas un outil adéquat pour répondre à la question de savoir si les moyens attribués par l'Etat suffisent à couvrir les dépenses liées à l'exécution des

missions de service public. Cette réponse peut être fournie par un tableau de financement.

Est-il possible d'isoler les flux financiers se rapportant aux missions de service public ?

En réponse aux questions d'audit, les constatations suivantes peuvent être formulées en suite de l'analyse :

Les règles prescrites dans le contrat de gestion et la méthode élaborée par la S.N.C.B. permettent d'isoler les ressources et emplois relatifs aux deux missions de service public de ceux des autres activités, toutefois uniquement pour ce qui concerne les fonctions d'exploitation et d'investissement. Il est ainsi possible pour ces deux fonctions d'isoler les flux financiers par exercice.

Comme le prévoit le contrat de gestion, la fonction de financement (variation dans les créances et dettes et la trésorerie), ne peut, par contre, pas être isolée pour les deux missions de service public – à l'exception de l'"Intervention des Pays-Bas". Cette fonction est attribuée globalement pour l'ensemble de la S.N.C.B. En d'autres termes, les flux financiers servent à la couverture des besoins de financement de tous les secteurs conjointement, ceci s'entend avec l'unicité de la société et de la trésorerie centrale qui l'accompagne. Il en résulte que l'emploi ultérieur des moyens de financement, en particulier les soldes non utilisés et les ressources affectées à une période passée (voir infra), ne peut être suivi pendant l'exercice.

La Cour des comptes recommande l'examen de la faisabilité d'une comptabilisation distincte de la fonction de financement pour les missions de service public et les autres activités, même dans le cadre d'une trésorerie gérée de manière centralisée. Un examen minutieux de la faisabilité est requis parce qu'il sera nécessaire de définir des clés de répartition pour attribuer aux unités et selon les diverses missions, les postes du bilan non répartis (capital, créances et dettes, trésorerie).

L'analyse des chiffres relatifs à la période 1996-1999 permet de constater que, pour les deux missions de service public, les emplois dépassent les fonds disponibles (ressources), en ce qui concerne les fonctions d'exploitation et d'investissement :

- a) les soldes finaux négatifs enregistrés pour la période sont presque exclusivement imputables au fait que les emplois qui concernent les investissements en immobilisations corporelles et incorporelles dépassent les ressources. Cette constatation doit être nuancée dans la mesure où les moyens en provenance de la Financière T.G.V., à concurrence de 80 milliards de francs en 1997, sont en partie attribués à des investissements ayant trait à la période 1991-1995 et que le solde non encore utilisé de cette même année, ainsi que la part non utilisée des montants versés au cours de la période considérée sont identifiés seulement dans les exercices suivants comme ressources d'investissement pour les missions de service public. Pour l'intervention des Pays-Bas, le solde non encore utilisé a été aussi enregistré au cours des années suivantes comme ressource d'investissement, selon l'exécution des investissements concernés et attribué directement à la deuxième mission de service public ;
- b) la marge brute d'autofinancement, après rémunération du capital, est encore positive pour les deux missions conjointement durant la période considérée, sauf en 1998. A cet égard, il y a lieu de signaler que les charges financières et la rémunération du capital (dividendes) continueront à obérer la marge d'autofinancement future. A partir de l'exercice 1999, la marge brute d'autofinancement est également influencée par l'enregistrement, dans le tableau des ressources et emplois, de la redevance d'utilisation de l'infrastructure (qui ne représente cependant pas un réel flux de caisse pour la S.N.C.B.) ;

- c) si la redevance d'infrastructure avait pu être entièrement retirée de ce tableau, la marge brute d'autofinancement pour la première mission aurait présenté un solde positif de 2.685,9 millions de francs (au lieu d'un solde négatif de – 725,6 millions de francs), et la marge brute d'autofinancement pour la deuxième mission aurait présenté un solde positif de 29,8 millions de francs (au lieu du solde enregistré de 5.035,3 millions de francs) ;
- d) les besoins de financement des deux missions de service public sont couverts, pour la période considérée, par le biais de la fonction de financement globale de la S.N.C.B., soit par une baisse des placements de trésorerie et des créances, d'une part, soit par une augmentation des dettes, d'autre part.

Les tableaux de ressources et emplois pour les missions de service public, approuvés pour l'exercice 1999, qui figurent dans les annexes aux comptes annuels et sont à ce titre à la disposition de tiers via le dépôt à la Banque nationale de Belgique, sont établis en tenant compte des dispositions légales, réglementaires et contractuelles. Les tableaux des autres exercices sont présentés sur la base des mêmes principes.

Les recommandations suivantes peuvent contribuer à plus de transparence dans la présentation des tableaux de ressources et emplois.

- a) Il est indiqué de réaménager et/ou compléter les activités des centres d'activités "Voyageurs National" et "Réseau" de manière à les faire coïncider avec celles relevant des missions de service public. Ce réaménagement doit permettre de diminuer les facturations internes et de simplifier le calcul de la marge brute d'autofinancement.
- b) Il est nécessaire à cet égard que l'attribution des immobilisations corporelles et incorporelles soient basées sur un inventaire permanent, adapté chaque année à la réalité physique.
- c) En ce qui concerne les investissements en immobilisations financières, il y a lieu de signaler que les ressources et emplois en la matière sont attribués aux centres d'activités, aux centres de service et aux unités centrales de coordination et, ensuite, aux missions de service public, en considérant que les immobilisations financières contribuent au développement des activités des diverses missions, sur la base d'un critère économique. En vue d'assurer une transparence dans la présentation, il est recommandé d'explicitier, dans les règles d'évaluation, la motivation de l'affectation aux unités.

Les différentes sommes versées par l'Etat ont-elles été utilisées pour la réalisation des missions de service public pour lesquelles elles ont été allouées ?

La question doit être appréciée en fonction des flux financiers globaux pour les missions de service public et des excédents éventuels qui existeraient par solde, comme indiqué dans le contrat de gestion. Celui-ci stipule, en effet, que les excédents éventuels que présenteraient les comptes distincts relatifs aux missions de service public restent acquis à la S.N.C.B. à titre de contribution à sa restructuration financière. La fonction de financement globale ne permet cependant pas de suivre l'emploi des moyens de financement, versés par l'Etat, pendant un exercice déterminé.

L'audit permet en outre de faire les constatations suivantes.

- a) En ce qui concerne l'intervention de l'Etat pour les investissements :
- les investissements réalisés qui ont été subventionnés au moyen de l'intervention de l'Etat peuvent être identifiés dans le système comptable ;
 - l'intervention de l'Etat est octroyée globalement pour la réalisation du plan d'investissement décennal ;

- pour l'ensemble de la période considérée (jusqu'au 31 décembre 1999), la S.N.C.B. a procédé à un préfinancement à concurrence de 1,7 milliard de francs. Cette situation est la résultante d'un préfinancement de la part de l'Etat durant la période 1996-1997 et de la part de la S.N.C.B. pendant la période 1998-1999 ;
- pour le financement des investissements T.G.V. par les moyens provenant des Pays-Bas (à partir de 1999), les ressources et emplois sont repris dans la fonction d'investissement à concurrence des investissements réalisés pendant l'exercice. Le solde non encore utilisé est identifié sur un compte distinct et enregistré, dans la fonction de financement, comme ressource de la deuxième mission de service public. Au cours des exercices suivants, il est enregistré comme ressource d'investissement ;
- afin de permettre un suivi de l'intervention de l'Etat directement liée aux investissements réalisés, une adaptation du contrat de gestion est nécessaire de telle manière que l'affectation par période de l'intervention aux investissements effectués soit possible.

b) En ce qui concerne l'intervention de l'Etat pour l'exploitation :

- l'intervention en faveur des pensions correspond à la part de l'Etat dans la charge des pensions, calculée comme la différence entre la charge totale des pensions, d'une part, et la part des employeurs et des employés, d'autre part. En raison de cette affectation directe, seule la part de la charge des pensions à supporter par la société apparaît comme charge pour l'exploitation ;
- les interventions en faveur de l'exploitation proprement dite, à savoir pour le transport intérieur de voyageurs et pour la gestion, l'entretien et l'exploitation de l'infrastructure, qui sont fixées sur une base forfaitaire, déterminent, conjointement avec les autres produits et charges de caisse, la marge de financement de la fonction d'exploitation de chacune des deux missions de service public et le solde final, positif ou négatif.

c) Pour ce qui concerne les fonctions d'investissement et d'exploitation, pour l'ensemble de la période, à l'exception de l'exercice 1997, les emplois dépassent cumulativement les ressources pour les deux fonctions, de sorte qu'il n'y a aucune indication de transfert, par solde, entre les deux missions de service public et les autres activités.

En ce qui concerne les investissements dans le T.G.V. réalisés par les moyens de la Financière T.G.V., les ressources et les emplois sont repris pour chaque exercice dans la fonction d'investissement à concurrence des charges afférentes aux investissements réalisés. Le solde non encore utilisé est enregistré dans l'exercice sous la fonction de financement globale au niveau de la S.N.C.B. Le solde non utilisé est, au cours des exercices suivants, repris dans le tableau pour les missions de service public comme ressources, en fonction de la poursuite de la réalisation des investissements.

Si, par analogie avec le régime adopté par arrêté royal pour l'utilisation des fonds provenant des Pays-Bas (suivi sur un compte séparé identifié), on veut permettre un suivi semblable, une modification de la loi du 17 mars 1997 et de l'arrêté d'exécution relatif à l'utilisation provisoire du solde non encore utilisé versé par la Financière T.G.V. est nécessaire.

Le traitement comptable des investissements

Les procédures en matière d'investissements permettent-elles de garantir la conformité des enregistrements comptables, en matière d'exactitude, d'exhaustivité, de réalité, de propriété et de destination ?

Les constatations tirées du contrôle exercé par les bureaux d'audit externes et les travaux de contrôle effectués par la Cour des comptes permettent de conclure que les procédures du système comptable d'enregistrement des dépenses d'investissement satisfont, dans une mesure suffisante, aux principes régissant le contrôle interne. Les procédures permettent de garantir la conformité des enregistrements comptables en termes d'exactitude, d'exhaustivité, de réalité, de propriété et de destination.

Pour ce qui est du respect des procédures, il n'a pas été relevé d'irrégularités susceptibles de porter atteinte à la conformité des dépenses d'investissement enregistrées pendant la période 1996 – 1999.

En ce qui concerne la procédure des "feux verts", la Cour des comptes recommande de surveiller plus strictement le respect de la procédure, tant par la S.N.C.B. que par l'A.T.T. Au moment où, en se fondant sur la progression des dépenses d'investissement, on estime qu'il y a dépassement d'un crédit d'investissement, les services compétents de la S.N.C.B. devraient introduire une demande de "feu vert" complémentaire sur la base d'une estimation du surcoût de l'investissement. L'A.T.T. pourrait, ainsi, exercer pleinement sa compétence de contrôle vis-à-vis des dépenses d'investissement financées sur les fonds du ministère des Communications et de l'Infrastructure.

Chapitre I

La réglementation européenne

Question d'audit : Rappeler les principales directives imposées par les autorités européennes en matière d'organisation et de comptabilité des activités de transport par rail. Examiner dans quelle mesure l'Etat belge a transposé ces directives dans la réglementation nationale et dans quelle mesure la réglementation est appliquée par la S.N.C.B. et l'Etat belge.

1 Introduction

Afin que le rail redevienne un mode de transport compétitif et efficace au sein du marché intérieur, l'Union européenne a initié une réforme en profondeur du mode d'organisation ferroviaire en Europe par l'adoption de la directive 91/440/CEE¹.

L'élément fondamental de cette directive est d'étendre le principe de libre prestation des services au secteur du transport par rail, à l'exception de la seule gestion des infrastructures. La concurrence intramodale, c'est-à-dire entre entreprises ferroviaires, envisagée par l'Union européenne ne s'inscrit pas nécessairement dans un processus de privatisation² mais bien dans la mise en place d'une concurrence entre les divers modes de transports que l'Union européenne envisage de rendre plus équitable, notamment par l'internalisation des coûts externes de transport³.

La directive 91/440/CEE comprend quatre orientations majeures, liées à cette volonté d'ouverture des réseaux à la concurrence. Il s'agit de garantir aux entreprises ferroviaires une indépendance de gestion, de séparer, sur le plan de la comptabilité, les activités relatives à la gestion de l'infrastructure et les activités de transport, de procéder à l'assainissement financier des entreprises ferroviaires publiques existantes, et enfin, de garantir l'accès au réseau aux entreprises ferroviaires. Cette directive a entraîné l'adoption de deux directives complémentaires nécessaires à la mise en œuvre de l'accès au réseau : la directive 95/18/CE relative à la licence⁴ dont chaque entreprise ferroviaire doit être pourvue pour pouvoir assurer des services de transport et la directive 95/19/CE⁵ relative à la répartition et à la tarification des capacités d'infrastructure et au certificat de sécurité fixant les exigences en matière de sécurité.

Ces quatre orientations majeures font l'objet d'un examen particulier où seront abordées successivement la norme de la directive, la transposition en droit belge et sa mise en œuvre ainsi qu'une comparaison européenne.

¹ Directive 91/440/CEE du Conseil, du 29 juillet 1991, relative au développement de chemins de fer communautaires, JO n° L 237 du 24.08.1991, pp. 25-28.

² L'article 295 du traité instituant la Communauté européenne stipule : "le présent traité ne préjuge en rien le régime de la propriété dans les Etats membres".

³ Voir à ce sujet le livre vert de la Commission "Vers une tarification équitable et efficace dans les transports – options en matière d'internalisation des coûts externes", COM (1995) 691.

⁴ Directive 95/18/CE du Conseil, du 19 juin 1995, concernant les licences des entreprises ferroviaires, JO n° L 143 du 27.06.1995, pp. 70-74.

⁵ Directive 95/19/CE du Conseil, du 19 juin 1995, concernant la répartition des capacités d'infrastructure ferroviaire et la perception des redevances d'utilisation de l'infrastructure, JO n° L 143 du 27.06.1995, pp. 75-78.

2 Indépendance de gestion

2.1 Norme de la directive

Les entreprises ferroviaires doivent être dotées d'un statut leur assurant une indépendance de direction et de gestion par rapport aux Etats membres. Pour ce faire, elles doivent disposer d'un patrimoine, d'un budget et d'une comptabilité séparés de ceux des Etats. La gestion des entreprises ferroviaires doit s'effectuer selon le principe d'une autonomie permettant aux organes de direction de prendre les décisions en vue de fournir des prestations efficaces et appropriées, au moindre coût possible pour la qualité de service requis.

2.2 Transposition en droit belge

La législation belge assurait déjà une indépendance de gestion à la S.N.C.B. lors de l'adoption de la directive 91/440/CEE. En effet, la loi du 23 juillet 1926 créant la S.N.C.B. lui octroie la personnalité juridique et un patrimoine propre. La loi du 21 mars 1991⁶ a renforcé son autonomie de gestion, tout comme sa transformation en société anonyme de droit public en vertu de l'arrêté royal du 30 septembre 1992⁷. Le patrimoine propre de la S.N.C.B. a été complété par le transfert du réseau des chemins de fer de l'Etat à la S.N.C.B. en vertu de cet arrêté royal.

Ces diverses dispositions sont effectivement mises en œuvre.

2.3 Comparaison européenne

Dans la plupart des Etats membres, les sociétés de chemin de fer ont adopté la forme de sociétés anonymes de droit public, à l'exception de la France, de l'Irlande et de l'Espagne où il s'agit d'entreprises d'Etat à statut commercial et du Royaume-Uni où il s'agit de sociétés privées. Selon la Commission européenne, tous les Etats membres satisfont aux exigences de la directive. La Commission a cependant, en 1998, classé les Etats membres d'après le degré d'indépendance de gestion des sociétés concernées⁸ :

- le plus haut degré d'indépendance est atteint en Finlande, en Suède et au Royaume-Uni, suivis par l'Allemagne, l'Autriche et les Pays-Bas ;
- une autonomie plus réduite est de mise en Belgique, en France, au Luxembourg et en Espagne où les Gouvernements participent à la définition des objectifs à long terme ;
- l'autonomie la moins prononcée se constate au Danemark, en Grèce, en Irlande, en Italie et au Portugal où l'intervention des Gouvernements est fréquente.

Commentaires
de la S.N.C.B.

Dans ses commentaires, la S.N.C.B. précise que :

"Dans sa communication du 31 mars 1998⁹, la Commission note que les Etats ont encore tendance à restreindre l'indépendance de gestion dans des proportions injustifiées et qu'aussi longtemps que ces pratiques subsisteront, il ne saura être question d'arriver à l'autonomie de gestion désirée.

⁶ Loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques.

⁷ Arrêté royal du 30 septembre 1992 portant approbation du premier contrat de gestion de la S.N.C.B. et fixant des mesures relatives à la Société.

⁸ COM (98)202 final de la Commission du 31 mars 1998 sur la mise en œuvre et sur les effets de la directive 91/440/CEE relative au développement de chemins de fer communautaires et sur les droits d'accès pour le transport ferroviaire de marchandises.

⁹ Voir note de bas de page 8 *supra*.

La SNCB estime que les considérations émises par la Cour des comptes quant aux dispositions contenues dans la loi du 21 mars 1991 en matière d'autonomie de gestion des entreprises publiques économiques, doivent être appréciées à la lumière de ces principes d'indépendance de gestion prônés par la Commission au travers des directives européennes”.

3 Assainissement financier

3.1 Norme

Les Etats membres doivent mettre en place, avec les entreprises ferroviaires publiques existantes, des mécanismes pour contribuer à réduire l'endettement de ces entreprises jusqu'à un niveau qui n'entrave pas une gestion financière saine et pour réaliser l'assainissement financier de ces entreprises. A cette fin, la directive prévoit la possibilité de créer, au sein de la comptabilité des entreprises, un service distinct d'amortissement des dettes, au passif duquel peut être transféré l'ensemble des emprunts de l'entreprise contractés tant pour le financement des investissements que pour la couverture d'excédents de dépenses d'exploitation résultant de l'activité de transport par chemin de fer ou de la gestion de l'infrastructure ferroviaire, à l'exception des dettes provenant d'activités de filiales. La directive se réfère expressément à l'annulation des dettes susmentionnées.

Cet assainissement financier est essentiel pour placer toutes les entreprises ferroviaires sur un strict pied d'égalité et permettre aux entreprises ferroviaires publiques existantes d'être déchargées du poids de l'endettement inhérent au passé, pour atteindre une concurrence équitable par rapport aux entreprises ferroviaires nouvellement créées ainsi que pour éviter que certaines des entreprises ferroviaires publiques existantes ne voient la situation de leur endettement historique s'améliorer au contraire d'autres.

Les Etats membres devant avoir pris les mesures afin de se conformer à la directive 91/440/CEE au plus tard le 1^{er} janvier 1993, il apparaît implicitement que l'assainissement financier doit concerner la dette jusqu'à cette date. La Commission a cependant estimé que les Etats membres sont également tenus de contribuer à réduire les dettes accumulées depuis 1993¹⁰.

3.2 Transposition en droit belge

L'assainissement financier, et plus particulièrement la réduction de l'endettement, n'a pas fait l'objet d'une transposition satisfaisante en droit belge. La matière a été partiellement traitée dans les contrats de gestion de la S.N.C.B. selon plusieurs mécanismes.

D'une part, la redevance d'utilisation de l'infrastructure¹¹ était considérée dans le premier contrat de gestion comme un mécanisme contribuant à réduire l'endettement et à réaliser l'assainissement financier de la S.N.C.B. Le second contrat de gestion prévoit également que la redevance reste acquise à la S.N.C.B. sans faire néanmoins référence à l'assainissement financier.

La redevance d'utilisation de l'infrastructure n'a existé effectivement qu'à partir du 1^{er} avril 1999. La S.N.C.B. prestataire de services de transport s'en acquitte à la S.N.C.B.,

¹⁰ Livre blanc : "Une stratégie pour revitaliser les chemins de fer communautaires", COM (96)421 final du 30 juillet 1996, pp. 14 et 15.

¹¹ Voir le point 4 *infra* et le chapitre VII.

gestionnaire de l'infrastructure¹². Cette redevance, d'un montant de 6,6 milliards de francs, ne peut pas être considérée comme un mécanisme participant à l'assainissement financier de la S.N.C.B. puisque seule cette dernière s'acquitte d'une telle redevance, étant la seule entreprise ferroviaire sur le réseau belge aujourd'hui, et que, selon la réglementation européenne, la redevance échoit irrévocablement à la S.N.C.B. en tant que gestionnaire de l'infrastructure.

D'autre part, d'après le premier contrat de gestion, l'Etat devait participer à la restructuration financière de la S.N.C.B. Cette participation n'impliquait cependant pas un accroissement de l'apport financier total de l'Etat à la S.N.C.B. puisque tout montant affecté à la restructuration financière était prélevé sur la contribution financière relative à la mission de service public d'infrastructure.

L'Etat n'a en fait jamais décidé d'affecter à la restructuration financière de la S.N.C.B. une partie de la contribution financière relative à la mission de service public d'infrastructure. Il convient cependant de rappeler que, à l'instar de la redevance, cette disposition ne pouvait pas prétendre à participer à l'assainissement financier, puisque l'Etat n'a pas augmenté sa contribution financière.

Le second avenant au premier contrat de gestion prévoyait en outre que, dans l'esprit de la participation de l'Etat à l'assainissement financier de la S.N.C.B., les sommes versées en 1995 et résultant de l'eurovignette¹³ devaient réduire le déficit d'exploitation des deux premières missions de service public. L'Etat devait en outre établir une programmation annuelle de cet apport moyennant approbation par la S.N.C.B. d'un plan visant à assurer l'équilibre financier de la société en 2005¹⁴.

La rétrocession de montants résultant de l'eurovignette a été effective en 1995, pour un montant de 1,5 milliard de francs. Cette rétrocession ne participe cependant pas à la réduction de l'endettement de la S.N.C.B. puisqu'elle ne concerne que la réduction du déficit d'exploitation des deux premières missions de service public. La programmation annuelle de l'apport de ces montants n'a pas été réalisée et ceux-ci n'ont plus été versés à la S.N.C.B. depuis lors.

Enfin, les éventuels excédents des comptes des deux premières missions de service public étaient acquis à la S.N.C.B. et affectés à la restructuration financière de l'entreprise. Il est à noter que le premier contrat de gestion prévoyait le transfert d'un éventuel excédent d'une mission de service public vers l'autre mission de service public, ce qui était d'ailleurs interdit par la directive 91/440/CEE¹⁵.

Il convient de relever que, dans les faits, aucun excédent relatif aux missions de service public n'a été affecté à l'assainissement financier depuis 1993.

En conclusion, l'assainissement financier et la réduction de l'endettement de la S.N.C.B. n'ont pas fait l'objet d'une transposition satisfaisante en droit belge et les mesures prévues par les contrats de gestion n'ont pas dans les faits contribué à une réduction de l'endettement. Ainsi, aucun service distinct d'amortissement des dettes n'a été créé au sein de la comptabilité de la S.N.C.B. et celle-ci n'a pas été déchargée de sa dette historique, ni pour ce qui concerne son amortissement, ni pour ce qui concerne son service financier. De l'endettement de la S.N.C.B. qui s'élevait à 112 milliards de francs au 31

¹² Voir le point 4 *infra*.

¹³ Loi du 27 décembre 1994 traduisant dans le droit belge la directive 93/89/CEE du Conseil des Communautés européennes du 25 octobre 1993 et portant assentiment de l'Accord du 9 février 1994 conclu entre l'Allemagne, la Belgique, le Danemark, le Grand-Duché de Luxembourg et les Pays-Bas.

¹⁴ Le plan "Objectif 2005", adopté par le Conseil des ministres le 5 juillet 1996, répondait à cette prescription.

¹⁵ Voir le point 4 *infra*.

décembre 1999¹⁶, il n'est pas possible de déterminer la part relative à la dette visée par la directive 91/440/CEE. Il faut souligner que l'absence de dispositions spécifiques à la réduction de l'endettement de la S.N.C.B. diffère de la situation prévalant dans nombre d'Etats membres, comme développé au point suivant.

En réponse à une question parlementaire du 30 mai 1997¹⁷ à propos de l'assainissement financier de la S.N.C.B. au regard de la directive 91/440/CEE, le ministre des Transports de l'époque estimait que la disposition de ladite directive relative à l'assainissement financier n'imposait pas une transposition formelle en droit belge. Il reconnaissait par ailleurs que la redevance d'utilisation de l'infrastructure ne pouvait pas être considérée comme un mécanisme participant à l'assainissement financier de la S.N.C.B., puisque seule la S.N.C.B. est concernée par cette redevance à l'heure actuelle. Il mettait cependant l'accent sur plusieurs mesures d'accompagnement au plan "Objectif 2005", qui comporte l'objectif d'équilibre financier, pouvant participer à l'amélioration de la situation financière de la S.N.C.B. :

- l'accroissement des compensations financières de l'Etat en faveur des missions de service public ;
- l'implication plus importante de l'Etat dans la réalisation du programme décennal 1996-2005 d'investissements ;
- la création de la Financière T.G.V. ;
- la prise de mesures légales et réglementaires qui permettent une restructuration en profondeur du bilan de la S.N.C.B. et une amélioration substantielle de sa structure financière¹⁸.

La Cour rappelle à ce propos que depuis 1997 la S.N.C.B. dispose, via la Financière T.G.V., des sommes destinées aux infrastructures T.G.V. A la fin de 1999, la situation financière à court terme de la S.N.C.B. a ainsi été améliorée de plus de 45 milliards de francs¹⁹. Ces sommes permettent notamment de réduire temporairement l'endettement de la société, jusqu'à ce que les dépenses d'investissement équivalentes soient effectuées. Cette opération ne constitue donc pas un véritable assainissement financier de la S.N.C.B.

La problématique de l'endettement de la S.N.C.B. prend une dimension supplémentaire à la lumière du plan "Objectif 2005". Alors que la version initiale de ce plan prévoyait un endettement de la Société de 213,2 milliards de francs au 31 décembre 2005, le scénario de base à politique inchangée de la réactualisation du plan "Objectif 2005" porte désormais l'endettement de la Société à 290,4 milliards de francs au 31 décembre 2005. Le scénario 8, recommandé par le comité de direction, porte l'endettement de la Société à 233,5 milliards de francs au 31 décembre 2005.

Commentaires
de la Vice-Première
Ministre

La Vice-Première Ministre, Ministre de la Mobilité et des Transports, précise à cet égard, qu'elle "partage tout à fait les recommandations formulées par la Cour des comptes (...)." Elle ajoute que, pour ce qui concerne la dette, elle a initié un débat au sein du Gouvernement.

¹⁶ Document C.A. 2000/164 du 5 juin 2000, réactualisation "Objectif 2005".

¹⁷ Question n° 537 du 30 mai 1997, Chambre des Représentants de Belgique – Questions et Réponses, SO 1996-1997, pp. 13255-13258.

¹⁸ Il s'agit de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses et des arrêtés royaux du 24 décembre 1996 portant exécution des articles 56 et 57 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses.

¹⁹ Voir chapitre VII, section I.

3.3 Comparaison européenne

En ce qui concerne les Etats membres pour lesquels l'information a pu être obtenue, on relève plusieurs mécanismes d'assainissement financier. Parmi les Etats membres qui ont créé des personnes morales distinctes pour la gestion de l'infrastructure²⁰, la France et le Portugal ont transféré la dette afférente aux infrastructures au gestionnaire de celle-ci. D'autres Etats membres, soit le Royaume-Uni, l'Italie et le Luxembourg, ont repris à leur charge les dettes des entreprises ferroviaires. En Allemagne, la dette a été transférée au fonds des chemins de fer fédéraux. En Espagne, la matière est réglée par le contrat-programme conclu avec l'Etat : ce dernier rembourse une partie de la dette et couvre une partie des intérêts. Aux Pays-Bas, l'entreprise ferroviaire n'a quant à elle pas de dette historique.

Les entreprises chargées de l'exploitation des services de transport de ces Etats membres ne voient donc plus leur gestion entravée par le poids de l'endettement relatif tantôt à la totalité des charges du passé, c'est-à-dire avant l'entrée en vigueur de la directive 91/440/CEE au 1^{er} janvier 1993, tantôt à celles de l'infrastructure.

4 Comptabilité

4.1 Norme

La tenue des comptes annuels des entreprises ferroviaires européennes a été influencée par plusieurs règlements et par la directive 91/440/CEE.

Le règlement (CEE) n° 1191/69²¹ impose de séparer les comptes entre les activités de service public et les autres activités, d'affecter la part des actifs correspondants selon les règles comptables en vigueur et interdit tout transfert entre les secteurs d'activité.

Le règlement (CEE) n° 1192/69²² traite de la normalisation des comptes des entreprises de chemin de fer. Outre les subventions accordées pour les missions de service public, l'Etat doit compenser les charges qu'il fait peser sur les entreprises de chemin de fer par rapport aux entreprises des autres modes de transport. Ces compensations financières, ainsi que les montants perçus pour chaque mission de service public doivent figurer dans un tableau annexé au bilan annuel. Le montant total des compensations et des subventions pour les missions de service public doit également être inscrit au compte d'exploitation ou au compte de profits et pertes.

Le règlement (CEE) n° 2830/77²³ impose la tenue des comptes annuels selon un schéma commun.

La gestion de l'infrastructure doit être séparée des activités de transport. La tarification de l'infrastructure nécessite en effet l'appréhension des différents coûts d'infrastructure. La directive 91/440/CEE impose ainsi d'assurer, sur le plan de la comptabilité, la séparation des activités relatives aux services de transport de celles relatives à la gestion de

²⁰ Voir le point 4.3 *infra*.

²¹ Règlement (CEE) n° 1191/69 du Conseil du 26 juin 1969 relatif à l'action des Etats membres en matière d'obligations inhérentes à la notion de service public dans le domaine des transports par chemin de fer, par route et par voie navigable, JO L 156 du 28.6.1969, p. 1.

²² Règlement (CEE) n° 1192/69 du Conseil du 26 juin 1969 relatif aux règles communes pour la normalisation des comptes des entreprises de chemin de fer, JO L 156 du 28.6.1969, p. 8.

²³ Règlement (CEE) n° 2830/77 du Conseil du 12 décembre 1977 relatif aux mesures nécessaires pour rendre comparables la comptabilité et les comptes annuels des entreprises de chemin de fer, JO L 334 du 24.12.1977, p. 13.

l'infrastructure. De plus, la comptabilité doit être tenue de manière à refléter l'interdiction de transfert de subventions d'une activité à l'autre. Les Etats membres peuvent prévoir une séparation organique, voire en confier la gestion à une entité distincte.

Il convient de signaler qu'en matière de comptabilité, une directive récente²⁴ prévoit la mise en place d'une comptabilité analytique pour la comptabilisation des produits et charges pour le 31 juillet 2001. Elle renforce la transparence financière en prévoyant la séparation des comptes au sein de l'entreprise lorsque des droits exclusifs sont accordés en faisant ressortir notamment les produits et charges associés aux différentes activités²⁵.

4.2 Transposition en droit belge

L'arrêté royal du 5 février 1997 exécutant la directive 91/440/CEE assure la séparation comptable entre la gestion de l'infrastructure et les activités de transport. Toutefois, l'interdiction de transfert des subventions entre les deux activités n'a pas fait l'objet d'une transposition formelle. Il importe de noter que les dispositions des différents contrats de gestion concernant l'établissement de comptes séparés ne respectaient pas le contenu de la directive 91/440/CEE.

L'examen, ci-après, de la mise en œuvre effective de ces règles se limite à une description générale des dispositions comptables en vigueur à la S.N.C.B. Leur analyse plus précise et concrète figure dans la partie du rapport consacrée à la comptabilité.

En conformité avec le règlement 1191/69 et en vertu de l'article 27, § 1^{er} de la loi du 21 mars 1991, la S.N.C.B. tient des comptes distincts pour les activités ayant trait aux missions de service public et les autres activités. La séparation est totale au niveau des comptes de résultats tandis qu'elle ne concerne que les investissements incorporels, corporels et financiers et les stocks au niveau du bilan. La S.N.C.B. a organisé sa comptabilité de manière à tenir compte de l'interdiction de transfert d'une activité à l'autre.

Pour la normalisation, la comptabilité de la S.N.C.B. intègre les compensations prévues par le règlement 1192/69 et versées par l'Etat en matière de pensions et d'accidents du travail, seules catégories, prévues par le contrat de gestion, dont la normalisation est appliquée en Belgique. En vertu de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, les subventions pour investissements sont directement imputées au bilan.

La S.N.C.B. ne présente plus depuis 1996 une version de sa comptabilité établie selon les dispositions du règlement 2830/77. Ladite version afférente à l'année 1995 a été réactualisée par la S.N.C.B., mais sa communication n'a jamais été demandée par l'Administration du transport terrestre. L'abrogation de ce règlement est par ailleurs envisagée dans le prochain "paquet ferroviaire" reprenant les modifications apportées aux directives susmentionnées.

La séparation comptable entre les activités de transport et celles relatives à la gestion de l'infrastructure est prévue. Malgré sa non-transposition, la S.N.C.B. a organisé sa comptabilité de manière à respecter l'interdiction du transfert des subventions étatiques entre ces deux secteurs.

Depuis 1999, la S.N.C.B. présente, comme le prévoit la directive 2000/52/CE susmentionnée, un tableau de ressources et emplois au niveau de la société ainsi que pour les

²⁴ Directive 2000/52/CE de la Commission du 26 juillet 2000 modifiant la directive 80/723/CEE relative à la transparence des relations financières entre les Etats membres et les entreprises publiques.

²⁵ Voir à ce propos le chapitre VII relatif à la comptabilité.

deux premières missions de service public, alors que le délai de transposition est fixé au 31 juillet 2001²⁶. Cette directive est commentée dans le chapitre VII.

4.3 Comparaison européenne

Tous les Etats membres ont pris des mesures visant à séparer les comptes des services de transport de ceux liés à la gestion de l'infrastructure. Certains d'entre eux sont allés plus loin en instaurant une séparation organique, voire institutionnelle : la Suède, la Finlande, le Danemark, le Royaume-Uni, le Portugal, les Pays-Bas²⁷ et la France ont opté pour une séparation totale en créant des personnes morales distinctes ; l'Espagne, l'Italie, l'Autriche, l'Allemagne, la Belgique ont créé, à l'intérieur d'une entreprise toujours intégrée, des unités organiques distinctes pour la gestion de l'infrastructure ; l'Irlande, le Luxembourg et la Grèce ont opté pour une séparation purement comptable.

La Commission européenne a relevé que la séparation organique ou institutionnelle peut recouvrir des réalités différentes suivant les relations persistant entre le gestionnaire de l'infrastructure et l'entreprise chargée des services de transport. Ainsi, une séparation organique dans laquelle chaque entité dispose d'une autonomie étendue (Allemagne, Pays-Bas) peut être considérée comme plus marquée qu'une séparation institutionnelle caractérisée par des relations étroites entre le gestionnaire de l'infrastructure et l'entreprise chargée des services de transport (Danemark, Finlande, France et Portugal).

5 Accès au réseau

5.1 Norme

L'accès au réseau n'est garanti qu'à chacune des entreprises ferroviaires publiques existantes, sur leur réseau, et qu'aux regroupements internationaux d'entreprises ferroviaires²⁸ pour le transport international et aux entreprises ferroviaires effectuant des transports combinés internationaux de marchandises. Cet accès au réseau est conditionné à l'obtention d'une licence d'entreprise ferroviaire, délivrée dans un Etat membre et valable dans toute l'Union européenne, et d'un certificat de sécurité valable uniquement pour le réseau de l'Etat membre dans lequel il a été délivré. Cet accès nécessite enfin l'octroi de capacités d'infrastructure.

La directive 95/18/CE, garantissant une exploitation des services de transport dans des conditions techniques, opérationnelles et de sécurité conformes aux dispositions en vigueur, prévoit les principes régissant l'octroi des licences d'entreprises ferroviaires. Il est ainsi notamment prévu le respect d'exigences en matière d'honorabilité, de capacité financière et de capacité professionnelle.

L'organisme de répartition des capacités d'infrastructure, prévu par la directive 95/19/CE et désigné par les Etats membres, doit s'assurer d'une répartition effectuée sur une base équitable et non discriminatoire, ainsi que d'une utilisation efficace et optimale de l'infrastructure sous réserve de la priorité accordée aux missions de service public et aux services qui sont effectués totalement ou partiellement sur une infrastructure spécifiquement construite ou aménagée pour eux²⁹. Les redevances d'utilisation de l'infrastructure

²⁶ Le terme du délai de transposition relatif à la séparation des comptes et au reflet de la structure financière et organisationnelle est fixé au 1^{er} janvier 2002.

²⁷ Les Pays-Bas connaissent une séparation institutionnelle depuis le 1^{er} janvier 2001.

²⁸ Un regroupement international est l'association d'au moins deux entreprises ferroviaires établies dans des Etats membres différents.

²⁹ En l'occurrence les lignes spéciales à grande vitesse ou spécialisées dans le fret.

doivent s'appliquer sans discrimination et permettre au gestionnaire de l'infrastructure de présenter, dans des conditions normales de marché et sur une période de temps raisonnable, des comptes en équilibre entre les redevances et les contributions étatiques d'une part et les dépenses d'infrastructure d'autre part.

5.2 Transposition en droit belge

L'arrêté royal du 5 février 1997 exécutant la directive 91/440/CEE transpose les droits d'accès et de transit à l'infrastructure. La stricte exécution de l'article 10 de la directive 91/440/CEE est assurée. La S.N.C.B. est en outre désignée comme gestionnaire de l'infrastructure.

Les Etats membres devaient prendre les dispositions pour se conformer à cette directive avant le 1^{er} janvier 1993. Seul l'aspect relatif aux droits d'accès, indispensables à la libéralisation du secteur des chemins de fer, ne faisait pas l'objet d'une transposition par la Belgique à cette date. L'arrêté royal de transposition du 5 février 1997 est entré en vigueur le 16 mars 1997. La Belgique avait d'ailleurs été mise en demeure le 13 avril 1994 pour non-transposition de la directive.

Les directives 95/18/CE et 95/19/CE ont été transposées en droit belge par l'arrêté royal du 11 décembre 1998, entré en vigueur le 1^{er} avril 1999, relatif à la licence d'entreprise ferroviaire et à l'utilisation de l'infrastructure ferroviaire et complété par plusieurs arrêtés ministériels. Les Etats membres devaient prendre les dispositions pour s'y conformer au plus tard le 27 juin 1997. La Belgique avait fait l'objet d'un avis motivé de la Commission le 22 janvier 1998 pour non-communication des mesures de transposition.

La transposition de la directive 95/18/CE (octroi des licences) peut être considérée comme exhaustive. L'organisme chargé de la délivrance des licences est le ministre compétent pour le transport ferroviaire ou son délégué, c'est-à-dire le directeur général de l'administration compétente pour le transport ferroviaire.

La transposition de la directive 95/19/CE (tarification et répartition des capacités d'infrastructure) s'est écartée de la directive à deux égards. D'une part, l'Etat belge n'a pas souhaité désigner une instance indépendante chargée de se prononcer dans les deux mois sur les recours contre les décisions prises en matière de répartition des capacités d'infrastructure ou de perception des redevances³⁰. D'autre part, alors que les Etats membres devaient définir les modalités de fixation des redevances, l'arrêté royal octroie une latitude au gestionnaire de l'infrastructure quant au nombre de critères à prendre en compte ainsi qu'à la définition de certains critères³¹. Le ministre ou son délégué conserve néanmoins la faculté de demander à la S.N.C.B. toute information nécessaire à s'assurer du traitement non discriminatoire en la matière.

Il convient de souligner que, dans un premier temps, l'Etat belge a envisagé de désigner la S.N.C.B. comme organisme de répartition des capacités d'infrastructure. Il s'est cependant rallié à la position de la Commission européenne qui avait attiré l'attention sur les risques d'abus de position dominante, dans la mesure où l'organe de répartition des capacités d'infrastructure aurait été en même temps le prestataire des services de transport et le gestionnaire de l'infrastructure³². L'Etat belge a dès lors désigné l'adminis-

³⁰ D'après l'A.T.T., la Commission européenne n'a formulé aucune objection à cet égard.

³¹ La S.N.C.B. a adopté un document relatif à l'élaboration d'un système, non exhaustif, de redevance.

³² Communication de la Commission sur le développement des chemins de fer communautaires – application de la directive 91/440/CEE – nouvelles mesures pour le développement des chemins de fer, COM (95) 337 final et lettre du 2 juillet 1998 du directeur général de la DG VII - Transport.

tration, représentée par le directeur général de l'administration compétente, agissant en dehors de tout lien hiérarchique.

Enfin, le certificat de sécurité est délivré par le délégué du ministre sur avis technique du gestionnaire de l'infrastructure ferroviaire. La Commission européenne a attiré l'attention de l'Etat belge sur les risques d'abus de position dominante générés par cette situation. L'Etat belge a précisé que cette intervention de la S.N.C.B. doit se comprendre en tant qu'instance techniquement compétente pour fixer les normes de sécurité.

Au sein de l'Administration du transport terrestre a été récemment créé le service technique d'appui ferroviaire (STAF) chargé notamment d'un rôle consultatif dans la délivrance des certificats de sécurité. Il convient de noter que ce STAF est composé d'agents détachés de la S.N.C.B., ce qui accroît le risque d'un conflit d'intérêt lors de la délivrance du certificat de sécurité aux entreprises ferroviaires l'ayant sollicité.

Commentaires
de la S.N.C.B.

Dans ses commentaires, la S.N.C.B. rappelle à ce propos "que tous les opérateurs sont tenus de respecter rigoureusement les mêmes normes et que le certificat de sécurité est délivré par le délégué du Ministre, lequel s'appuie pour ce faire sur les avis formulés par la cellule spécialisée constituée au sein de ses services."

Elle ajoute que "le fait que lesdits spécialistes soient issus du monde ferroviaire semble inévitable et constitue plutôt un gage de sécurité, dès lors qu'ils connaissent et maîtrisent les divers aspects liés à l'exploitation ferroviaire."

Commentaires
du commissaire
du Gouvernement

Le commissaire du Gouvernement précise, de son côté, que cette situation est "certainement une garantie d'indépendance, d'une part, et un atout pour contribuer à l'amélioration de la sécurité des circulations ferroviaires, d'autre part."

Deux entreprises, parmi lesquelles la S.N.C.B., ont obtenu une licence d'entreprise ferroviaire délivrée en Belgique. La procédure d'octroi de la licence s'est effectuée en conformité avec l'arrêté royal du 11 décembre 1998.

En raison de l'absence de demande d'octroi de capacités d'infrastructure par une autre entreprise ferroviaire que la S.N.C.B., les dispositions de la directive 95/19/CE n'ont pas encore trouvé de cas d'application. Il n'y a donc pas eu de répartition des capacités d'infrastructure.

La redevance d'utilisation de l'infrastructure a été fixée par la S.N.C.B., gestionnaire de l'infrastructure³³. Or, la S.N.C.B. est aujourd'hui la seule entreprise ferroviaire, étant la seule à utiliser le réseau, à acquitter cette redevance en Belgique en se la versant à elle-même. Par ailleurs, cette redevance est un élément essentiel dans le cadre de l'ouverture du réseau à la concurrence.

La Cour des comptes estime que l'Etat doit s'assurer que le montant de cette redevance a été établi d'une manière qui puisse être considérée comme potentiellement équitable et non discriminatoire à l'égard des autres entreprises ferroviaires qui souhaiteraient utiliser l'infrastructure et de manière à permettre au gestionnaire de l'infrastructure de présenter, dans des conditions normales de marché et sur une période de temps raisonnable, des comptes en équilibre. De plus, il convient de rappeler que l'arrêté royal du 11 décembre 1998 octroie à la S.N.C.B. une latitude quant à la détermination des critères à prendre en considération pour l'établissement de la redevance.

³³ Lors du conseil d'administration de la S.N.C.B. du 26 février 1999, le commissaire du Gouvernement s'est déclaré d'accord avec le système de calcul de la redevance proposé et a souhaité "que soit élaboré de commun accord un document comprenant les conditions de tarification de la S.N.C.B. qui sera publié au Moniteur belge". Selon l'A.T.T., cette publication n'a pas encore eu lieu.

Dans ses commentaires, la S.N.C.B. souligne que "ces critères ont été déterminés de manière non discriminatoire et dans le respect des dispositions légales telles qu'elles découlent de l'arrêté royal transposant la directive 95/19/CE, et que, s'agissant de leur "pertinence", il convient de relever qu'ils tiennent compte de toutes les caractéristiques des circulations devant faire l'objet d'une tarification."

La Cour des comptes tient à rappeler à cet égard que l'arrêté royal de transposition contrevient à la directive 95/19/CE, qui prévoit expressément que les Etats membres définissent les modalités de fixation des redevances, alors que ledit arrêté royal octroie une latitude au gestionnaire de l'infrastructure quant au nombre de critères à prendre en compte ainsi qu'à la définition de certains critères.

La Vice-Première Ministre, Ministre de la Mobilité et des Transports, de son côté, précise que "le caractère potentiellement discriminant pour d'autres entreprises ferroviaires avait également fait l'objet d'une présentation au sein du Gouvernement." L'importance de la fixation de la redevance d'infrastructure pour la concurrence intra-modale, mais aussi et surtout inter-modale, qui justifie la création d'un organe indépendant de l'opérateur, avait également été relevée. La Ministre ajoute que, "depuis octobre 2000, des débats ont lieu au sein du Gouvernement en vue de la création d'un institut fédéral de la mobilité pour pallier l'absence de mesures suffisantes au regard de la réglementation européenne, mais aussi pour que la problématique de la mobilité fasse l'objet d'une approche intégrée."

La Cour des comptes relève enfin à ce propos que, selon un audit récent³⁴, "la redevance d'infrastructure au regard de la deuxième mission de service public tend à être adéquate et équitable".

5.3 Comparaison européenne

Une majorité d'Etats membres ont prévu un droit d'accès et de transit limité aux exigences de la directive 91/440/CEE. Il s'agit de la Finlande, de l'Irlande, de la Grèce, du Portugal, de l'Espagne, de l'Italie, de la France et de la Belgique. L'Allemagne, le Luxembourg et l'Autriche ont, à des degrés divers, également autorisé l'accès aux entreprises ferroviaires sises dans d'autres Etats membres sur la base d'une réciprocité. Au Luxembourg et en Allemagne, l'accès est total pour toutes les entreprises ferroviaires situées dans l'Etat membre. L'accès est total pour le transport de marchandises au Royaume-Uni et aux Pays-Bas. Le Danemark a autorisé le cabotage³⁵ pour le transport de voyageurs et de marchandises. La Suède offre l'accès total pour le trafic régional tandis que, sur les longues distances, l'accès est autorisé sous réserve du monopole de l'entreprise de transport ferroviaire suédoise sur les lignes de voyageurs à longue distance. Au Royaume-Uni, l'accès pour le transport de voyageurs est octroyé par un système de franchises.

Il convient à ce stade de rappeler que, parmi les Etats membres, la Suède, la Finlande, le Danemark, le Royaume-Uni, le Portugal, les Pays-Bas et la France disposent d'un gestionnaire de l'infrastructure entièrement indépendant des entreprises ferroviaires.

Pour une majorité d'Etats membres, l'organisme d'octroi de licences est le ministère, voire le ministre compétent pour le transport ferroviaire. Il s'agit de la Belgique, de la Finlande, de la Grèce, du Luxembourg, de l'Espagne, de l'Italie, de l'Autriche, de l'Irlande et de la France. Le Danemark, le Royaume-Uni, le Portugal et l'Allemagne ont créé un

³⁴ Voir rapport final concernant la mission de radioscopie et analyse des finances de la S.N.C.B., ainsi que l'incidence des mécanismes comptables en vigueur au sein de la S.N.C.B., (rapport de DUPONT, GHYOOT, KOEVOETS, PEETERS, ROSIER & Co, octobre 2000).

³⁵ Le cabotage est la prestation de services sur le réseau intérieur d'un Etat membre par une entreprise sise dans un autre Etat membre.

organisme particulier pour l'octroi des licences. En Allemagne, les Länders octroient les licences pour les entreprises dont les services de transport sont exclusivement régionaux. Les licences sont octroyées par le gestionnaire de l'infrastructure en Suède et par une entité du holding NS aux Pays-Bas.

Le mode de calcul des redevances est établi par les Etats membres. En France et en Italie, il est défini par le gestionnaire de l'infrastructure et approuvé par l'Etat membre. Au Royaume-Uni, il est défini par le gestionnaire de l'infrastructure et approuvé par l'organisme de régulation. Les redevances sont perçues par les gestionnaires de l'infrastructure.

Les règles de répartition sont définies par les Etats membres et le gestionnaire de l'infrastructure répartit les sillons à l'exception de la Belgique où l'organisme de répartition est le directeur général de l'administration compétente pour le transport ferroviaire, agissant en dehors de tout lien hiérarchique.

Le Danemark, le Royaume-Uni, le Luxembourg, l'Italie, l'Autriche et les Pays-Bas ont établi un organisme de recours. Il s'agit du ministère des transports, du ministre des transports, voire d'un organisme créé à cet effet.

6 Conclusions

Il apparaît que les mesures de transposition adoptées par la Belgique ainsi que leur mise en œuvre correspondent globalement aux prescriptions des directives concernées.

Outre ce qui est dit ci-après dans le chapitre VII consacré à la comptabilité, les aspects suivants méritent cependant d'être soulevés.

L'Etat belge n'a pris aucune mesure spécifique de réduction de l'endettement de la S.N.C.B., au contraire de nombreux Etats membres. La directive 91/440/CEE impose des mesures de cet ordre pour garantir une concurrence équitable, ce qui nécessite que l'entreprise soit déchargée du poids de la dette historique.

De même, la Belgique n'a pas prévu d'instance indépendante chargée d'examiner les recours en matière d'octroi et de tarification des capacités d'infrastructure. L'argument développé par l'Etat belge consistait en l'évitement de la création d'une instance sui generis. Il convient à cet égard de se référer aux expériences étrangères pour lesquelles le ministre compétent pour le transport ferroviaire fait office d'instance indépendante de recours.

Enfin, la latitude octroyée à la S.N.C.B., gestionnaire de l'infrastructure, quant aux critères de fixation des redevances d'utilisation de l'infrastructure, n'est pas prévue par la directive 95/19/CE qui réserve cette compétence aux Etats membres. Dans l'optique d'un traitement équitable et non discriminatoire à l'égard des autres entreprises ferroviaires qui souhaiteraient utiliser l'infrastructure, il conviendrait que l'Etat belge s'assure de la pertinence des critères de fixation et du montant de la redevance d'application depuis le 1^{er} avril 1999, au vu de son importance en tant que première application concrète de ce procédé.

Chapitre II

La gestion de la société

Questions d'audit :

La structure et les processus décisionnels des organes de gestion de la S.N.C.B. sont-ils conformes aux principes d'un "corporate governance", qui imposent notamment que :

- les objectifs de l'organisation et la stratégie pour les réaliser sont clairement établis par les organes de gestion, dans le respect des dispositions légales et réglementaires ;
- les organes de gestion prévoient des procédures de contrôle interne suffisantes pour la réalisation de leurs objectifs, en ce compris un service d'audit interne et un comité d'audit interne chargés de veiller à leur concrétisation ;
- l'information disponible sur la situation financière, la gestion et les objectifs de l'organisation répond à des exigences de qualité en termes de *reporting*, d'exactitude et de ponctualité ;
- la structure des organes de gestion est suffisamment transparente et les compétences des divers organes de gestion sont suffisamment précises afin de prévenir les conflits d'intérêts ou les concentrations de pouvoirs.

1 Le contexte

Le cadre légal

La loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques visait à assurer un équilibre entre, d'une part, le contrôle de la bonne exécution des missions de service public et, d'autre part, l'autonomie de gestion qui est nécessaire afin que ces entreprises puissent développer leurs activités commerciales dans des conditions d'égalité avec leurs concurrents. Cette évolution s'est notamment traduite par la suppression de la tutelle d'opportunité qui était exercée dans le cadre de la loi du 16 mars 1954 relative au contrôle de certains organismes d'intérêt public.

Les organes légaux de gestion de la S.N.C.B. sont le conseil d'administration, le comité restreint et le comité de direction. En vertu de la loi du 21 mars 1991, le conseil d'administration comprend les administrateurs ordinaires (douze, dont le président) ainsi que les membres du comité de direction (six, dont l'administrateur délégué). Le comité de direction est chargé de l'exécution des décisions du conseil d'administration, de la gestion journalière et de la représentation de la société en ce qui concerne cette gestion. Un comité restreint composé d'administrateurs ordinaires et d'administrateurs directeurs, exerce certaines compétences et prépare les réunions du conseil. Le commissaire du Gouvernement est invité à toutes les réunions du conseil d'administration, du comité restreint et du comité de direction, et y a voix consultative³⁶.

A l'égard de la S.N.C.B., l'Etat est à la fois actionnaire dominant (à plus de 99 %), organe de tutelle et cocontractant du contrat de gestion. Les administrateurs ordinaires, de même que l'administrateur délégué, sont nommés par le Roi, lequel désigne également

³⁶ En vertu de l'article 23 de la loi du 21 mars 1991, le commissaire du Gouvernement veille au respect de la loi, du statut organique de l'entreprise publique et du contrat de gestion. Dans les faits, le commissaire du Gouvernement de la S.N.C.B. assiste à tous les conseils d'administration ainsi qu'aux comités restreints mais participe très rarement aux réunions du comité de direction.

le commissaire du Gouvernement. Pour renforcer l'autonomie de la société, le législateur de 1991 a notamment prévu que les membres ordinaires du conseil d'administration ne peuvent être révoqués que sur avis conforme et motivé du conseil d'administration, exprimé à la majorité des deux tiers.

La S.N.C.B. est une entreprise dont l'organigramme et les activités ont évolué ces dernières années, dans la mesure où elle constitue à présent un groupe qui développe un réseau mondial d'activités de transport de marchandises et de logistique.

Les objectifs de l'audit

Dans ce contexte, la Cour des comptes a examiné l'organisation de la gestion de la S.N.C.B. au regard des principes du gouvernement d'entreprise ou *corporate governance*. A cet effet, elle a analysé l'agencement, la composition et la répartition des pouvoirs des organes de gestion de la société, ainsi que le dispositif mis en œuvre dans les deux domaines privilégiés de l'action d'un conseil d'administration que constituent la stratégie de l'entreprise et l'audit interne³⁷.

Cet examen s'est essentiellement fondé sur un dépouillement des actes des organes de gestion, du 1^{er} janvier 1996 au 15 février 2001, l'analyse des délégations de pouvoirs, les informations communiquées au conseil d'administration, l'audit commandité par la Ministre de la Mobilité et des Transports, ainsi que l'étude relative à la mesure dans laquelle le *corporate governance* est appliqué à la S.N.C.B., commanditée par le conseil d'administration.

Il a paru utile à la bonne compréhension des commentaires, conclusions et recommandations formulées par la Cour des comptes de décrire les principes généralement admis en matière de *corporate governance* et de préciser la structure des organes de gestion de la société, telle qu'elle découle de la loi et des dispositions complémentaires prises par le conseil d'administration.

La prévention des conflits d'intérêts a été examinée au regard des dispositions des lois sur les sociétés commerciales et des principes du *corporate governance*. Pour ce qui concerne les objectifs et la stratégie établis par les organes de gestion, une attention particulière a été portée au plan d'entreprise.

L'analyse de cette structure légale, des dispositions internes à l'entreprise, ainsi que de l'organisation des travaux du conseil d'administration, a amené la Cour des comptes à formuler des recommandations dont la mise en œuvre nécessite une révision de la loi du 21 mars 1991 et de la répartition des pouvoirs entre les organes de gestion de la S.N.C.B.

Les principes du corporate governance

Pour les principes du *corporate governance*, il est fait plus particulièrement référence aux recommandations de la Fédération des entreprises de Belgique en matière de *corporate governance* (janvier 1998)³⁸, aux recommandations de la Bourse de Bruxelles, élaborées par la Commission belge du *corporate governance*, aux publications de l'Institut des réviseurs d'entreprise³⁹, à la charte de l'administrateur, élaborée par la Fondation

³⁷ Une évaluation de l'efficacité du contrôle interne des unités paraissant hors de proportion dans le cadre de cet audit, l'examen de la mise en œuvre de la fonction de contrôle a donc été centré sur l'organisation d'un dispositif d'audit interne. Dans ce contexte, une attention particulière a été portée au suivi des recommandations déjà formulées en matière de contrôle interne par le collègue des commissaires.

³⁸ Lesquelles visent l'ensemble des entreprises et non uniquement les sociétés cotées.

³⁹ "Comités d'audit et *corporate governance*", M. De Samblanx; I.R.E., Contrôle 3/95 ; "Le gouvernement d'entreprise et le commissaire réviseur", I.R.E., Réflexions et opinions, 5/96.

des administrateurs⁴⁰. La charte de l'administrateur consacre notamment l'indépendance des administrateurs, le fonctionnement efficace du conseil d'administration, la prise en compte des intérêts légitimes de tous les partenaires de la société, ainsi que la prévention des conflits d'intérêts.

Les principes du *corporate governance* ont été développés il y a une dizaine d'années afin de restaurer le pouvoir de contrôle des gestionnaires par les administrateurs.

De manière générale, le *corporate governance* est une théorie de l'agencement des relations entre les différentes parties prenantes d'une entreprise, qui vise à en améliorer les conditions de performance et à accroître la responsabilité des administrateurs.

Afin de délimiter les responsabilités, il est recommandé de créer un comité de direction chargé de la gestion courante de l'entreprise⁴¹.

Il est en effet recommandé aux conseils d'administration de sociétés importantes, d'une part, d'assumer la responsabilité de la définition des objectifs de la société et, d'autre part, de surveiller l'usage du pouvoir de délégation qui est indispensable dans de telles entités. Le conseil d'administration définira donc la stratégie et les objectifs de l'entreprise, nommera les gestionnaires et veillera à mettre en place une structure adéquate afin de réaliser les objectifs fixés, ainsi qu'un système de contrôle interne efficace, et fera rapport aux actionnaires.

Selon les recommandations de la F.E.B., le conseil d'administration est un organe collégial qui doit se réunir à intervalles réguliers et contrôler effectivement la société et l'activité de la direction. A cet effet, il doit comprendre des administrateurs non exécutifs et des administrateurs indépendants⁴², en nombre suffisant pour faire valoir leur point de vue et peser sur les décisions⁴³.

Les recommandations en matière de *corporate governance* comprennent également l'institution de comités internes au conseil d'administration, chargés de préparer certaines décisions ou de présenter des propositions. Elles portent sur l'organisation d'un comité d'audit, d'un comité de nomination et d'un comité de rémunération.

Ces recommandations préconisent davantage l'autorégulation, sur la base de l'adhésion à un code de bonne conduite, qu'une intervention législative, jugée moins adaptée à la dynamique des sociétés, en termes de progressivité et de souplesse⁴⁴.

⁴⁰ Voir aussi "Le *corporate governance*, une perspective nouvelle pour les sociétés ?", G. KEUTGEN, C. DAVILLE-FINET, Journal des tribunaux, n° 5896, 3 octobre 1998, pp. 625-636, ainsi que "Le fonctionnement du conseil d'administration", Guy KEUTGEN, in "Dirigeant d'entreprise : un statut complexe aux multiples visages", Bruylant, Bruxelles, 2000, pp. 39-104.

⁴¹ Le comité de direction peut être formé exclusivement d'administrateurs ou comprendre à la fois des administrateurs et des cadres.

⁴² Au regard du *corporate governance* : "Les administrateurs indépendants sont des administrateurs non exécutifs qui ne sont pas liés, de manière directe ou indirecte, à l'entreprise et à sa direction. Il ne s'agit pas, par exemple, d'anciens membres de la direction ou du personnel ou de personnes ayant des liens avec d'importants clients ou fournisseurs ou qui seraient des actionnaires ou leurs représentants. Ces administrateurs non exécutifs indépendants n'ont pas d'intérêts dans l'entreprise qui pourraient limiter leur indépendance". (Etude relative au *corporate governance* à la S.N.C.B. et à un benchmarking, commanditée auprès d'un consultant international par le conseil d'administration de cette entreprise publique autonome, janvier 2001).

⁴³ En ce qui concerne le nombre total d'administrateurs, la Bourse de Bruxelles recommande qu'il n'excède pas douze dans la majorité des cas.

⁴⁴ Voir le point 3 des remarques liminaires des recommandations de la F.E.B.

Il y a lieu de noter enfin que le 23 avril 2001, le Gouvernement fédéral a déposé à la Chambre des représentants un projet de loi concernant la transparence des entreprises belges, lequel vise à moderniser la structure des entreprises dans l'esprit du *corporate governance*, notamment en légalisant l'organisation d'un comité de direction, en adaptant la législation sur les conflits d'intérêts aux relations avec les filiales et en renforçant l'indépendance des commissaires⁴⁵.

Des réformes en cours

Divers projets gouvernementaux en cours d'élaboration visent à modifier la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques, afin notamment de modifier la structure des organes de gestion de la S.N.C.B. et de renforcer les pouvoirs de tutelle de l'Etat.

Le 30 mars 2001, le Conseil des ministres a été saisi d'un rapport de synthèse constituant le plan stratégique du Gouvernement en ce qui concerne la S.N.C.B. Ce plan envisage notamment une réforme du conseil d'administration, la suppression du comité restreint et l'institution d'un conseil stratégique. Le caractère très général de ce document, en particulier en ce qui concerne la répartition des compétences entre ces organes, ne permet toutefois pas de le confronter avec les recommandations formulées par la Cour des comptes quant à l'organisation de la gestion de la société.

Depuis la fin de l'année 2000, le conseil d'administration de la S.N.C.B. a engagé une réflexion sur l'application du *corporate governance* et a décidé de plusieurs réformes dans la zone d'autonomie que lui permet la loi du 21 mars 1991. Ainsi, le conseil d'administration a décidé de revoir la composition de son comité d'audit et de créer un comité de rémunération. Bien que ces réformes se situent en dehors de la période d'audit 1996-1999, le présent rapport en fait état.

2 L'organisation de la gestion de la S.N.C.B.

2.1 Le conseil d'administration

Introduction

D'après les recommandations en matière de *corporate governance*, un bon équilibre des pouvoirs nécessite notamment une distinction claire entre les responsabilités respectives du conseil d'administration et de la direction. Cet équilibre repose également sur le profil des administrateurs. A ce sujet, une distinction est opérée entre les administrateurs exécutifs, les administrateurs non exécutifs et les administrateurs indépendants.

Un administrateur exécutif est un administrateur qui exerce une fonction de direction au sein de la société à laquelle il est lié par contrat. Un administrateur non exécutif (administrateur ordinaire) est un administrateur qui n'exerce aucune fonction de direction, ni dans la société, ni dans l'une de ses filiales. Un administrateur indépendant est un administrateur non exécutif qui ne se trouve pas dans une situation susceptible d'affecter l'indépendance de son jugement⁴⁶.

⁴⁵ Projet de loi modifiant le code des sociétés et la loi du 2 mars 1989 relative à la publicité des participations importantes dans les sociétés cotées en bourse et réglementant les offres publiques d'acquisition, Doc. Chambre, 1211/001.

⁴⁶ Il est dès lors indépendant d'un actionnaire dominant et de la direction. De manière générale, il n'a aucun intérêt particulier de nature à porter atteinte à l'indépendance de son jugement.

On considère généralement que la présence d'administrateurs indépendants favorise la prise en compte de l'intérêt social de l'entreprise, et non d'une seule catégorie d'intérêts, fût-ce ceux des actionnaires dominants. Ces administrateurs doivent apporter un jugement indépendant sur les questions relatives à la stratégie, aux résultats, aux moyens mis en œuvre, en ce compris les nominations, la rémunération des administrateurs exécutifs et les codes de conduite.

Les compétences du conseil d'administration

Le conseil d'administration de la S.N.C.B. tient ses compétences de la loi du 21 mars 1991, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales et de la loi du 23 juillet 1926 créant la S.N.C.B.

En vertu de l'article 17 de la loi du 21 mars 1991, le conseil d'administration a le pouvoir d'accomplir tous les actes nécessaires ou utiles à la réalisation de l'objet social de l'entreprise publique. Il contrôle la gestion assurée par le comité de direction, lequel lui fait régulièrement rapport⁴⁷. Le conseil, ou son président, peut, à tout moment, demander au comité de direction un rapport sur les activités de l'entreprise ou sur certaines d'entre elles⁴⁸.

Le même article fixe également les compétences essentielles que le conseil ne peut déléguer au comité de direction :

- 1° l'approbation du contrat de gestion, de même que toute modification de celui-ci ;
- 2° l'élaboration du plan d'entreprise et la définition de la politique générale ;
- 3° le contrôle du comité de direction, notamment en ce qui concerne l'exécution du contrat de gestion ;
- 4° les autres compétences qui sont réservées au conseil d'administration par cette loi⁴⁹ et, si l'entreprise publique a la forme de société anonyme de droit public, par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

En pratique, le conseil d'administration a formellement délégué peu de pouvoirs. Ainsi, par exemple, l'attribution des marchés de travaux d'un montant supérieur à 300 millions de francs relève de sa compétence exclusive. Ce montant est de 100 millions dans le cas des marchés de fournitures et de services. Le conseil est de ce fait fort impliqué dans les décisions qui relèvent de la gestion journalière de l'entreprise.

Le conseil d'administration se réunit au moins une fois par mois (à l'exception du mois d'août).

La composition du conseil d'administration

L'article 18 de la loi précise que le conseil d'administration comprend dix-huit membres au plus, y compris les membres du comité de direction, qui en sont membres de plein

⁴⁷ Certaines compétences sont uniquement attribuées aux administrateurs ordinaires du conseil d'administration, telles que la formation d'un avis motivé en cas de révocation de l'administrateur délégué (art. 20, § 2) ; la nomination des membres du comité de direction hors l'administrateur délégué, et ce sur proposition de ce dernier (art. 20, § 3) ; la décision de soumettre la révocation d'un administrateur directeur au ministre de tutelle (art. 20, § 3).

⁴⁸ En vertu de l'article 18, § 5, troisième alinéa de la loi, le président du conseil d'administration dispose de pouvoirs directs d'investigation et peut se faire assister par un expert-comptable qu'il désigne, aux frais de l'entreprise publique.

⁴⁹ Telles que l'établissement des statuts de l'entreprise (art. 38, § 2) ; l'organisation des procédures internes pour la passation des marchés (art. 11 § 2) ; la rédaction d'un avis motivé au Roi dans le cas d'une révocation d'un de ses membres ordinaires (art. 18, § 2).

droit. On distingue dès lors les administrateurs ordinaires, dont le nombre est le double du nombre des membres du comité de direction, et les administrateurs directeurs. A la S.N.C.B., le conseil d'administration comprend dix-huit membres, dont les six membres du comité de direction.

Les administrateurs ordinaires sont nommés, pour un terme renouvelable de six ans⁵⁰, par arrêté délibéré en Conseil des ministres⁵¹. Parmi ceux-ci, deux sont nommés sur la proposition du ministre dont la société relève, agissant sur proposition des deux organisations syndicales les plus représentatives siégeant à la Commission paritaire nationale auprès de cette entreprise.

Il est à noter que l'article 22 de la loi du 21 mars 1991 comprend, pour la S.N.C.B., une exception à l'incompatibilité entre la fonction d'administrateur ordinaire et celle de membre du personnel de l'entreprise publique concernée.

Le président du conseil d'administration est nommé parmi les administrateurs ordinaires, par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres. En cas de partage des voix au sein du conseil, la voix du président est prépondérante.

Il paraît également important de rappeler que les membres ordinaires du conseil d'administration nommés par le Roi ne peuvent être révoqués que par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres, sur avis conforme motivé du conseil d'administration, approuvé à la majorité des deux tiers des voix exprimées.

Commentaires

La loi du 21 mars 1991 a précisé un socle de compétences propres au conseil d'administration qui est proche des responsabilités qui lui incombent dans le cadre du *corporate governance*.

Par contre, en ce qui concerne la composition du conseil d'administration, à l'exception des deux membres désignés sur proposition de deux organisations syndicales représentatives du personnel, tous les administrateurs ordinaires représentent l'actionnaire dominant, à savoir l'Etat.

La mise en œuvre des principes du *corporate governance* quant à la composition optimale du conseil d'administration suppose que des procédures formelles de nomination de ses membres soient établies, de manière à assurer la présence d'un nombre suffisant d'administrateurs indépendants, au sens décrit ci-dessus, et à réunir les profils de compétences correspondant aux diverses activités de la société.

Quant à la révocation des administrateurs, elle requiert actuellement l'avis conforme exprimé par le conseil d'administration à la majorité des deux tiers des voix. Cette situation paraît contraire au principe de responsabilité des administrateurs, ainsi qu'à la souplesse qui est nécessaire afin de pouvoir adapter le profil des administrateurs à l'évolution de l'entreprise et du contexte dans lequel elle développe ses activités.

La mise en œuvre des principes du *corporate governance* à la S.N.C.B. nécessite que le processus de sélection et de nomination des administrateurs fasse l'objet de dispositions plus précises et publiques, distingue les différentes catégories d'administrateurs (exécutifs, non exécutifs et indépendants) et prévoie la nomination d'administrateurs indépendants (au sens du *corporate governance*), dont le nombre devrait être situé entre un tiers et la moitié du nombre d'administrateurs non exécutifs.

⁵⁰ En cas de vacance, les administrateurs ont le droit d'y pourvoir provisoirement.

⁵¹ Dans le cas d'une entreprise publique, ayant la forme d'une société anonyme de droit public, le pouvoir de nomination de l'Etat est proportionnel aux droits de vote attachés aux actions qu'il détient, les autres administrateurs étant nommés par les autres actionnaires. Ces dispositions sont sans effet à la S.N.C.B.

Une révision de la loi du 21 mars 1991 pourrait organiser la présence au conseil d'administration d'administrateurs non exécutifs et d'administrateurs indépendants, en nombre suffisant pour faire valoir leur point de vue.

La loi du 21 mars 1991 pourrait également définir les principes d'une procédure de sélection et de nomination des administrateurs et assouplir les modalités de leur révocation. Cette adaptation de la loi pourrait instituer un comité de nomination chargé de participer à la définition des divers profils de compétences des administrateurs ordinaires et de formuler des propositions (voir point 2.2. ci-après).

2.2 Les comités constitués au sein du conseil d'administration

Le comité d'audit

Un comité d'audit a pour finalité d'assister le conseil d'administration dans sa fonction de surveillance, plus particulièrement en ce qui concerne l'information financière (qu'elle soit destinée ou non aux actionnaires), le système de contrôle interne mis en place par le conseil d'administration et par le *management*, ainsi que le processus d'audit.

Le conseil d'administration de la S.N.C.B. a constitué un comité d'audit le 28 mai 1999, à la suite de recommandations du collège des commissaires. Les commentaires relatifs au comité d'audit sont intégrés au point 5 relatif à la fonction de contrôle interne.

Le comité de nomination

Un comité de nomination a pour rôle de formuler des propositions au conseil d'administration en ce qui concerne la nomination d'administrateurs, tant exécutifs que non exécutifs. Conformément aux principes du *corporate governance*, il devrait être composé majoritairement d'administrateurs non exécutifs.

Il n'existe pas de comité de nomination institué au sein du conseil d'administration de la S.N.C.B. En ce qui concerne les administrateurs ordinaires ou l'administrateur délégué, nommés par le Roi, l'institution d'un comité de nomination ne saurait intervenir sans une modification de la loi du 21 mars 1991. Par contre, en ce qui concerne les membres du comité de direction, un comité de nomination pourrait être créé par le conseil d'administration, avec pour missions de définir les profils de compétences et de formuler des propositions.

Le comité de rémunération

Un comité de rémunération a pour finalité de formuler des propositions au conseil d'administration en ce qui concerne la rémunération des administrateurs exécutifs, laquelle peut être liée aux résultats de l'entreprise. Selon les recommandations du *corporate governance*, il doit être composé exclusivement ou principalement d'administrateurs non exécutifs.

La détermination de la rémunération des membres du conseil d'administration, du comité restreint et du président du conseil d'administration de la S.N.C.B., en tant qu'administrateurs, appartient à l'assemblée générale⁵².

En vertu de l'article 21 de la loi, les droits et obligations réciproques de l'administrateur délégué et des administrateurs ordinaires, d'une part, et de l'entreprise, en ce compris la rémunération, d'autre part, font l'objet de conventions particulières. Lors de la négocia-

⁵² Ces rémunérations ont été fixées par une assemblée générale extraordinaire des actionnaires, tenue le 27 novembre 1992.

tion de ces conventions, l'entreprise publique est représentée par les membres ordinaires du conseil d'administration.

Le 24 novembre 2000, le conseil d'administration de la S.N.C.B. a décidé de créer un comité de rémunération, composé du président du conseil et de trois administrateurs ordinaires (lesquels ont été désignés par les administrateurs ordinaires le 22 décembre dernier). La mission de ce comité serait de fixer les rémunérations des membres du conseil et du comité de direction.

2.3 Le comité restreint

En vertu de l'article 15 de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques, les entreprises publiques autonomes sont gérées par un conseil d'administration et un comité de direction. Toutefois, à la S.N.C.B., sans préjudice des compétences que la loi attribue au comité de direction, le conseil d'administration peut conférer des compétences à un comité restreint. Le comité restreint de la S.N.C.B. a été institué par l'arrêté royal n°452 du 29 août 1986, modifiant l'article 5 de la loi du 23 juillet 1926 créant la société.

L'article 162 de la loi du 21 mars 1991 précise que ce comité est composé du président du conseil d'administration, de deux administrateurs ordinaires⁵³, de l'administrateur délégué, de deux administrateurs directeurs⁵⁴. Les administrateurs représentant le personnel assistent également aux réunions du comité restreint, avec voix consultative.

Le comité restreint est donc composé de huit membres, dont cinq administrateurs ordinaires. Il est présidé par l'administrateur délégué.

Concrètement, le comité restreint a pour missions de préparer les réunions du conseil d'administration et de le décharger des opérations mineures qui engagent juridiquement la société, sur délégation du conseil. Il se réunit avant chaque conseil d'administration.

Toutefois, en vertu de l'article 15 de la loi du 21 mars 1991, les compétences conférées par le conseil d'administration au comité restreint ne peuvent porter préjudice aux compétences attribuées par la loi au comité de direction. Il résulte de cette disposition⁵⁵ qu'aucun pouvoir d'attribution de marché ne peut être délégué au comité restreint.

Le conseil d'administration a délégué au comité restreint le choix du mode de passation des marchés à passer par procédure restreinte ou négociée dont l'attribution relève des compétences du conseil d'administration (c'est-à-dire les marchés dont le montant est supérieur à 300 millions de francs pour les travaux et à 100 millions de francs pour les fournitures et services).

En matière de gestion du patrimoine, le comité restreint a reçu délégation afin d'approuver les aliénations, acquisitions ou échanges d'une valeur supérieure à 100 millions et inférieure à 300 millions de francs.

Enfin, il convient d'ajouter que, dans le cadre de la réflexion qu'il a engagée à la fin de l'année 2000 à propos du *corporate governance*, le conseil d'administration a décidé de

⁵³ Désignés par le Roi sur proposition du conseil d'administration, ils portent le titre de vice-président.

⁵⁴ Désignés par le Roi sur proposition de l'administrateur délégué, après avis du conseil d'administration, ils portent le titre de directeur général et de directeur général adjoint.

⁵⁵ Ainsi que de l'article 11 de la loi, relatif à la délégation de certaines compétences du conseil d'administration au comité de direction en ce qui concerne la passation de marchés de travaux, de fournitures et de services.

ne pas créer un comité stratégique⁵⁶, considérant que ce rôle peut être assumé par le comité restreint.

La Cour des comptes constate que, contrairement aux autres entreprises publiques, la loi du 21 mars 1991 dote la S.N.C.B. de trois organes de gestion. Elle estime que la composition mixte du comité restreint (administrateurs ordinaires et administrateurs directeurs) n'est pas de nature à favoriser la distinction entre les responsabilités du conseil d'administration et celles de la direction. Cette confusion est aggravée par le faible niveau des délégations de pouvoirs accordées par le conseil d'administration aux autres organes de gestion de la société.

En outre, la participation de cinq membres ordinaires du conseil d'administration au comité restreint a pour effet que les dossiers présentés au conseil ont pu être préalablement débattus par la majorité de ses membres (onze sur dix-huit) au comité de direction ou au comité restreint⁵⁷.

Compte tenu de son incidence sur le processus décisionnel et du peu de délégations attribuées au comité restreint, sa suppression permettrait de simplifier la structure de gestion de la S.N.C.B. En toute hypothèse, dans sa composition actuelle, le comité restreint ne saurait constituer l'organe de réflexion stratégique de l'entreprise.

La suppression du comité restreint permettrait de maintenir le nombre actuel d'administrateurs directeurs, qui sont six sur dix-huit membres du conseil d'administration, proportion compatible avec les principes du *corporate governance*.

L'agencement entre le conseil d'administration, le comité de direction, le comité restreint et les comités constitués au sein du conseil d'administration, peut être illustré comme suit.

Conseil d'administration	Comité restreint	Comité de direction	Comité d'audit	Comité de rémunération
Président du conseil d'administration	X		(X)	XX
Vice-président du conseil	X			
Vice-président du conseil	X		XX	
Administrateur non exécutif			X	
Administrateur non exécutif			X	
Administrateur non exécutif	(X)			
Administrateur non exécutif	(X)			
Administrateur non exécutif				X
Administrateur non exécutif				X
Administrateur non exécutif			X	
Administrateur non exécutif				X
Administrateur délégué	XX	XX	(X)	
Administrateur directeur général	X	X		
Administrateur directeur général adjoint	X	X		
Administrateur directeur		X		
Administrateur directeur		X		
Administrateur directeur		X		
Commissaire du Gouvernement	(X)	(X)	(X)	

XX = président ; (X) = membre avec voix consultative ou membre invité

⁵⁶ Dans certaines entreprises, un comité stratégique ou comité de la présidence, a pour mission de préparer les réunions du conseil d'administration, d'émettre un avis sur certaines opérations telles que la prise de participations, ou d'alimenter la réflexion stratégique du conseil.

⁵⁷ La mission de radioscopie et analyse des finances de la S.N.C.B., ainsi que l'incidence des mécanismes compatibles en vigueur au sein de la S.N.C.B. (rapport DUPONT, GHYOOT, KOEVOETS, PEETERS, ROSIER & Co, octobre 2000), commanditée par la Ministre de la Mobilité et des Transports, aboutit à la même conclusion.

2.4 La direction

Le comité de direction

Le comité de direction de la S.N.C.B. comprend l'administrateur délégué ainsi que cinq directeurs. Il est présidé par l'administrateur délégué.

Tous les membres du comité de direction sont d'office membres du conseil d'administration, d'où la dénomination d'administrateur directeur. Les administrateurs ordinaires ne peuvent toutefois être en même temps administrateurs directeurs, lesquels remplissent des fonctions de plein exercice.

Les administrateurs directeurs sont nommés par les membres ordinaires du conseil d'administration, sur la proposition de l'administrateur délégué. Ils ne peuvent être révoqués que par une décision des membres ordinaires du conseil d'administration prise à la majorité des deux tiers. Les décisions de nomination et de révocation des administrateurs directeurs sont soumises à l'approbation du ministre dont relève l'entreprise publique.

En vertu de l'article 19 de la loi du 21 mars 1991, le comité de direction est chargé de la gestion journalière et de la représentation en ce qui concerne cette gestion, de même que de l'exécution des décisions du conseil d'administration et de la négociation du contrat de gestion.

Les membres du comité de direction forment un collège. Ils peuvent se répartir les tâches. Le comité de direction se réunit chaque semaine.

Les compétences du comité de direction peuvent être déléguées à un ou plusieurs de ses membres ou à des membres du personnel, à l'exception de la négociation du contrat de gestion et de la passation des marchés pour lesquels la compétence lui a été attribuée par le conseil d'administration sans possibilité de subdélégation⁵⁸. A titre exemplatif (et non exhaustif), les attributions suivantes relèvent des compétences du comité de direction de la S.N.C.B.⁵⁹ :

- l'attribution des marchés de travaux d'une valeur inférieure ou égale à 300 millions de francs pour les marchés de travaux et d'une valeur inférieure ou égale à 100 millions pour les marchés de fournitures et de services ;
- le développement de toutes les activités compatibles avec l'objet social de la S.N.C.B., dans les limites de la loi, du contrat de gestion et du plan de l'entreprise, en exécution des orientations décidées par le conseil d'administration ;
- la préparation des dossiers soumis au conseil d'administration ;
- l'approbation de tous les contrats sans répercussion financière et pour autant qu'ils ne comprennent pas de nouvelles options en matière de gestion industrielle, commerciale et/ou administrative ;
- le placement de l'argent disponible, en vertu des options décidées par le conseil d'administration ;
- la gestion de la dette existante selon des techniques appropriées, en vertu des options stratégiques fixées par le conseil d'administration ;
- la détermination de spécifications techniques en toutes matières qui n'impliquent pas de nouvelles options en matière de gestion industrielle, commerciale et/ou administrative.

⁵⁸ Le régime de délégations organisé par le conseil d'administration n'a pas interdit ces subdélégations.

⁵⁹ Voir à ce sujet le Règlement général du service Stratégie et développement de la S.N.C.B.

Le comité de direction a subdélégué certains pouvoirs à l'administrateur délégué, aux présidents des comités de gestion, aux *managers* des unités, ainsi qu'à d'autres membres du personnel.

La gestion des unités

Lors de la réorganisation de la société en unités, la gestion de chacune d'entre elles a été confiée à un comité de gestion composé d'un ou plusieurs administrateurs directeurs et des *managers* concernés. Ces comités de gestion permettent aux membres du comité de direction de coordonner et de contrôler la gestion des unités.

Chaque membre du comité de direction est président de plusieurs comités de gestion (dans une fourchette de trois à cinq comités). Les présidents des comités de gestion ont reçu certaines subdélégations de pouvoirs. Ainsi, par exemple, ils peuvent approuver des conventions relatives à des biens ou droits immobiliers ou attribuer des marchés de travaux, d'un montant compris entre 10 et 30 millions de francs.

Le 24 novembre 2000, le conseil d'administration a approuvé une simplification de la structure des comités de gestion, de sorte qu'à l'avenir, un seul membre du comité de direction siègera dans chaque comité de gestion, à l'exception des comités de gestion réseau et ressources humaines.

De manière synthétique, la répartition des pouvoirs juridiques entre les multiples organes de gestion peut être illustrée comme suit en ce qui concerne les marchés de services, ainsi que les aliénations, acquisitions et échanges de biens ou droits mobiliers et de biens ou droits immobiliers⁶⁰.

Marchés de services				
Montants (en millions de francs)	Approbation du mode de passation du marché	Approbation du cahier des charges et sélection des firmes	Attribution du marché	Approbation des dépenses supplémentaires
M > 100	C.R. ou C.D. ⁶¹	Président C.G.	C.A.	C.A.
50 < M ≤ 100	Comité de direction	<i>Manager</i>	Comité de direction	Comité de direction
30 < M ≤ 50	Adm. dél.	<i>Manager</i>	Adm. dél.	Comité de direction
10 < M ≤ 30	Président C.G.	<i>Manager</i>	Président C.G.	Adm. dél.
1 < M ≤ 10	<i>Manager</i>	<i>Manager</i>	<i>Manager</i>	Président C.G.

C.A. = conseil d'administration ; C.R. = comité restreint ;
Adm. dél. = administrateur délégué ; C.G. = comité de gestion.

Biens ou droits mobiliers		Biens ou droits immobiliers	
Montants (en millions de francs)	Approbation	Montants (en millions de francs)	Approbation
M > 300	Conseil d'administration	M > 300	Conseil d'administration
200 < M ≤ 300	Comité de direction	100 < M ≤ 300	Comité restreint
100 < M ≤ 200	Administrateur délégué	50 < M ≤ 100	Comité de direction
30 < M ≤ 100	Président du comité de gestion	30 < M ≤ 50	Administrateur délégué
1 < M ≤ 30	<i>Manager</i>	10 < M ≤ 30	Président du comité de gestion

⁶⁰ A noter toutefois qu'en ce qui concerne l'approbation des conventions commerciales relatives au transport de marchandises, un régime beaucoup plus souple de délégations et subdélégations a été organisé.

⁶¹ Le comité restreint dans le cas d'une procédure restreinte ou négociée, le comité de direction dans le cas d'une procédure ouverte.

Mensuellement, le conseil d'administration est informé des marchés attribués par les autres organes de gestion, dont le montant est supérieur à 50 millions de francs. Cette information comprend l'objet du marché, le mode de passation, le montant et le nom de la firme concernée.

L'existence d'une vingtaine de comités de gestion et l'implication directe des membres du comité de direction dans l'accompagnement des *managers* ont pour effet de limiter les compétences formelles qui leur sont déléguées et ne favorisent pas l'autonomie indispensable à la responsabilité et à l'évaluation des *managers*⁶², ainsi qu'à leur implication dans l'amélioration des performances de l'entreprise.

Outre qu'ils constituent un organe de gestion supplémentaire, les comités de gestion contrarient les principes qui sont à la base de la réorganisation de la société en 1998. Dans le but de simplifier tant la structure des organes de gestion que le processus décisionnel, et de poursuivre la restructuration de la société engagée en 1998, l'existence des comités de gestion devrait être reconsidérée, sans préjudice de l'unité du système financier et comptable de la société⁶³.

L'administrateur délégué

En vertu de l'article 20 de la loi du 21 mars 1991, l'administrateur délégué est nommé par le Roi pour un terme renouvelable de six ans, par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres. La révocation de l'administrateur délégué requiert le même acte, sur avis conforme et motivé de deux tiers des membres ordinaires du conseil d'administration. L'administrateur délégué doit appartenir à un rôle linguistique différent de celui du président du conseil d'administration⁶⁴.

L'administrateur délégué représente la S.N.C.B. dans les actes et en justice. Il intente toute action et tout recours devant toutes les juridictions (art. 21 des statuts de la S.N.C.B.).

Certaines délégations de pouvoirs attribuées au comité de direction lui ont été subdéléguées. Les pouvoirs formels de l'administrateur délégué sont toutefois limités. Il ne peut, par exemple, attribuer un marché de fournitures ou de services que pour un montant compris entre 30 et 50 millions de francs, ou approuver des conventions relatives à des biens ou droits mobiliers que pour un montant compris entre 100 et 200 millions de francs. L'administrateur délégué est également membre invité du comité d'audit⁶⁵.

L'organisation du cabinet de l'administrateur délégué fait partie des missions de l'unité centrale de coordination "Secrétariat général", qui comprend, outre la gestion des affaires générales et internationales et la coordination des filiales, la gestion de la trésorerie et du financement.

⁶² Voir à ce sujet le point 4 de ce chapitre, relatif à la stratégie de l'entreprise.

⁶³ Dans son Rapport annuel (*management letter*) 1998, le collège des commissaires a souligné que : "La nouvelle structure présente le risque de voir les centres développer et utiliser des systèmes comptables indépendants des systèmes centraux d'information. Ce risque ne peut être couru sous peine de porter atteinte aux règles comptables légales et réglementaires obligatoires au suivi du patrimoine de la société et de la fiscalité,... Il est par conséquent recommandé que :

- des procédures strictes soient prescrites, qui imposent aux centres des règles détaillées en matière d'unité et d'intégration de la comptabilité;
- l'UCC Finances soit habilitée à imposer l'unité de la comptabilité et à la contrôler."

⁶⁴ Dans les entreprises publiques autonomes dont les tâches de service public couvrent l'ensemble du Royaume, le conseil d'administration et le comité de direction comptent autant de membres d'expression française que d'expression néerlandaise, à l'exception éventuelle du président du conseil d'administration et de l'administrateur délégué.

⁶⁵ Voir point 5 ci-après.

La gestion financière

La gestion financière de la S.N.C.B. est assurée par les unités centrales de coordination "Accounting and Controlling" (comptabilité) et "Secrétariat Général" (trésorerie). Chacune de ces unités est gérée par un comité de gestion, dont le président est l'administrateur délégué. Sans préjudice des compétences du conseil d'administration, le comité de direction est compétent pour le placement des fonds et la gestion de la dette.

Cette situation peut être comparée à celle rencontrée dans d'autres entreprises publiques de taille comparable. Ainsi, à La Poste, un administrateur (*Finance and Accounting*) supervise la comptabilité, le budget et la trésorerie. Belgacom comprend, sous la direction d'un *Chief Finance Accounting Officer*, un *Group Finance* qui est responsable notamment de la trésorerie et de la comptabilité.

2.5 Les fonctions de l'Etat

A l'égard de la S.N.C.B., l'Etat est à la fois actionnaire dominant (à plus de 99 %), organe de tutelle et cocontractant du contrat de gestion. Les administrateurs ordinaires, de même que l'administrateur délégué, sont nommés par le Roi, lequel désigne également le commissaire du Gouvernement.

En tant qu'actionnaire, l'Etat doit porter son intérêt sur la qualité du patrimoine et sur les performances du groupe S.N.C.B., lequel constitue un actif parmi d'autres. C'est à ce titre qu'il désigne les membres ordinaires du conseil d'administration ainsi que l'administrateur délégué.

En tant qu'organe de tutelle et cocontractant du contrat de gestion, l'Etat est intéressé à la bonne exécution des missions de service public qui incombent à la société, ainsi qu'à la contribution de celle-ci à la politique de transport menée par le Gouvernement.

Cette dualité peut nuire au souci de la performance dans l'exécution des tâches de service public, à l'autonomie de développement de la société, voire à l'exercice de ces deux fonctions de l'Etat.

Une meilleure distinction entre ces deux fonctions revêt une importance particulière dans les entreprises publiques autonomes où l'Etat assume seul, en tant qu'actionnaire dominant, la responsabilité de la gestion et du contrôle de la société.

L'identification claire et distincte de ces deux fonctions et l'organisation d'un *reporting* différent sont également de nature à favoriser l'exercice du contrôle, par le Parlement, de l'action menée par le Gouvernement en ce qui concerne, d'une part, la gestion des actifs de l'Etat et, d'autre part, la politique du transport mise en œuvre par les contrats de gestion.

Les recommandations formulées par la Cour des comptes par ailleurs dans ce rapport, en ce qui concerne, d'une part, la nomination et la révocation des administrateurs ordinaires et, d'autre part, le commissaire du Gouvernement, sont déjà de nature à améliorer l'exercice de ces deux fonctions.

La Cour estime que la prise en compte de ces deux fonctions de l'Etat pourrait trouver sa place dans une réflexion générale sur les modifications à apporter à la loi de 1991.

3 L'organisation des travaux du conseil d'administration

3.1 La prévention des conflits d'intérêts et les obligations morales des administrateurs

La prévention des conflits d'intérêts a pour objet de faire primer les intérêts de la société sur les intérêts particuliers que pourraient avoir les administrateurs.

Cette prévention, qui répond à certaines obligations légales rappelées ci-après, est également un principe de *corporate governance* et constitue un des éléments de bon fonctionnement du conseil d'administration. En adoptant, en avril 2000, la charte de l'administrateur, telle que recommandée par la Fondation des administrateurs, les membres du conseil d'administration se sont notamment engagés, dans l'exercice de ces fonctions, à :

- agir en toute circonstance de manière indépendante ;
- veiller activement aux intérêts de la société ;
- tenir compte des attentes légitimes de tous les partenaires de la société (collectivité, clients, cadres, salariés, fournisseurs et créanciers) ;
- éviter tout conflit entre leurs intérêts personnels directs ou indirects et ceux de la société ;
- éviter un usage incorrect des informations et les délits d'initiés ;
- développer de manière permanente leurs compétences professionnelles.

Par ailleurs, des dispositions précises des lois relatives aux sociétés commerciales visent les administrateurs qui ont, directement ou indirectement, un intérêt opposé à une décision du conseil d'administration.

L'administrateur qui se trouve dans cette situation doit le communiquer aux autres administrateurs avant la délibération du conseil d'administration. Cette déclaration et ses motifs doivent figurer dans le procès-verbal du conseil d'administration qui devra prendre la décision litigieuse, et les réviseurs d'entreprise de la société devront en être informés. Par la suite, le conseil d'administration devra en informer l'assemblée des actionnaires. Le rapport des commissaires qui accompagne la présentation des comptes annuels à l'assemblée des actionnaires devra comporter une description distincte des conséquences patrimoniales qui résultent pour la société des décisions prises dans ces circonstances par le conseil d'administration.

Au cours de la période 1996-1999, les dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales relatives aux conflits d'intérêts ont été modifiées par la loi du 13 avril 1995, laquelle est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 1997.

Avant cette modification, l'article 60, § 1, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales prévoyait que l'administrateur qui avait un intérêt personnel, direct ou indirect, lié à une décision du conseil d'administration (conflit d'intérêts), devait le déclarer et ne pouvait assister à la délibération du conseil, ni prendre part au vote. La participation à la délibération et au vote était toutefois autorisée lorsque la dualité d'intérêts résultait uniquement de la présence de l'administrateur concerné dans le conseil d'administration d'une ou plusieurs sociétés concernées par les décisions à prendre (conflit de fonctions).

Pour la période 1996-1999, à l'exception d'un seul conflit d'intérêts, les déclarations effectuées portaient sur le fait qu'un administrateur présent au conseil était également administrateur d'une filiale concernée par une décision à prendre.

La loi du 13 avril 1995 a atténué le dispositif de prévention des conflits d'intérêts. En contrepartie, l'ensemble des administrateurs ont été rendus solidairement responsables des dommages subis par la société ou par des tiers, si la décision litigieuse leur a procuré ou a procuré à l'un d'eux un avantage financier abusif au détriment de la société. Chaque administrateur a donc été rendu davantage attentif à toutes les autres fonctions et à tous les intérêts de ses pairs.

L'article 523 du Code des sociétés⁶⁶ contient les nouvelles dispositions relatives aux conflits d'intérêts dans les sociétés non cotées.

L'interdiction faite à l'administrateur de participer aux délibérations et au vote du conseil d'administration n'est plus applicable qu'aux sociétés faisant ou ayant fait publiquement appel à l'épargne.

Il paraît également important de souligner que la dualité de fonctions ne suffit plus à créer une situation de conflit d'intérêts. La décision doit formellement relever des compétences du conseil d'administration et l'intérêt opposé doit être de nature patrimoniale.

En outre, cette obligation d'information préalable du conseil d'administration n'est applicable :

- ni aux décisions qui concernent une société détenue, directement ou indirectement, à 95 % au moins (en terme de droit de vote) ;
- ni aux opérations habituelles conclues aux conditions du marché.

Compte tenu de ces restrictions, plus aucune déclaration de conflit d'intérêts n'a été formulée au conseil d'administration de la S.N.C.B. depuis le 1^{er} juillet 1997.

La Cour des comptes estime qu'il peut être dégagé de l'examen des actes du conseil d'administration que les administrateurs ont une perception suffisante de la notion de conflit d'intérêts.

Sur la base des données publiées, il n'apparaît pas que les membres du conseil d'administration disposent d'autres mandats auprès de sociétés susceptibles d'être en relation avec la S.N.C.B. qui puissent les placer dans une situation de conflit d'intérêts⁶⁷.

Toutefois, dans la mesure où ni la loi, ni des dispositions arrêtées en exécution de celle-ci ne précisent le processus de sélection et de nomination des administrateurs, il ne peut être établi si l'absence de situation de conflit d'intérêts ou de fonctions est effectivement prise en considération.

Un tel souci de transparence devrait se traduire par des dispositions claires et publiques pour la sélection des administrateurs, plus particulièrement dans le cas des administrateurs indépendants.

Quant aux mandats de représentation de la S.N.C.B. au sein de ses filiales, ils sont soumis à l'approbation du conseil d'administration.

A ce sujet, en juillet 2000, le président du conseil d'administration a demandé aux reviseurs d'entreprises membres du collège des commissaires, de réaliser une enquête sur les rémunérations et indemnités des membres du conseil et du personnel dirigeant de la S.N.C.B., ainsi que des membres des conseils d'administration et du personnel dirigeant des filiales et sous-filiales belges du groupe.

⁶⁶ Antérieurement, les articles 60 et 60bis des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.

⁶⁷ En ce qui concerne la rémunération des administrateurs directeurs pour leurs mandats dans les filiales, voir le chapitre VI, point 4.1.

Ces commissaires ont adressé un questionnaire à la S.N.C.B. elle-même, ainsi qu'à vingt sociétés du groupe dans lesquelles la S.N.C.B. dispose d'un pouvoir de contrôle égal ou supérieur à 50%. Pour dix-neuf de ces sociétés, le mandat de commissaire-réviseur est exercé par au moins un des deux réviseurs d'entreprises membres du collège des commissaires.

Dans un rapport intermédiaire adressé en février 2001 au président du conseil d'administration, ces commissaires ont fait part des premiers résultats de cette enquête ainsi que des difficultés rencontrées avec le comité de direction de la S.N.C.B., lequel a estimé que les données en matière de rémunération et d'indemnités d'employés assumant une fonction dirigeante dans une filiale relèvent de leur vie privée et doivent dès lors être exclues du champ de l'enquête, sauf accord des personnes intéressées.

Cette enquête n'est pas achevée. Elle témoigne néanmoins de la nécessité d'améliorer la centralisation de l'information et le suivi permanent de la représentation de la société ainsi que des détachements à des fonctions de direction dans les filiales. En outre, il y a lieu de souligner que cette enquête ne porte pas sur les mandats et fonctions dans les filiales acquises à l'étranger.

3.2 L'information et l'organisation des travaux du conseil d'administration

L'information du conseil

Le 5 septembre 1997, le conseil d'administration a approuvé les compétences des organes de gestion et les délégations de pouvoirs. A cette occasion, un inventaire des informations de gestion à présenter au conseil a été établi. Il est à noter que ces informations sont préalablement soumises au comité de direction et au comité restreint.

D'une manière générale, l'information du conseil d'administration fait l'objet de documents nombreux et volumineux.

Chaque mois, le conseil d'administration est informé des décisions finales prises en vertu de compétences déléguées ou subdéléguées, d'un enjeu supérieur à 50 millions de francs.

A chacune de ses séances, il reçoit également des documents susceptibles de l'éclairer sur les résultats de la société. La fréquence et l'objet des documents de gestion qui doivent être présentés au conseil d'administration peuvent être illustrés comme suit (liste non exhaustive).

FREQUENCE	OBJET
En permanence	information sur les changements liés aux filiales
Mensuellement	rapport sur l'exécution du budget d'investissement
Mensuellement	rapport sur la situation économique générale et l'évolution du trafic et des résultats comptables de la S.N.C.B.
Mensuellement	rapport sur la situation et la gestion de la dette
Mensuellement	statistiques relatives à la régularité du trafic
Janvier	rapport sur la régularité du trafic
Février	rapport sur l'évolution du trafic de marchandises, les considérations sectorielles et l'évolution du parc de wagons
Mars	rapport sur l'évolution du trafic intérieur
Mars	statistiques du trafic voyageurs élaborées sur la base de comptages
Mars	rapport sur l'évolution du trafic international
Mars	comparaison entre les résultats/prévisions par rapport aux comptes de l'entreprise
Avril	rapport sur le budget d'investissement global (plan décennal) et son suivi
Avril	compte de résultats et tableau de ressources et emplois des missions de service public
Mai	contribution des filiales et sociétés alliées aux transports ferroviaires
Mai	résultats financiers, personnel employé et personnel détaché par la S.N.C.B., une synthèse des rapports des C.A. des filiales et sociétés alliées, ainsi que les orientations stratégiques pour l'année suivante
Juin	évaluation de l'exécution du plan d'entreprise
Juillet	rapport sur la régularité du trafic
Octobre	programme de tous les investissements ferroviaires de l'année A + 1
Novembre	comparaison entre les résultats/prévisions par rapport aux comptes de l'entreprise

La Cour des comptes estime que le volume trop important et la fréquence du *reporting* au conseil d'administration font obstacle à un examen minutieux et systématique des dossiers. Il est parfois matériellement impossible aux administrateurs d'en prendre une connaissance suffisante et ce, d'autant plus que le niveau des délégations de pouvoirs est faible.

En raison de cette surcharge, le conseil d'administration consacre davantage de temps à l'administration de la société qu'à la surveillance de la gestion. Ainsi, aucune séance particulière du conseil n'a pu être consacrée à l'examen des résultats par unité.

La situation actuelle présente d'autres inconvénients. Outre qu'il peut exister une présomption que tous les documents présentés au conseil ont été examinés et approuvés, le *reporting* demandé par le conseil d'administration est relativement contraignant. Ainsi, par exemple, le conseil d'administration est semestriellement informé des résultats des principales filiales. En mai de chaque année, cette information doit comprendre les résultats à la clôture de l'exercice précédent, y compris le *cash-flow*, le personnel employé et le personnel détaché par la S.N.C.B., une synthèse du rapport du conseil d'administration à l'assemblée générale, ainsi que les orientations stratégiques pour l'année suivante. Cette information porte toutefois uniquement sur les filiales désignées par le conseil et il aura fallu attendre le mois de mars 2000 pour que les sociétés acquises dans le cadre du développement du réseau ABX soient concernées⁶⁸.

⁶⁸ Voir le chapitre VI relatif au développement des activités commerciales.

Par ailleurs, le conseil d'administration risque de perdre la maîtrise de son agenda, dans la mesure où un agenda structurellement surchargé peut favoriser une gestion excessive du calendrier par les organes subdélégués. Ceux-ci disposent en effet d'une autonomie de fait quant au moment de soumettre un dossier au conseil, de sorte que ce dernier est parfois amené à prendre inopinément des décisions importantes dans des délais particulièrement brefs.

Enfin, le volume régulier des informations à fournir dans le chef des organes de gestion délégués ne favorise, ni leur autonomie, ni l'initiative en matière d'information particulière du conseil d'administration.

La Cour de comptes considère que le conseil d'administration devrait périodiquement redéfinir les informations qu'il souhaite recevoir de façon systématique et en limiter le volume, quitte à demander des rapports particuliers sur les matières qu'il déterminera en fonction de l'agenda de ses réunions. Cette approche permettrait au conseil de consacrer davantage de temps à des réunions thématiques permettant d'aborder l'ensemble d'une problématique et d'être plus impliqué dans l'amélioration de la gestion et l'examen des performances.

Commentaires
de la S.N.C.B.

A ce sujet, la S.N.C.B. précise, "qu'outre les documents cités, des rapports périodiques relatifs à la gestion de la trésorerie, à la sécurité d'exploitation, à l'environnement et à de nombreux autres aspects en rapport avec l'activité de l'entreprise sont également présentés.

En regard des considérations émises par la Cour des comptes, la S.N.C.B. tient à formuler les quelques commentaires suivants :

- c'est en vertu du contrat de gestion, et notamment de son 2^{ème} avenant, qu'un grand nombre de documents doivent être produits et présentés au conseil d'administration en vue de répondre à la demande de l'Etat en la matière ;*
- étant donné que, parmi tous les documents transmis au Conseil, bon nombre d'entre eux le sont à titre d'information et ne doivent pas faire l'objet d'un débat, leur présentation n'a pas pour effet de surcharger l'agenda et les travaux de ce dernier ;*
- afin de pouvoir se consacrer exclusivement à l'examen de dossiers stratégiques essentiels pour la Société, le Conseil organise régulièrement des réunions extraordinaires. Ainsi en est-il des séances qui furent essentiellement centrées sur le premier plan d'entreprise, les négociations relatives au contrat de gestion, le plan "Objectif 2005", les plans décennaux d'investissements, etc."*

L'organisation des travaux

La Cour des comptes relève que tous les documents relatifs aux points inscrits à l'ordre du jour du conseil ne sont pas nécessairement communiqués aux administrateurs dans des délais qui leur permettent de préparer leurs décisions. Placés dans ces conditions, les administrateurs ne peuvent exercer une réelle influence sur le contenu des dossiers et il ne leur est plus possible que d'approuver ou de refuser les décisions proposées.

Ainsi, dans le cas de l'acquisition du groupe SAIMA AVANDERO, la direction a présenté de façon précise le projet d'acquisition une fois un accord convenu avec les vendeurs, sous la condition suspensive de l'approbation du conseil d'administration. Les administrateurs non exécutifs ont donc pu être mis devant des faits quasi accomplis, dont la remise en cause pouvait porter préjudice à la société. Les documents et procès-verbaux du conseil d'administration à cet égard ne contiennent en tout cas aucune indication permettant de penser que le conseil a reçu préalablement des informations précises

quant à l'ampleur des acquisitions envisagées et à l'état d'avancement réel des négociations.

Par une lettre du 2 mars 2000⁶⁹, le commissaire du Gouvernement a notamment attiré l'attention du président du conseil d'administration et de l'administrateur délégué sur la transmission tardive de documents ou de modifications à l'ordre du jour des conseils d'administration⁷⁰. Il a en outre souhaité que soient mieux étayés et motivés les dossiers majeurs entrant dans le cadre de l'extension rapide de la politique d'acquisitions de la S.N.C.B.

Le projet de décision contesté par le commissaire du Gouvernement avait fait l'objet d'un envoi le 22 février pour la réunion du 25 du même mois. Sur les 27 documents soumis au conseil d'administration du 25 février 2000, 11 ont été adressés avec l'ordre du jour initial, soit le 18 février, 11 ont été adressés le 22, 2 le 23, 1 le 24 et 2 documents ont été distribués en séance.

Commentaires
de la S.N.C.B.

A propos des considérations émises sur le dossier SAIMA AVANDERO, la S.N.C.B. fait les commentaires suivants.

"La présentation des faits quant à la décision du Conseil d'Administration relative à SAIMA AVANDERO est trompeuse, plus particulièrement parce qu'elle est précédée et suivie de considérations qui n'ont rien à voir avec la décision de base.

L'investissement de la S.N.C.B. dans SAIMA AVANDERO s'inscrit dans le cadre de la stratégie commerciale dans le domaine du trafic marchandises, déjà adoptée lors de Conseils d'administration antérieurs (notamment le 29 avril et le 28 mai 1999). L'acquisition de SAIMA AVANDERO constitue l'exécution d'une stratégie d'entreprise convenue.

Le document destiné au conseil d'administration a été envoyé le 12 juillet 1999 et comportait toutes les informations importantes afin de pouvoir décider en connaissance de cause. Il n'est pas exact qu'à ce moment, un contrat totalement mis au point existait déjà avec les propriétaires des actions à céder, qui ne requerrait plus que l'approbation du Conseil d'Administration de la S.N.C.B. On était bien arrivé à un accord d'intention bien élaboré, sous la condition suspensive de l'approbation du Conseil d'Administration, accord qui comportait certaines lignes de force importantes pour le contrat définitif.

Le fait que le contrat d'intention avait été établi sous la condition suspensive d'approbation par le conseil d'administration, n'offrait que des avantages à la S.N.C.B. En effet, seule la S.N.C.B. disposait encore de l'entière liberté de conclure le contrat d'intention, de le rejeter ou de le renégocier avec les parties cédantes. Le contrat prévoyait une période d'exclusivité en faveur de la S.N.C.B.

Le Conseil d'Administration ne pouvait ni ne devait être informé plus tôt. Dans une grande société, il est totalement inusuel d'informer le conseil d'administration de toutes les étapes de récolte d'informations et de négociation dans un dossier d'investissement, précisément pour ne pas surcharger le Conseil d'informations prématurées. La Cour des comptes ne doit pas, dans un seul et même rapport, reprocher à la S.N.C.B. de trop informer son conseil d'administration, et exiger en même temps que dans un autre dossier, ce même Conseil soit à plusieurs occasions informé préalablement de toutes les étapes."

⁶⁹ Voir le chapitre VI relatif au développement des activités commerciales.

⁷⁰ "S'il est un fait que, conformément à l'article 13 des statuts, une convocation et un ordre du jour de chaque réunion du conseil d'administration sont adressés aux administrateurs (et au commissaire du Gouvernement) au moins huit jours avant la date fixée pour la réunion, l'on observe que, quasiment sans exception, ce premier envoi est complété par d'autres ; certains d'entre eux sont parfois très tardifs. Il en est également de même en ce qui concerne la transmission des documents soumis à la délibération du conseil."

La Cour des comptes tient à souligner que l'acquisition de SAIMA AVANDERO est évoquée ici pour illustrer ses constatations à propos des informations données au conseil d'administration. Cette acquisition est commentée pour le reste dans le chapitre VI, point 4.2.3.

La Cour estime utile à la compréhension de ses recommandations d'apporter les précisions suivantes.

1. Sous l'intitulé "Evolution d'ABX en Allemagne et perspectives de développement du réseau ABX en France", le conseil d'administration du 29 avril 1999 a été informé que des discussions étaient en cours en Italie, avec deux firmes, en vue d'une association. Le conseil a pris acte de la stratégie établie en vue du développement du réseau ABX et a mandaté la direction pour poursuivre les investigations préparant la réalisation de cette stratégie en France et en Italie et a demandé à être à nouveau saisi du dossier avant qu'un engagement soit pris.
2. Le 28 mai 1999, le conseil d'administration a débattu des perspectives de développement du réseau ABX en Europe et a mandaté la direction pour poursuivre la réalisation de cette stratégie. Le conseil a demandé à nouveau que chaque dossier lui soit soumis pour approbation.
3. Il ne peut donc être dégagé, ni des ordres du jour, ni des procès-verbaux du conseil d'administration, que celui-ci était effectivement informé, à cette date, d'un projet d'acquisition de l'ordre de 6 milliards de francs.
4. Le 16 juillet 1999, le conseil d'administration a approuvé le projet d'acquisition de SAIMA AVANDERO, a mandaté l'administrateur délégué pour poursuivre les négociations et l'a habilité à signer tout document nécessaire dans le cadre de cette acquisition, pour un prix global maximal de l'ordre de 183 millions d'euros. Le document distribué aux administrateurs le 12 juillet contient notamment les informations suivantes⁷¹.

"En ses séances des 29 avril et 28 mai dernier, votre Conseil a pris acte de la stratégie établie en vue du développement du réseau ABX en Europe, et plus particulièrement en France et en Italie. Depuis lors, les négociations se sont poursuivies avec divers groupes et entreprises de transport actifs dans les pays identifiés comme essentiels dans le cadre de cette stratégie.

Les négociations les plus satisfaisantes, et qui ont atteint le stade le plus avancé, ont été menées avec le groupe SAIMA AVANDERO, groupe déjà mentionné lors de la séance du 29 avril 1999. (...)

La valeur de l'ensemble du groupe GSA [groupe SAIMA AVANDERO] a été estimée par Price Waterhouse Coopers.

A cette valeur intrinsèque ont été ajoutés, toujours en collaboration avec PWC, la plus-value d'usage pour prise de participation majoritaire, ainsi que les coûts d'acquisition, par le groupe SAIMA AVANDERO, des actions complémentaires de la société E1 France BV qu'il est en droit d'exiger sur base des dispositions réglant les relations entre actionnaires de cette société.

Cette valorisation globale conduit à une offre d'acquisition d'un montant de 285 milliards ITL (soit 147.190.216 EUR) (...).

⁷¹ Document C.A. 99/227 modifié.

Les termes de cette offre – faite sous condition suspensive d’approbation par votre conseil en sa séance de ce 16 juillet 1999 et assortie des conditions et garanties usuelles en la matière – ont été approuvés par les actionnaires-vendeurs de GSA.”

5. Compte tenu de l’importance de cette acquisition (finalisée en septembre et novembre 1999 pour un montant de l’ordre de 6,4 milliards de francs), la Cour des comptes considère que ses remarques relatives aux informations fournies au conseil d’administration et à l’organisation de ses travaux, ne sont pas contredites par ces éléments. Elle estime en outre que cette appréciation n’est pas incompatible avec le constat d’une fréquence et d’un volume trop importants du *reporting* demandé par le conseil d’administration pour la gestion quotidienne de la société.

D’une manière générale, la Cour des comptes estime que le conseil d’administration devrait subordonner ses délibérations à une communication préalable d’informations suffisamment pertinentes et dans des délais compatibles avec la préparation d’un conseil d’administration.

Selon les recommandations de la F.E.B. en matière de *corporate governance* :

- l’ordre du jour des réunions doit parvenir à chaque administrateur en temps utile et tout effet de surprise doit être évité ;
- le conseil d’administration doit disposer en temps utile de toute l’information nécessaire pour délibérer en connaissance de cause ;
- cette information doit si possible être écrite ;
- la disponibilité de l’information doit être garantie de la même manière à tous les administrateurs.

Ces critères ne sont actuellement pas rencontrés de manière suffisante dans l’organisation des travaux du conseil d’administration de la S.N.C.B.

Commentaires
de la S.N.C.B.

En ce qui concerne l’organisation des travaux du conseil d’administration, la S.N.C.B. précise ce qui suit :

“Au cours de ces trois derniers mois, les organes de gestion de la société ont procédé à diverses reprises à un large échange de vues dans la perspective d’approfondir le corporate governance à la S.N.C.B. A cette occasion, un certain nombre d’orientations ont été définies notamment en matière d’organisation des travaux du conseil d’administration : type et timing du reporting, réflexions stratégiques, optimisation des réunions du conseil, etc.”.

Les actions GTS

Une répartition insuffisante des responsabilités respectives du conseil d’administration et des autres organes de gestion de la société s’est notamment traduite dans l’indétermination et dans l’indécision qui ont caractérisé le suivi des actions GTS acquises par la S.N.C.B. à la suite d’un échange.

Depuis plusieurs années, de même que d’autres sociétés ferroviaires, la S.N.C.B. s’était engagée dans un projet de commercialisation de ses capacités de télécommunications, dans le cadre de la société HER (HERMES EUROPE RAILTEL).

Le 29 avril 1999, l’actionnaire principal de cette société, GTS Carrier Services, a proposé à la S.N.C.B. d’échanger sa part des actions de HER, contre de nouvelles actions de sa maison mère, Global Telesystems Group Inc. Sur la base du cours de l’action de GTS en avril 1999, soit 32,5 dollars⁷², le rapport d’échange valorisait à 2,72 milliards de francs les

⁷² Les cours cités tiennent compte du fait que l’action GTS a par la suite été divisée par deux.

actions détenues par la S.N.C.B. et dont la valeur d'acquisition était de 248 millions de francs, permettant d'acter une importante plus-value.

Au 1^{er} mars 2001, la valeur des actions ainsi acquises n'était plus que de l'ordre de 110 millions de francs, soit une valeur inférieure à la valeur comptable des actions HER avant l'échange⁷³.

La direction a présenté cette offre d'échange, valable jusqu'au 30 juin 1999, au conseil d'administration du 25 juin 1999 (document distribué en séance). Elle estimait qu'en l'acceptant, la S.N.C.B. réaliserait une plus-value importante et serait en possession d'actifs financiers négociables en bourse, ce qui n'était pas le cas des actions HER⁷⁴. Il est à noter que la valeur des actions HER apportées à l'échange par la S.N.C.B. a été uniquement déterminée par un consultant commandité par GTS. Ce rapport d'évaluation n'est pas disponible à la S.N.C.B.

Le conseil d'administration du 25 juin 1999 approuve l'échange et *"demande à la Direction d'examiner avant la fin de l'année si la loi et les statuts autorisent la S.N.C.B. à garder en portefeuille des actions de société comme GTS. Le Conseil prend comme option qu'une partie des actions GTS seront en tout cas vendues dès que possible, afin de récupérer le double de l'apport initial dans HERMES EUROPE RAILTEL. Si l'étude juridique fait apparaître que la S.N.C.B. en a le droit, il appartiendra au Conseil de se prononcer sur le maintien de ces actions dans son portefeuille ou sur la valorisation de celles-ci."*

Ces actions ont été enregistrées au titre de placement de trésorerie et pouvaient être librement négociées en bourse après un délai de six mois⁷⁵.

Interrogé à ce moment à propos de la possibilité de conserver des titres cotés obtenus à la suite de cet échange, le service juridique de la S.N.C.B. a conclu à la compatibilité de l'objet social des deux sociétés et à la possibilité de conserver ces titres⁷⁶.

Le 28 janvier 2000⁷⁷, la direction a présenté cette étude juridique au conseil et a suggéré de vendre une partie des actions GTS afin de récupérer le double du montant investi au départ et de vendre le solde lorsque les conditions du marché seront favorables. Le produit de cette deuxième vente pourrait être utilisé afin de renforcer la position de la société aux Etats-Unis, dans le domaine du transport.

Le conseil a toutefois pris la décision suivante : *"Vu l'importance des investissements sur fonds propres budgétisés pour l'an 2000, le Conseil marque son accord sur l'option de vendre, lorsque les conditions du marché seront favorables, la totalité des actions GTS détenues par la S.N.C.B. et d'utiliser le produit de cette vente pour le financement de ces investissements."*

Une vente dans les quinze jours⁷⁸ de la totalité des actions détenues aurait généré une recette dans une fourchette de l'ordre de 2,2 à 2,7 milliards de francs. Compte tenu des

⁷³ Après avoir culminé à plus de 40 dollars en juin 1999, l'action GTS cotait 34 dollars au 1^{er} janvier 2000. Au cours de l'année 2000, le cours a accusé une perte de 98 %, contre 39,3 % pour le NASDAQ et 56,7 % pour l'EASDAQ.

⁷⁴ La direction disposait d'une étude, effectuée par un consultant à partir de documents publics, d'analyses et de recherches sur le marché, faisant état de recommandations du titre GTS à l'achat (sur sept avis favorables émis par des brokers en mai 1999, trois visaient un cours de plus de cinquante dollars dans les douze mois).

⁷⁵ Compte tenu d'une restriction contenue dans l'offre et qui résulterait de la législation des Etats-Unis.

⁷⁶ Document C.A. 2000/15 du 28 janvier 2000.

⁷⁷ A cette date, la valeur de l'action GTS était de 25,625 dollars. Début février, le cours de l'action a atteint 32,125 dollars et, depuis, n'a cessé de diminuer.

⁷⁸ Afin d'atténuer l'effet de la vente sur le cours.

pouvoirs délégués à la direction, un ordre de vendre *“lorsque les conditions du marché seront favorables”* paraît toutefois difficilement exécutable et cette décision est demeurée sans effet, même pour la partie des actions que la direction avait proposé de vendre afin de récupérer le double du montant initialement investi. Il convient de noter que le service responsable de la trésorerie n’a pas été chargé à partir de ce moment de la gestion de ce dossier. Faute d’un *reporting* adéquat, la Cour des comptes n’a pu prendre connaissance des raisons qui expliquent qu’aucune vente n’a eu lieu.

Il faudra attendre le 20 octobre 2000 pour qu’une nouvelle décision soit prise. A cette date, la valeur des actions a fortement chuté et est d’environ 255 millions de francs. Sur proposition de l’administrateur délégué, *“Le Conseil décide que, dès qu’un redressement se dessinera, les actions GTS détenues par la S.N.C.B. seront vendues par tranches de 100 000 actions, jusqu’à ce que le double du montant initialement investi soit récupéré (environ 2 x 180 millions de francs). Il décide de garder le solde éventuel des actions jusqu’à ce que les actions technologiques bénéficient de nouveau de la faveur des investisseurs.”*

Enfin, le 24 novembre 2000, la direction a informé le conseil d’administration des dispositions prises en vue de la vente et a précisé que la valeur d’équilibre de l’action afin de ne pas accuser de perte est de 1,8 dollar, le cours étant alors de 1,25 dollar.

La Cour des comptes souligne à cet égard que le raisonnement comptable sur la base duquel la vente d’une partie des actions permettrait de récupérer le double du montant initialement investi fait abstraction de la valeur intrinsèque des actions HER qui avaient été apportées à l’échange et que GTS avait valorisées à 2,72 milliards de francs. Cette opération a donné lieu à l’enregistrement d’une plus-value comptable de 60 millions de francs réalisée lors de l’apport en nature à la société HER et, surtout, de la plus-value comptable de 2,5 milliards de francs actée lors de l’échange. Depuis l’enregistrement comptable de l’échange, des réductions de valeur ont été actées à hauteur de 2,6 milliards de francs.

Par ailleurs, le service juridique de la S.N.C.B., dans l’étude précitée, qui concluait à la possibilité pour la société de conserver les actions GTS, examinée au conseil d’administration du 28 janvier 2000, a considéré que l’acquisition de ces actions n’était pas soumise aux dispositions spécifiques de la loi de 1991 pour les placements de trésorerie, mais devait au contraire être traitée comme une prise de participation. Compte tenu de l’évolution du contexte économique dans lequel les sociétés ferroviaires développent leurs activités (les capacités de transmission excédentaires des fibres optiques permettent le développement et la vente de services de télécommunications), ainsi que du fait que la société GTS est un client du réseau de télécommunications de la S.N.C.B., le service juridique a conclu que cette prise de participation relevait de l’objet social de la S.N.C.B.

La Cour souligne que cette étude démontre, pour autant que de besoin, le caractère extensif que l’on peut donner à l’objet social de la S.N.C.B.⁷⁹. Elle remarque en outre que la qualification de prise de participation donnée à l’acquisition de ces actions ne paraît pas reposer sur un véritable projet industriel. Cette qualification est d’ailleurs contemporaine de la décision du conseil d’administration de vendre ces actions, qui est peu compatible avec un projet de cet ordre et justifie qu’en comptabilité, ces actions aient été enregistrées comme placement de trésorerie.

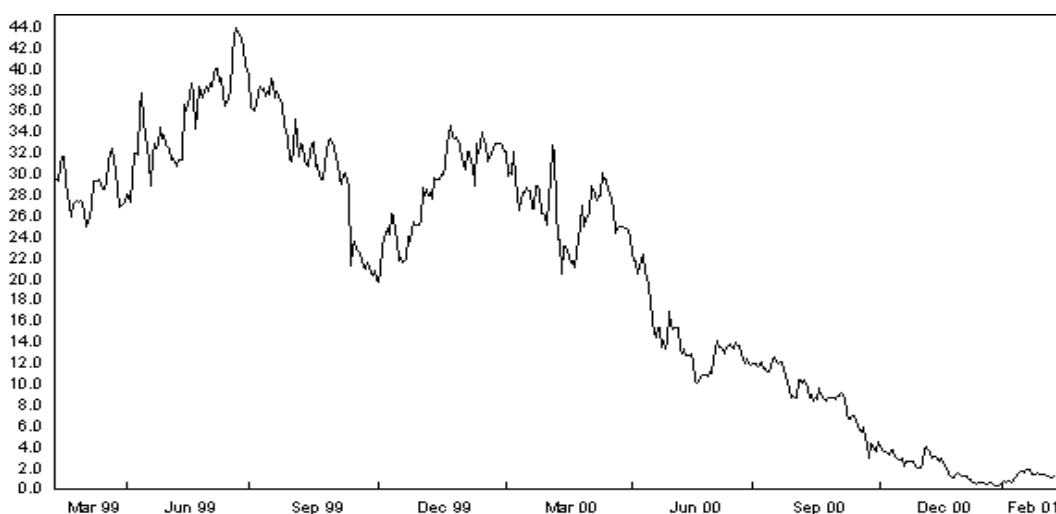
La Cour rappelle par ailleurs que, contrairement aux prises de participations, les placements de trésorerie sont visés par les obligations contenues à l’article 12, § 3, de la loi de 1991, en vertu desquelles, *“les placements de devises sont soumis à l’autorisation*

⁷⁹ Voir le chapitre VI relatif au développement des activités commerciales.

préalable du Ministre des Finances, à l'exception des opérations en devises couvrant des opérations commerciales".

Elle souligne, enfin, que, au moins après la décision de vendre prise par le conseil d'administration le 28 janvier 2000, les actions conservées en placement de trésorerie auraient dû faire l'objet d'une gestion de trésorerie classique, sous la responsabilité du service compétent à cet effet, et donner lieu à des mesures de couverture de risques, en particulier dans un contexte où la société ne dispose, ni d'un portefeuille diversifié, ni d'une expérience en gestion de participations dans des sociétés cotées.

**Evolution du cours de l'action GTS, en dollar,
de mars 1999 à février 2001.**



Commentaires
de la S.N.C.B.

Dans ses commentaires, la S.N.C.B. estime à ce propos "qu'il n'y a pas eu d'indétermination ou d'indécision, pas plus qu'un problème quelconque de partage de responsabilité entre le Conseil et la Direction.

Il s'agit d'un dossier toujours en cours où toutes les dispositions comptables, juridiques et déontologiques ont été respectées et où la S.N.C.B. s'est entourée des avis externes les plus autorisés.

S'il est aisé d'émettre un avis a posteriori quant à l'opportunité ou non de vendre à un moment déterminé, nul ne peut prétendre aujourd'hui que le dossier GTS ne permettra pas de dégager à terme un excédent de trésorerie pour la S.N.C.B."

En annexe à ses commentaires, la S.N.C.B. a joint une note détaillée, également reproduite à la fin de ce rapport.

Ces divers éléments n'amènent pas la Cour des comptes à modifier ses conclusions à cet égard. Elle tient toutefois à préciser que l'évolution de ce dossier a été retracée dans la mesure où elle peut illustrer l'insuffisance d'une stratégie délibérée et la nécessité de mieux discriminer les compétences et responsabilités respectives du conseil d'administration et de la direction. C'est pourquoi, comme l'affirmait déjà le rapport provisoire soumis au débat contradictoire, la Cour n'a pas contesté le traitement comptable des opérations ou la distribution d'un dividende qui s'ensuivit, ni figé à un moment critique la moins-value qui résulte de l'écroulement du cours de l'action.

4 Le plan d'entreprise et la stratégie de la société

Les obligations légales

L'élaboration d'un plan d'entreprise est requise par la loi du 21 mars 1991, dont l'article 26 prévoit que "Le conseil d'administration de chaque entreprise publique autonome établit chaque année un plan d'entreprise fixant les objectifs et la stratégie à moyen terme de l'entreprise publique. (...) Les éléments du plan d'entreprise qui concernent l'exécution des tâches de service public sont soumis à l'approbation du ministre dont relève l'entreprise publique pour évaluation au regard des dispositions du contrat de gestion. Les autres éléments lui sont communiqués pour information."⁸⁰.

En application de l'article 3 de la loi, le contrat de gestion règle notamment les éléments que le plan d'entreprise doit contenir. Le premier contrat de gestion rappelait le caractère annuel du plan d'entreprise et précisait une liste de critères quant à son contenu⁸¹. Le premier plan d'entreprise portait toutefois sur la période 1993-1996 et était plutôt une description générale des activités de l'entreprise et des actions ponctuelles envisagées⁸². Il comprenait très peu d'objectifs quantifiés. Fondé sur des prévisions linéaires, l'impact de ce plan sur les résultats d'exploitation était minime.

Le plan "Objectif 2005"

Pour la période 1996-2005, le plan "Objectif 2005" a été reconnu comme le plan d'entreprise⁸³. Ce plan fait suite à l'audit commandité en 1994 par le ministre des Communications sur la situation financière de la S.N.C.B. et son évolution. Compte tenu de l'importance du déficit structurel, tous les scénarios aboutissaient à la conclusion qu'un équilibre financier était hors de portée à l'horizon 2005 sans une augmentation des contributions de l'Etat pour les missions de service public et une augmentation du financement externe des infrastructures T.G.V.

La société a été invitée à proposer des mesures visant à l'équilibre financier. Dans le plan "Objectif 2005"⁸⁴, la S.N.C.B. décrit les stratégies et moyens qu'elle mettra en œuvre

⁸⁰ Par ailleurs, l'article 160 de la loi prévoit que le plan d'entreprise de la S.N.C.B. comprend la description des conditions générales d'exploitation du transport international de voyageurs par train.

⁸¹ L'article 66 du premier contrat de gestion précisait en effet que le plan d'entreprise développera ou contiendra au moins les éléments suivants :

- 1° la description du contexte général dans lequel l'entreprise est placée ;
- 2° la stratégie générale qui, notamment, œuvre au sein d'un système de transport ;
- 3° l'organisation interne de l'entreprise ;
- 4° la stratégie et les moyens mis en œuvre pour assurer, d'une part, la poursuite normale de ses activités et, d'autre part, l'accomplissement des missions de service public qui lui sont imparties (à cette fin l'entreprise devait se fixer des limites et/ou objectifs précis) ;
- 5° les ressources humaines, en ce compris l'évolution de l'emploi et de la formation ;
- 6° les équilibres financiers ;
- 7° les mesures retenues afin de réduire le déficit structurel ;
- 8° les objectifs de l'entreprise en matière de sécurité et de qualité des prestations ;
- 9° les mutations de l'appareil de production résultant, notamment, du programme d'investissements.

⁸² La S.N.C.B. ne partage pas cette analyse (voir document de la S.N.C.B., annexé).

⁸³ L'article 65 du contrat de gestion est ainsi libellé : "En application de l'article 26 de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques, le plan "Objectif 2005" constitue le plan d'entreprise fixant les objectifs et la stratégie de la S.N.C.B. Ce plan, de même que les dispositions concernant le niveau de l'emploi qui figurent dans le protocole d'accord social négocié en février 1996 entre la S.N.C.B. et les organisations syndicales représentatives, sont approuvés par l'Etat en tant que "plan d'entreprise".

⁸⁴ Le plan "Objectif 2005" et l'accord social 1996-1998 qui le complète ont été approuvés par le conseil d'administration de la S.N.C.B. le 15 février 1996 et par le gouvernement fédéral le 16 février 1996.

pour répondre aux missions de service public et pour contribuer à l'amélioration de ses résultats financiers.

Le scénario de base, dans la ligne du plan d'entreprise 1993-1996, aboutissait à un endettement de la S.N.C.B. de l'ordre de 269 milliards de francs en 2005 (contre 117 milliards en 1995).

Parmi les facteurs entravant le retour à l'équilibre financier, la S.N.C.B. citait le fait que la réduction des effectifs ne pouvait être réalisée que sur la base des départs naturels ou volontaires, ainsi que les délais nécessaires avant que les investissements T.G.V. produisent leurs effets.

Ce scénario de base se révélant insuffisant afin d'atteindre l'objectif fixé, le plan comporte des dispositions complémentaires et vise à garantir la capacité de la société à réaliser des investissements. Avec la prise en compte des mesures additionnelles à mettre en œuvre (tant par la S.N.C.B. que par l'Etat), l'endettement prévu était ramené à 213 milliards en 2005.

Le plan "Objectif 2005" est donc essentiellement un plan de redressement financier fondé sur des mesures structurelles telles qu'une amélioration de la productivité, des adaptations comptables, l'augmentation des contributions de l'Etat et un effort de modération salariale. La notion de productivité était toutefois uniquement fondée sur une diminution importante des effectifs, laquelle n'a pas encore été concrétisée à ce jour. Le plan initial tablait sur un effectif équivalent temps plein de 35.000 personnes en 2005. L'effectif rémunéré était encore de plus de 41.000 personnes au 1^{er} janvier 2000.

Le plan "Objectif 2005" ne contient aucune distinction entre les prévisions relatives aux résultats des missions de service public et celles qui portent sur les activités commerciales. En outre, il est limité à la S.N.C.B. elle-même et ne comprend pas une approche des activités et de la stratégie du groupe.

Commentaires
de la S.N.C.B.

"En regard de ces critiques, la SNCB tient à apporter les précisions suivantes :

Le plan "Objectif 2005" approuvé par les organes de gestion de la Société le 15 février 1996 s'appuyait sur trois composantes :

- le plan décennal d'investissements 1996-2005,*
- la restructuration interne de la Société en centres d'activités,*
- un volet social intégrant notamment des formules de redistribution du travail.*

Au travers de ce plan, les organes de gestion de la Société proposaient un certain nombre de mesures ponctuelles et structurelles qui devaient permettre à la SNCB d'atteindre un équilibre financier à l'horizon 2005 dans le cadre des missions qui lui étaient imposées par le Gouvernement, parmi lesquelles l'exécution des missions de service public et la réalisation du projet T.G.V. de frontière à frontière .

La Cour des comptes estime que ce plan a été conçu au départ d'une approche essentiellement financière et qu'en conséquence, il ne constitue pas un plan d'entreprise au sens formel du terme.

La SNCB considère quant à elle que ce plan est d'un intérêt stratégique essentiel, notamment du fait des options prises en terme de structure de la Société : la réorganisation basée sur les centres d'activités visait à développer une structure et une culture d'entreprise permettant une plus grande responsabilisation à tous les niveaux de l'entreprise, élément indispensable pour atteindre les objectifs financiers assignés.

Il convient en outre de noter que par le biais des businessplans, lesquels constituent une composante essentielle du plan "Objectif 2005", chacun des centres

d'activités est amené à concevoir son propre plan d'entreprise et ce, dans le respect de la stratégie globale de l'entreprise.

(...)

Enfin, il est vrai que le document "Objectif 2005" ne contient pas de distinction entre les missions de service public et les autres missions. Comme déjà précisé ci-avant, les mesures et leurs effets ont été évalués au niveau de la SNCB.

Compte tenu du fait que la nouvelle répartition des activités entre les centres d'activités devait encore être entamée et que la comptabilité de gestion qui devait y être greffée n'était évidemment pas encore disponible non plus, il aurait été par trop téméraire de vouloir opérer cette distinction. En outre, il fallait encore développer une méthode d'évaluation et de comptabilisation en vue de dissocier les produits et charges relatifs aux missions de service public de ceux des autres activités".

L'actualisation du plan "Objectif 2005"

L'article 26 de la loi du 21 mars 1991 prévoit le principe d'un plan annuel fixant les objectifs et la stratégie à moyen terme de l'entreprise publique.

En 1998 et en 1999, l'unité centrale de coordination "Stratégie et développement" a dressé un état d'avancement "physique" de la restructuration de la société et des investissements qui y sont liés. Le plan d'entreprise ne faisait donc pas l'objet d'une évaluation proprement dite à cette occasion.

En mars 2000, le conseil d'administration a reçu une comparaison entre les résultats de la période 1996-1999 et les prévisions du plan "Objectif 2005"⁸⁵. Cette comparaison "mécanique" et dépourvue de commentaires a été réalisée par l'unité centrale de coordination "Accounting and controlling" et non par le service "Stratégie et développement" de la société. De plus, ainsi que l'a fait remarquer le commissaire du Gouvernement, cette comparaison ne fait pas mention d'éléments importants qui diffèrent des hypothèses retenues lors de la rédaction du plan "Objectif 2005". Ainsi, le document reprend le chiffre d'affaires d'ABX (Belgique) pour les années 1996-1999, alors que le plan "Objectif 2005" ne le prévoyait qu'en 1996. En outre, la distribution dans le temps du financement et de la réalisation des travaux T.G.V. ne correspond pas aux anticipations effectuées à l'époque. En conseil d'administration du 28 mars 2000, le commissaire du Gouvernement a conclu que des écarts structurels par rapport au plan "Objectif 2005" justifient que soit mieux étayé ce type de comparaison et qu'une nouvelle discussion ait lieu à ce sujet dans le cadre de la réévaluation de ce plan⁸⁶.

Enfin, à la suite d'une décision du conseil d'administration de juillet 1999 et d'une demande de la ministre⁸⁷, une première actualisation du plan "Objectif 2005" a été présentée au conseil d'administration du 5 juin 2000⁸⁸. Elle prend en compte les résultats réels des dernières années, ainsi que des modifications qui sont intervenues, notamment au niveau du plan comptable, depuis 1996.

Le scénario de base, à politique inchangée, aboutit à un résultat courant négatif de 9,3 milliards de francs et à un endettement de l'ordre de 290 milliards à la fin de l'année

⁸⁵ Document C.A. 2000/60-11.

⁸⁶ Le conseil d'administration a néanmoins pris acte de cette comparaison.

⁸⁷ Lettre du 11 mai 2000 de la Ministre de la Mobilité et du Transport.

⁸⁸ Document C.A. 2000/164.

2005, contre 213 milliards de francs dans le plan initial. Une série de scénarios alternatifs sont proposés au conseil d'administration⁸⁹.

Mis à part certains scénarios prévoyant une amélioration de la productivité, le plan actualisé ne comprend aucune mesure qui traduirait une amélioration des résultats due à une stratégie adoptée délibérément par l'entreprise. A nouveau, l'augmentation de la productivité est uniquement fondée sur la réduction du volume de l'emploi. Par rapport au plan initial, les paramètres utilisés sont toutefois davantage précisés et expliqués.

Cette actualisation a fait l'objet de discussions au cours des conseils d'administration des 5 et 30 juin 2000. Compte tenu du déficit structurel des deux premières missions de service public, lequel constituerait un facteur important du déficit à long terme de la S.N.C.B., le conseil a donné mandat à la direction pour ouvrir des négociations avec la ministre de la Mobilité et des Transports afin qu'une révision du contrat de gestion permette de réaliser un équilibre des comptes de résultats de ces missions. Le plan actualisé n'a pas été soumis à ce jour à la ministre pour approbation (en ce qui concerne les missions de service public) et pour information (pour les autres activités), comme le prévoit la loi.

La Cour des comptes constate qu'en contradiction avec la loi, le plan d'entreprise n'a pas fait l'objet d'une révision annuelle, ni d'un suivi particulier par le Gouvernement, à l'exception de cette actualisation.

Les prévisions contenues, tant dans le plan initial que dans le plan actualisé, sont linéaires et ne comprennent aucun scénario significatif d'amélioration de la performance par la gestion. La seule mesure d'amélioration de la productivité envisagée repose en effet sur une réduction du volume de l'emploi.

Tel qu'il est conçu actuellement, le plan "Objectif 2005" ne constitue pas un instrument stratégique de pilotage de l'entreprise. En l'absence de révisions de ce plan, les budgets annuels n'en sont pas la traduction et peuvent être en complet décalage. En outre, le plan "Objectif 2005" ne contient pas d'indicateurs qui permettent d'orienter la gestion de la société et d'en mesurer les effets.

La Cour des comptes considère qu'en désignant le plan "Objectif 2005" comme étant le plan d'entreprise, le Gouvernement et la S.N.C.B. ont envisagé l'établissement d'un plan d'entreprise comme une démarche essentiellement formelle, sans en mesurer les avantages et les enjeux. Elle recommande qu'à l'avenir, une attention plus importante soit portée à la définition des objectifs et de la stratégie de l'entreprise.

Commentaires
de la S.N.C.B.

"En ce qui concerne l'évaluation et le suivi du plan "Objectif 2005", la SNCB souhaite formuler les remarques suivantes :

- Les études relatives à la mise en place des nouvelles structures se sont déroulées au cours de l'année 1997 et ont fait l'objet d'un reporting permanent auprès des organes de gestion de la Société.*
- L'exécution du plan décennal d'investissements et de l'accord social qui constituaient deux des volets du plan "Objectif 2005" a de la même manière fait l'objet d'un suivi et d'une évaluation périodiques.*
- En 1998, dès après la mise en place effective des nouvelles structures, les businessplans élaborés à l'aide d'un consultant dans le courant de l'année 1997 ont fait, à la demande du Comité de Direction, l'objet des premières adaptations*

⁸⁹ Dont le scénario 8, recommandé par le comité de direction, qui aboutit à un endettement de 233,5 milliards de francs à la fin de l'année 2005.

de type structurel (modification du modèle) et méthodologique (scénario "benchmarking" et scénario "prix négociés"). A la suite de ces adaptations, les prix de transfert ont été proposés à la Direction de la Société le 13 juillet 1998.

- Dès avril 1999, la procédure d'actualisation des businessplans a été enclenchée en étroite collaboration avec tous les centres d'activité, lesquels ont été chargés de fournir de nouvelles données en terme de besoins et en terme de production.
- En juillet 1999, les organes de gestion de la Société ont demandé qu'il soit procédé à une évaluation globale du plan d'avenir "Objectif 2005" notamment sous l'angle des prévisions financières et du respect des objectifs de ce plan. Par son courrier du 11 mai 2000, Madame la Ministre des Transports et de la Mobilité demandait également à la SNCB de procéder à la réactualisation du plan "Objectif 2005" sur base des résultats réels de la période 1996-1999.
- C'est en juin 2000 que les premiers résultats de ces divers travaux d'actualisation (businessplans et objectifs 2005) ont été présentés aux organes de gestion de la Société.
- C'est en fonction de ces résultats que de nouveaux objectifs ont été définis en terme de gestion et ont été traduits dans le budget d'exploitation 2001.

En outre, par ses courriers des 30 juin et 20 décembre 2000, la SNCB a informé Madame la Ministre des Transports et de la Mobilité du fait que le déficit des deux premières missions de service public représente un élément constitutif du déficit à long terme de la Société, et que mandat avait été donné à la Direction pour ouvrir des négociations dans la perspective d'une révision du contrat de gestion quant aux montants financiers octroyés par l'Etat pour l'exécution de ces deux missions.

Ce bref aperçu des diverses actions engagées depuis l'approbation du plan "Objectif 2005" montre bien que la réforme des structures de la société est une réforme de grande envergure dont la mise en oeuvre a nécessité du temps et le déploiement de nombreux moyens techniques et humains pour son étude, son implémentation opérationnelle et le développement des instruments comptables et financiers indispensables à la gestion de tous les centres d'activités.

Ce n'est que lorsque la SNCB a pu disposer de ces instruments – les premiers prix de transfert ont été approuvés par les organes de gestion en juillet 1998 – et a pu en mesurer l'impact sur les comptes de la Société, qu'elle a pu entamer une procédure d'évaluation des résultats par rapport aux objectifs initialement fixés, c'est à dire à la mi '99.

Il était matériellement impossible d'effectuer un tel travail de manière sérieuse avant ce délai (...).

Bien que les parties du "plan d'entreprise" relatives aux missions de service public n'aient pas été soumises à l'approbation formelle de la Ministre, conformément à l'article 26, cela n'empêche pas que les documents qui s'y rapportaient directement ou indirectement et qui avaient été examinés en Conseil d'Administration, aient bien été portés à la connaissance de la Ministre (conformément à l'article 70 du contrat de gestion).

En conclusion, la SNCB ne peut partager l'avis selon lequel le plan "Objectif 2005" ne peut être considéré ni comme un instrument stratégique de pilotage de la Société, ni comme son plan d'entreprise ainsi que le prescrit l'article 65 du contrat de gestion, et qu'elle n'en aurait pas mesuré à suffisance les avantages et les enjeux.

Depuis la mise en place des nouvelles structures, la SNCB a, au contraire, pris de nombreuses initiatives afin de mettre en place les outils et mécanismes nécessaires pour assurer la cohérence entre le plan "Objectif 2005", les businessplans et les budgets d'exploitation".

Tout en reconnaissant l'importance du plan "Objectif 2005" adopté en février 1996 en tant qu'instrument traduisant la politique d'assainissement convenue entre l'entreprise et le Gouvernement, la Cour des comptes constate qu'en l'absence de révision annuelle et d'indicateurs suffisants en termes de gestion, la S.N.C.B. ne dispose pas d'un véritable plan d'entreprise. Les indicateurs de gestion ne doivent d'ailleurs pas exclusivement être issus du système comptable et financier.

Complémentairement, elle fait observer que, si les *businessplans* et la tenue d'une comptabilité de gestion permettent effectivement d'évaluer l'impact de la stratégie de chaque unité de l'entreprise sur ses résultats, il n'était pas indispensable de disposer de ces instruments pour actualiser le plan "Objectif 2005", compte tenu, par exemple, de l'évolution réelle des dépenses de personnel ou de l'endettement.

La stratégie de développement du réseau ABX

Le plan "Objectif 2005" et son actualisation sont en outre limités à la société proprement dite et n'intègrent pas les données du groupe S.N.C.B., alors que le volume d'affaires réalisé par les filiales est devenu plus important que celui de la société mère⁹⁰.

Parmi les grands objectifs contenus dans le plan initial, on peut en retenir deux susceptibles d'éclairer la politique de diversification et de développement commercial :

- *"développer les activités commerciales dans les domaines où les perspectives de croissance sont les plus importantes : le transport international de voyageurs par trains à grande vitesse et le trafic de marchandises entre les grands centres portuaires et industriels européens ;*
- *élargir, progressivement, les zones d'activités des entreprises du groupe S.N.C.B. et, si nécessaire, en créer de nouvelles pour augmenter sa présence dans la chaîne de transport complète, dans le cadre d'une stratégie intégrée."*

En ce qui concerne ABX, les dispositions laconiques contenues dans le plan d'entreprise 1996-2005 faisaient état d'un statut de très large autonomie de ce secteur au sein de la S.N.C.B. et les prévisions étaient limitées au chiffre d'affaires pour les années 1995 et 1996.

L'évolution de la stratégie de développement du réseau ABX a manifestement été initiée par la direction, au fil des opportunités d'acquisition qui ont pu être identifiées. Tant la diversification des activités que l'étendue du réseau ABX paraissent résulter davantage de ces opportunités que d'un plan stratégique préalablement débattu et approuvé par le conseil d'administration.

Certes, le conseil d'administration a été régulièrement informé de la finalité du projet ABX et chaque dossier d'acquisition lui a été formellement soumis pour approbation. L'examen de ces dossiers a toutefois davantage été mené dans le cadre d'une approche essentiellement basée sur les délégations de pouvoirs⁹¹ et dans des délais qui ne permettaient qu'un assentiment ou un refus⁹².

⁹⁰ Voir à ce sujet le chapitre VI relatif au développement des activités commerciales.

⁹¹ Ainsi, par exemple, en séance du 29 avril 1999, le conseil a pris acte de la stratégie établie en vue du développement du réseau ABX et a mandaté la direction pour poursuivre les investigations préparant la réalisation de cette stratégie en France et en Italie, étant entendu qu'il devra à nouveau être saisi du dossier avant qu'un engagement soit pris.

⁹² Voir le point 3 ci-dessus.

Depuis le mois de mai 2000, le conseil a engagé une réflexion stratégique, avec l'aide d'un consultant international, sur l'ensemble des activités de transports de marchandises, tous modes de transport réunis, ainsi que sur les activités logistiques qui leur sont associées.

La Cour des comptes estime que le fruit de ces réflexions devrait être traduit dans un plan d'entreprise adapté à l'ensemble du groupe S.N.C.B.

Le développement des instruments de gestion de la société

Instaurer un véritable plan d'entreprise se justifie non seulement par le respect des exigences de la loi du 21 mars 1991, mais également par des raisons qui relèvent de la bonne gestion. Un tel plan peut avoir un impact important à cet égard et d'autant plus déterminant qu'il pourrait être décliné en budgets pour chaque unité de la S.N.C.B.

La réorganisation de la société, au 1^{er} janvier 1998, est en effet fondée sur des unités, dirigées par un *manager*⁹³. Chaque unité dispose d'un *business plan* et peut chiffrer ses résultats grâce à une comptabilité interne de gestion. Les prestations entre unités font l'objet de contrats internes ou de facturations sur la base de prix de transferts, lesquels sont censés refléter les conditions du marché et non les coûts réels de l'unité.

De manière générale, les coûts réels sont supérieurs aux prix de transfert. La référence aux conditions du marché est en principe un incitant pour l'amélioration de la productivité et la maîtrise des coûts (voir à ce sujet, le chapitre VII, section II).

L'efficacité réelle de l'ensemble d'un tel dispositif nécessite toutefois que soient rencontrées les conditions suivantes :

- le plan d'entreprise doit exprimer la volonté de la société d'améliorer ses résultats et préciser la stratégie et les moyens qu'elle entend mettre en œuvre afin d'y parvenir ;
- le plan d'entreprise doit fixer des objectifs mesurables en termes de volume d'affaires, de productivité et de résultats ;
- la direction doit être évaluée sur la mesure dans laquelle elle a contribué à ce que ces objectifs soient atteints⁹⁴ ;
- les *business plans* doivent être une déclinaison du plan d'entreprise, comprendre des indicateurs⁹⁵ et des objectifs, en terme de performance, en relation avec les objectifs généraux de l'entreprise, et constituer, pour chaque unité, un contrat avec le *manager* concerné ;
- les *managers* doivent à leur tour être évalués sur la mesure dans laquelle ils ont contribué à ce que ces objectifs soient atteints.

La Cour des comptes considère que ces conditions ne sont actuellement pas réunies.

En outre, elle relève que le service *businessplanning* de l'unité centrale de coordination "Stratégie et développement" ne comprend que deux personnes et que l'élaboration des budgets, de même que les prévisions du plan d'entreprise, sont effectuées par des services comptables (le service "Budgets, *businessplan* et *reporting*" de l'unité centrale de coordination "Accounting and controlling").

⁹³ Au sens général du terme. Sur le plan interne à la S.N.C.B., il est fait une distinction entre *manager* et *general manager*.

⁹⁴ Dans la structure actuelle des organes de gestion de la société, cela implique une évaluation des administrateurs directeurs par les administrateurs ordinaires avec, pour sanctions possibles, une révocation ou un non-renouvellement de leur mandat à l'expiration du terme de six ans.

⁹⁵ La définition, par l'unité centrale de coordination "Accounting and controlling", d'indicateurs stratégiques de gestion est en cours.

La Cour des comptes recommande que l'unité centrale de coordination "Stratégie et développement" dispose des effectifs et des outils liés à la comptabilité de gestion qui lui permettent d'élaborer les budgets des unités, ainsi que les prévisions du plan d'entreprise, et de tester l'impact des mesures proposées.

Ce service devrait être chargé de procéder à une évaluation et une révision annuelle du plan d'entreprise, sur la base des résultats réels et des modifications intervenues dans la stratégie de l'entreprise.

Afin de développer davantage le souci d'améliorer les résultats et de traduire avec efficacité les objectifs de l'entreprise dans la gestion de chaque unité, la Cour des comptes recommande également que la direction et les *managers* soient évalués notamment sur leur contribution à l'amélioration des performances.

5 La fonction de contrôle interne

Introduction

Le contrôle interne mis en place par la direction d'une entité contrôlée, sous sa responsabilité, se définit comme l'ensemble des politiques et des procédures conçues afin d'assurer la réalisation économique, efficiente et efficace des objectifs de l'entité, le respect des règles externes (lois, règlements, ...) et des politiques de la direction, la protection des actifs et des informations, la prévention et la détection des fraudes et des erreurs, ainsi que la qualité des pièces comptables et la présentation en temps voulu d'informations financières et de gestion fiables.

Le contrôle interne, intégré au fonctionnement de l'organisation et relevant de la responsabilité des dirigeants des services opérationnels, se distingue de l'audit interne, qui constitue une fonction séparée et est chargé d'évaluer l'existence et l'efficacité des procédures de contrôle⁹⁶.

L'un des principaux moyens de contrôle est la séparation des responsabilités ou des fonctions qui, si elles étaient combinées, permettraient à un individu d'enregistrer et d'effectuer la totalité d'une opération. La séparation des fonctions diminue le risque de manipulation ou d'erreur intentionnelles et augmente le niveau de contrôle. L'audit interne comme le contrôle financier doivent dès lors être indépendants de la gestion quotidienne des activités.⁹⁷

Dans le cas particulier de la S.N.C.B., un système de contrôle interne efficace et suffisant est indispensable aux administrateurs afin notamment de maîtriser les risques, tant d'une entreprise complexe qui doit répondre à des impératifs de sécurité importants, que d'un groupe qui développe un réseau mondial d'activités.

Chaque unité de la S.N.C.B. dispose d'un service de contrôle interne. L'implantation de la culture de contrôle interne est toutefois appréciée par la direction de la société elle-même comme étant encore insuffisante, raison pour laquelle une fonction de contrôle interne centralisé des contrats et marchés a été maintenue. A la suite de la restructuration de la S.N.C.B., le collège des commissaires a d'ailleurs plusieurs fois recommandé l'instauration d'un contrôle interne adapté à l'évolution de la société.

⁹⁶ "L'audit interne est une activité d'audit créée par une organisation et rattachée à son niveau hiérarchique le plus élevé. Ses fonctions incluent, entre autres, l'examen, l'évaluation et le suivi du caractère adéquat et de l'efficacité des systèmes comptables et de contrôle interne." (EUROSAI, Lignes directrices européennes concernant l'application des normes de l'INTOSAI, 1998, ligne directrice n° 51).

⁹⁷ *Idem*, ligne directrice n° 21.

L'étendue et les limites de cette fonction de contrôle de gestion centralisé sont examinées dans le chapitre consacré aux investissements dans les missions de service public, partie "marchés publics". Par contre, le dispositif de contrôle interne de chaque unité n'a pas été évalué dans le cadre limité de cet audit. Celui-ci a été centré sur l'organisation d'une fonction d'audit interne indépendante.

L'organisation de l'audit interne

Avant la réorganisation de la société, en 1998, il n'existait pas de service d'audit interne proprement dit. Le service d'audit interne existant était en réalité chargé uniquement de la répression des fraudes (comité de contrôle⁹⁸) et d'un avis préalable sur les contrats et marchés (contrôle de gestion centralisé).

En juin 1998, la place de l'audit interne dans l'organigramme de la société a été redéfinie et ses missions décrites dans une charte d'audit approuvée par le comité de direction. Cette charte est emblématique de la volonté d'organiser un nouveau système de contrôle interne dans le cadre de la restructuration de la société. Elle introduit notamment la distinction entre le contrôle interne et l'audit interne.

Il paraît important de souligner que le champ d'action de l'audit interne s'étend à l'ensemble du groupe S.N.C.B., en ce compris les filiales, sous réserve de l'accord préalable de leurs organes de gestion.

Dans le cadre de cette première charte d'audit, la nature et l'importance des missions d'audit étaient définies par le comité de direction, auquel le service d'audit interne est attaché⁹⁹.

Le collège des commissaires a analysé la structure de l'audit interne ainsi que la charte d'audit de la S.N.C.B.¹⁰⁰ Cette analyse a notamment mis en exergue les problèmes suivants :

- la place du service d'audit interne dans l'organigramme et la nécessité d'une liaison fonctionnelle et/ou hiérarchique avec le conseil d'administration ;
- la création d'un comité d'audit ;
- la nécessité de recrutements afin d'arriver rapidement à un effectif complet du service d'audit interne.

En ce qui concerne la place du service d'audit interne dans l'organigramme de la société, le collège des commissaires soulignait que ce service devait disposer d'un niveau d'indépendance suffisant, ce qui supposait qu'il ne soit pas soumis à l'autorité d'un organe qu'il doit contrôler et qu'il choisisse sans contrainte ses objectifs de contrôle ainsi que le calendrier de ses travaux. La création d'un comité d'audit était également recommandée afin d'assurer l'indépendance de la fonction d'audit dans l'entreprise ainsi qu'en raison de l'importance et de la structure du groupe S.N.C.B.

A la suite de ces recommandations, le conseil d'administration de la S.N.C.B. a approuvé, le 28 mai 1999, la création d'un comité d'audit, composé du président du conseil d'administration, des vice-présidents de ce conseil, ainsi que de l'administrateur délégué. Quant au service d'audit interne, il est resté sous l'autorité hiérarchique du comité de direction, mais le *manager* du service est directement responsable des travaux d'audit vis-à-vis du comité d'audit.

⁹⁸ Le comité de contrôle est également chargé d'une mission de recouvrement.

⁹⁹ En janvier 1999, le comité de direction a approuvé le programme d'audit 1999 de l'audit interne, lequel prévoyait au moins une mission dans chacune des unités de la société ainsi que dans une filiale.

¹⁰⁰ Lettre du 24 septembre 1998.

Les compétences du comité d'audit ont été énumérées comme suit :

- fixer son mode de fonctionnement ;
- approuver la charte d'audit de l'audit interne ;
- approuver le programme d'audit ;
- examiner les rapports d'activités semestriels ainsi que le résumé des principales recommandations de l'audit interne, entendre éventuellement les audités, formuler les options à retenir et suivre l'exécution de celles-ci ;
- approuver le budget dans ses composantes personnel et matériel.

Le comité d'audit a également été chargé de faire rapport annuellement au conseil d'administration.

Le comité d'audit s'est réuni une fois en 1999 et cinq fois en 2000. Lors de sa première réunion, le 14 septembre 1999, il a approuvé une nouvelle version de la charte d'audit de la S.N.C.B.

Le *manager* de l'audit interne rend directement compte au comité d'audit pour les missions d'audit. Ce comité est le destinataire de ses rapports d'activités semestriels.

Le service d'audit interne continue toutefois à être attaché fonctionnellement au comité de direction. A noter cependant que le *manager* de l'audit interne est nommé et révoqué par le conseil d'administration.

L'insuffisance des effectifs et le manque d'expérience des nouveaux recrutés n'ont toutefois pas permis de réaliser l'intégralité du programme d'audit 1999. Au 1^{er} avril 2000, l'effectif disponible pour la fonction d'audit interne comptait vingt et une personnes. A cet effectif, il convient d'ajouter le *manager* de l'audit interne ainsi que les services d'appui (trois personnes). L'objectif est d'arriver à un effectif d'une trentaine de personnes. Il est à noter que tous les auditeurs internes suivent ou ont suivi une formation spécialisée (*master in internal audit*).

En vertu des principes du *corporate governance*, le comité d'audit doit être composé d'administrateurs non exécutifs et d'administrateurs indépendants¹⁰¹. Le comité d'audit doit se réunir au moins quatre fois par an et organiser une concertation périodique avec les commissaires-réviseurs au moins une fois l'an. Le responsable de l'audit interne et le directeur financier doivent également assister aux réunions¹⁰².

Le directeur de l'audit interne de la S.N.C.B. est effectivement associé aux travaux du comité d'audit. Par contre, il n'y a pas de directeur financier à la S.N.C.B.

En octobre 2000, le conseil d'administration de la S.N.C.B. a engagé une réflexion sur le *corporate governance*. Le 24 novembre 2000, sur la base d'une étude comparative des comités constitués au sein du conseil d'administration des entreprises publiques autonomes, le conseil d'administration a décidé de revoir la composition du comité d'audit.

Depuis le 22 décembre 2000, ce comité est composé de quatre administrateurs ordinaires, dont l'un assume les fonctions de président. Le président du conseil d'administration et l'administrateur délégué sont invités aux réunions de ce comité et y siègent avec voix consultative. Le conseil d'administration a également décidé de compléter les com-

¹⁰¹ Des administrateurs exécutifs peuvent également y participer, notamment afin d'apporter leur connaissance de la gestion de la société. Dans ce cas, la réunion annuelle avec les commissaires-réviseurs devrait avoir lieu en dehors de la présence des administrateurs exécutifs. Cette participation peut également se faire sur l'invitation du comité d'audit.

¹⁰² Recommandations de la F.E.B., point 4.3.

pétences déjà confiées au comité d'audit en y ajoutant l'examen de toutes les informations financières à présenter à l'assemblée générale ou communiquées à l'extérieur par la S.N.C.B.¹⁰³

Lors de sa première réunion, le 30 janvier 2001, ce nouveau comité d'audit a confirmé le principe de l'invitation systématique du président du conseil d'administration et de l'administrateur délégué. Au moins une fois par an, une réunion séparée aura lieu respectivement avec l'audit interne, avec le collège des commissaires et avec la direction. Le commissaire du Gouvernement pourra être invité à sa demande et sera informé des travaux du comité d'audit. Le comité d'audit a également décidé de présenter un rapport au moins deux fois par an au conseil d'administration et de mettre l'accent, davantage que dans le passé, sur l'évaluation du système de contrôle interne, d'analyse et de gestion des risques.

Le comité d'audit a également demandé au *manager* de l'audit interne une étude sur la coexistence de services de contrôles avec le service d'audit interne proprement dit. Cette demande fait suite à une remarque du consultant commandité par le conseil d'administration, lequel a estimé que *"selon les normes internationales de la pratique de l'audit interne, la responsabilité existante du directeur de l'audit interne en matière de contrôle de gestion pourrait compromettre le rôle de contrôle et l'indépendance de la fonction d'audit interne. Cette situation serait toutefois transitoire et doit être placée dans son cadre historique."*

A ce sujet, le *manager* de l'audit interne considère que le contrôle de gestion centralisé constitue une source d'informations indispensable à l'exécution des missions d'audit interne.

Commentaires
de la S.N.C.B.

Complémentaire, dans ses commentaires au rapport provisoire de l'auditorat, la S.N.C.B. apporte des précisions relatives à cette fonction de contrôle interne, qui ne modifient toutefois pas le point de vue adopté.

En ce qui concerne les dispositions prises depuis la restructuration de la société afin de renforcer la fonction d'audit interne, et de rendre son exercice de plus en plus indépendant, la Cour des comptes considère que, si le processus engagé est loin d'être arrivé à maturité, le conseil d'administration a veillé à sa constante amélioration.

Depuis les décisions prises en novembre et en décembre 2000, la composition et les attributions du comité d'audit sont en conformité avec les principes du *corporate governance*. La Cour des comptes recommande toutefois qu'une distinction plus nette soit opérée entre les membres du comité d'audit et les membres invités. Elle estime que l'indépendance du comité d'audit serait renforcée si la participation de l'administrateur délégué était réservée à une invitation expresse, en fonction des dossiers examinés.

En ce qui concerne le service d'audit interne, la Cour des comptes considère le fait qu'il doive justifier de ses activités devant un comité d'audit composé d'administrateurs non exécutifs comme une garantie suffisante d'indépendance. Il paraît toutefois possible de la renforcer en impliquant le comité d'audit dans le processus de la nomination et la révocation du *manager* du service.

Quant à la présence d'un service de contrôle interne centralisé au sein du service d'audit interne, tout en considérant qu'une réorganisation serait actuellement prématurée, la

¹⁰³ En ce qui concerne l'information à donner aux actionnaires et autres personnes intéressées, les recommandations en matière de *corporate governance* préconisent une approche du type *comply or explain* (se conformer ou s'expliquer).

Cour des comptes recommande qu'un programme d'actions soit établi afin de renforcer, avec la participation du service d'audit interne, le dispositif de contrôle interne intégré dans les services opérationnels. A terme, l'efficacité de ce dispositif devrait permettre un exercice direct de la fonction d'audit interne, sur la base d'informations fiables, structurées et exhaustives, de manière telle que la fonction de contrôle interne centralisé puisse être requalifiée dans une autre structure.

Enfin, compte tenu de la nécessité de poursuivre l'implantation d'un contrôle interne et de l'étendue du champ d'action de l'audit interne (le groupe S.N.C.B.), le renforcement des effectifs de l'audit interne devrait être poursuivi.

6 Conclusions

1. La définition des objectifs et de la stratégie

En désignant le plan "Objectif 2005", conçu comme un plan de redressement financier, comme étant le plan d'entreprise 1996-2005, le Gouvernement et la S.N.C.B. n'ont pas mesuré à suffisance les avantages et les enjeux d'un véritable plan d'entreprise.

Ainsi, contrairement au prescrit légal, ce plan n'a pas fait l'objet d'une révision annuelle ou d'un suivi particulier par le Gouvernement, à l'exception d'une actualisation en juin 2000.

Le plan "Objectif 2005" ne contient aucune distinction entre les prévisions relatives aux résultats des missions de service public et celles qui portent sur les activités commerciales. En outre, ni le plan initial, ni le plan actualisé en 2000 n'intègrent les données du groupe S.N.C.B., alors que le volume d'affaires réalisé par les filiales est devenu plus important que celui de la société mère.

En l'absence de révisions de ce plan, les budgets annuels n'en sont pas la traduction et peuvent être en complet décalage. En outre, le plan "Objectif 2005" ne contient pas d'indicateurs qui permettent d'orienter la gestion de la société et d'en mesurer les effets.

La Cour des comptes recommande qu'une attention plus importante soit portée à la définition des objectifs et de la stratégie de la société et que les moyens nécessaires soient affectés à l'élaboration d'un véritable plan d'entreprise pour le groupe S.N.C.B., comprenant notamment l'utilisation ou l'élaboration d'indicateurs en termes de parts de marchés et de performances.

Le plan d'entreprise, le budget annuel et les *business plans* devraient en outre constituer des instruments complémentaires et cohérents, véritables tableaux de bord permanents permettant d'améliorer le contrôle des résultats. Un plan d'entreprise de qualité est susceptible d'avoir un impact d'autant plus déterminant qu'il pourrait être décliné en budgets pour chaque unité de la S.N.C.B.

La réorganisation de la société, au 1^{er} janvier 1998, était en effet fondée sur des unités, dirigées par un *manager*. Chaque unité dispose d'un *business plan* et peut chiffrer ses résultats grâce à une comptabilité interne de gestion. La Cour des comptes considère toutefois que la nouvelle structure mise en place reste incomplète et que cette réorganisation devrait être poursuivie.

Complémentairement, l'unité centrale de coordination "Stratégie et développement" devrait disposer des effectifs et des outils liés à la comptabilité de gestion, qui lui permettent d'élaborer les budgets des unités ainsi que les prévisions du plan d'entreprise, et de tester l'impact des mesures proposées. Ce service devrait être chargé de procéder à une évaluation et une révision annuelles du plan d'entreprise.

Afin de développer davantage le souci d'améliorer les résultats et de traduire avec efficacité les objectifs de l'entreprise dans la gestion de chaque unité, la Cour des comptes recommande également que la direction et les *managers* soient évalués notamment sur leur contribution à l'amélioration des performances.

2. La fonction de contrôle interne

En ce qui concerne les dispositions prises depuis la restructuration de la société afin de renforcer la fonction d'audit interne, et de rendre son exercice de plus en plus indépendant, il y a lieu de conclure que, si le processus engagé est loin d'être arrivé à maturité, le conseil d'administration a veillé à sa constante amélioration.

Depuis le mois d'octobre 2000, dans le cadre d'une réflexion sur l'application du *corporate governance* à la S.N.C.B., le conseil d'administration a pris de nouvelles décisions, lesquelles répondent à certaines objections émises à l'encontre du dispositif antérieur.

Depuis lors, la composition et les attributions du comité d'audit sont en conformité avec les principes du *corporate governance*. La Cour des comptes recommande toutefois qu'une distinction plus marquée soit opérée entre les membres du comité d'audit et les membres invités. Elle estime que l'indépendance du comité d'audit serait renforcée si la participation de l'administrateur délégué était réservée à une invitation expresse, en fonction des dossiers examinés.

En ce qui concerne le service d'audit interne, la Cour des comptes considère le fait qu'il doive justifier de ses activités devant un comité d'audit composé d'administrateurs non exécutifs comme une garantie suffisante d'indépendance. Il paraît toutefois possible de la renforcer en impliquant le comité d'audit dans le processus de nomination et la révocation du *manager* du service.

Quant à la présence d'un service de contrôle interne centralisé au sein du service d'audit interne, tout en considérant qu'une réorganisation serait actuellement prématurée, la Cour des comptes recommande qu'un programme d'actions soit établi afin de renforcer, avec la participation du service d'audit interne, le dispositif de contrôle interne intégré dans les services opérationnels. A terme, l'efficacité de ce dispositif devrait permettre un exercice direct de la fonction d'audit interne, sur la base d'informations fiables, structurées et exhaustives, de manière telle que la fonction de contrôle interne centralisé puisse être requalifiée dans une autre structure.

Enfin, compte tenu de la nécessité de poursuivre l'implantation d'un contrôle interne et de l'étendue du champ d'action de l'audit interne (le groupe S.N.C.B.), le renforcement des effectifs de l'audit interne devrait être poursuivi.

3. Les rapports au conseil d'administration

La Cour des comptes estime que le volume trop important et la fréquence du *reporting* au conseil d'administration font obstacle à un examen minutieux et systématique des dossiers. Il est parfois matériellement impossible aux administrateurs d'en prendre une connaissance suffisante et ce, d'autant plus que le niveau des délégations de pouvoirs est faible.

La Cour des comptes considère que cette situation devrait être réévaluée par le conseil d'administration, compte tenu de ses nombreux inconvénients. En premier lieu, il peut exister une présomption que tous les documents présentés au conseil ont été examinés et approuvés. Ensuite, le *reporting* demandé par le conseil d'administration est relativement contraignant. Qui plus est, le volume régulier des informations à fournir dans le chef des organes de gestion délégués ne favorise, ni leur autonomie, ni l'initiative en matière d'information particulière du conseil d'administration. Enfin, le conseil d'administration doit avoir la maîtrise de son agenda.

Le conseil d'administration devrait périodiquement redéfinir les informations qu'il souhaite recevoir de façon systématique et en limiter le volume, quitte à demander des rapports particuliers sur les matières qu'il déterminera en fonction de l'agenda de ses réunions. Cette approche permettrait d'ailleurs au conseil de consacrer davantage de temps à des réunions thématiques consacrées à l'ensemble d'une problématique.

Le conseil d'administration devrait en outre subordonner ses délibérations à une communication préalable d'informations suffisamment pertinentes et dans des délais compatibles avec la préparation de ses séances.

4. L'organisation structurelle de la gestion

Les fonctions de l'Etat

L'examen de l'organisation de la gestion de la S.N.C.B. conduit en premier lieu à une réflexion sur la présence et la pluralité de fonctions de l'Etat.

A l'égard de la S.N.C.B., l'Etat est à la fois actionnaire dominant (à plus de 99 %), organe de tutelle et cocontractant du contrat de gestion.

En tant qu'actionnaire, l'Etat doit porter son intérêt sur la qualité du patrimoine et sur les performances du groupe S.N.C.B., lequel constitue un actif parmi d'autres. A ce titre, il désigne les membres ordinaires du conseil d'administration ainsi que l'administrateur délégué. En tant qu'organe de tutelle et cocontractant du contrat de gestion, l'Etat est intéressé à la bonne exécution des missions de service public qui incombent à la société, ainsi qu'à la contribution de celle-ci à la politique de transport menée par le Gouvernement.

Cette dualité peut nuire au souci de la performance dans l'exécution des tâches de service public, à l'autonomie de développement de la société, voire à l'exercice de ces deux fonctions de l'Etat.

Une meilleure distinction entre ces deux fonctions revêt une importance particulière dans les entreprises publiques autonomes où l'Etat assume, en tant qu'actionnaire dominant, la responsabilité de la gestion et du contrôle de la société.

L'identification claire de ces deux fonctions et l'organisation d'un *reporting* distinct sont également de nature à favoriser l'exercice du contrôle parlementaire de l'action du Gouvernement à l'égard de chacune de ces fonctions.

Les recommandations formulées par la Cour des comptes en ce qui concerne, d'une part, la nomination et la révocation des administrateurs ordinaires et, d'autre part, le commissaire du Gouvernement sont de nature à améliorer l'exercice de ces deux fonctions.

La Cour estime enfin que la prise en compte de ces fonctions de l'Etat pourrait trouver sa place dans une réflexion générale sur les modifications à apporter à la loi de 1991.

La composition du conseil d'administration

A l'exception des deux membres désignés sur proposition de deux organisations syndicales représentatives du personnel, tous les administrateurs ordinaires représentent l'actionnaire dominant, à savoir l'Etat.

La mise en œuvre des principes du *corporate governance* à la S.N.C.B. nécessite que le processus de sélection et de nomination des administrateurs soit revu, de manière à assurer la présence d'un nombre suffisant d'administrateurs indépendants, au sens du *corporate governance*, et de réunir les profils de compétences correspondant aux activités de la société.

Quant à la révocation des administrateurs, elle requiert actuellement l'avis conforme du conseil d'administration à la majorité des deux tiers des voix. Cette situation paraît contraire au principe de responsabilité des administrateurs, ainsi qu'à la souplesse qui est nécessaire afin de pouvoir adapter le profil des administrateurs à l'évolution de l'entreprise et du contexte dans lequel elle développe ses activités.

Une révision de la loi du 21 mars 1991 pourrait organiser la présence au conseil d'administration d'administrateurs non exécutifs et d'administrateurs indépendants, en nombre suffisant pour faire valoir leur point de vue.

Cette loi devrait en outre définir les principes d'une procédure de sélection et de nomination des administrateurs et assouplir les modalités de leur révocation. La prévention des situations de conflit d'intérêts ou de fonctions devrait également être prise en compte lors de la sélection des administrateurs, plus particulièrement dans le cas des administrateurs indépendants. Cette adaptation de la loi pourrait enfin instituer un comité de nomination chargé de participer à la définition des divers profils de compétences des administrateurs ordinaires et de formuler des propositions.

Les compétences des organes de gestion

La loi du 21 mars 1991 a précisé un socle de compétences propres au conseil d'administration qui est conforme aux responsabilités qui lui incombent dans le cadre du *corporate governance*, à savoir, la définition des objectifs généraux, de la stratégie, ainsi que l'exercice d'une fonction de contrôle.

Contrairement aux autres entreprises publiques, la S.N.C.B. est dotée de trois organes de gestion. Outre le conseil d'administration et le comité de direction, la loi a également instauré un comité restreint. Celui-ci est composé de huit membres, dont cinq administrateurs ordinaires.

Cette composition mixte du comité restreint n'est pas de nature à favoriser la distinction entre les responsabilités du conseil d'administration et celles de la direction.

En outre, compte tenu du fait que les six membres du comité de direction sont membres du conseil d'administration, la participation de cinq administrateurs ordinaires au comité restreint a pour conséquence que, sur les dix-huit membres du conseil d'administration, onze auront préalablement pu prendre connaissance et débattre des dossiers. Il paraît ainsi difficile à la minorité des membres du conseil d'administration qui délibèrent pour la première fois de faire valoir un point de vue différent des décisions qui leur sont proposées.

Cette situation est aggravée par le faible niveau des délégations de pouvoirs accordées par le conseil d'administration aux autres organes de gestion de la société.

La Cour des comptes recommande dès lors la suppression du comité restreint, laquelle serait de nature à simplifier le processus décisionnel et éviterait de conférer à des administrateurs non exécutifs un rôle opérationnel, préalablement aux délibérations du conseil d'administration. Compte tenu de son incidence sur le processus décisionnel et du peu de délégations attribuées au comité restreint, sa suppression permettrait de simplifier la structure de gestion de la S.N.C.B.

La Cour des comptes recommande également au conseil d'administration de se recentrer sur ses missions de base, par l'octroi de délégations sensiblement plus élevées et la responsabilisation de la direction et des *managers*.

En outre, en ce qui concerne la gestion des unités internes à la S.N.C.B., l'existence d'une vingtaine de comités de gestion et l'implication directe des membres du comité de direction dans l'accompagnement des *managers* ont pour effet de limiter les compétences formelles qui sont déléguées à ces derniers et ne favorisent pas l'autonomie indispensable à la responsabilité du *management*.

Outre qu'ils constituent un organe de gestion supplémentaire, les comités de gestion contrarient les principes qui sont à la base de la réorganisation de la société en 1998.

La Cour des comptes recommande dès lors la suppression des comités de gestion, sans préjudice de l'unité du système financier et comptable de la société.

Chapitre III

Le suivi du contrat de gestion

1 Contexte

Les obligations réciproques de la S.N.C.B. et de l'Etat font l'objet de deux textes de base : la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques et le contrat de gestion. Le premier contrat de gestion, en vigueur du 14 novembre 1992 au 31 décembre 1996, a été approuvé par l'arrêté royal du 30 septembre 1992. Le deuxième contrat, applicable du 1^{er} janvier 1997 au 31 décembre 2001 et approuvé par l'arrêté royal du 25 septembre 1997¹⁰⁴, a fait l'objet de deux avenants, intervenus durant l'année 2000, qui ont imposé de nouvelles obligations importantes dans le chef de la S.N.C.B.¹⁰⁵

Le contrat de gestion, dans la loi de 1991, constitue un instrument essentiel, qui contrebalance l'autonomie accordée à l'entreprise publique. La qualité et la pertinence des obligations qui y sont prévues, les moyens de contrôle ouverts à l'Etat, l'utilisation qui a été effectivement faite de ces moyens de contrôle, ainsi que les sources d'information disponibles à cet égard constituent autant d'indicateurs précieux pour mesurer si l'Etat a gardé une maîtrise suffisante sur les missions de service public, en dépit de l'autonomie accordée à l'entreprise.

2 L'élaboration des contrats de gestion

Question d'audit : Le processus d'élaboration et d'approbation des contrats de gestion et de leurs avenants intègre-t-il des études permettant d'objectiver l'équilibre entre les obligations réciproques de l'Etat et de la S.N.C.B. ?

Les négociations qui ont abouti aux deux premiers contrats de gestion ont été menées directement entre le ministre, assisté de membres de son cabinet, et la S.N.C.B. La plupart des acteurs ayant participé à ces négociations pour le compte de l'Etat ne sont plus en fonction actuellement. En outre, aucun document relatif à la position de l'Etat durant ces négociations n'a pu être produit aux auditeurs de la Cour des comptes pendant l'audit. Il n'est donc pas possible à la Cour des comptes de se prononcer aujourd'hui sur la pertinence du processus qui a conduit à la conclusion des deux premiers contrats de gestion.

L'examen a donc dû se limiter aux deux avenants récents qui ont modifié le contrat de gestion actuel et ont été négociés et conclus par la Ministre actuellement en fonction.

Le premier avenant au deuxième contrat de gestion¹⁰⁶ a pour objectif de formaliser la méthode d'évaluation utilisée dans la comptabilité de gestion et de rendre obligatoire la publication, en plus des comptes de résultats, de tableaux de ressources et emplois pour chacune des missions de service public.

L'adoption de cet avenant en avril 2000 est la conséquence de remarques émises par le collège des commissaires dans son rapport annuel 1998 et dans un rapport spécifique

¹⁰⁴ Portant approbation du deuxième contrat de gestion, M.B. du 29 octobre 1997.

¹⁰⁵ Sauf précision contraire, le texte qui suit fait référence au contrat de gestion dans sa version actuelle.

¹⁰⁶ Arrêté royal du 7 avril 2000, portant approbation du premier avenant au deuxième contrat de gestion de la S.N.C.B.

consacré à la comptabilité de gestion et au système distinct de comptes. Lors de la préparation de cet avenant, le cabinet de la Ministre a eu des contacts avec le collègue avant d'entamer les négociations avec la S.N.C.B. Il est donc permis de considérer que le processus ayant conduit à la conclusion de cet avenant a été soutenu par des études permettant d'en objectiver le contenu.

Le deuxième avenant¹⁰⁷ renforce les obligations de la S.N.C.B. en imposant la remise de rapports à des dates précises et prévoit la formation de groupes de travail.

La négociation de ce deuxième avenant a été précédée de nombreux contacts entre le cabinet et des représentants de la S.N.C.B., ainsi qu'avec le commissaire du Gouvernement. D'autres intervenants (Comité consultatif des usagers, service de médiation, organisations syndicales, ...) ont également été consultés. La négociation proprement dite a eu lieu avec les organes de direction de la S.N.C.B. L'Administration du transport terrestre a été chargée de la finalisation des textes.

Pour procéder à un examen des conditions dans lesquelles ce deuxième avenant a été négocié, les auditeurs de la Cour des comptes ont souhaité savoir si le Gouvernement s'est appuyé sur des documents écrits et chiffrés. Aucun document de cet ordre permettant d'objectiver le contenu de cet avenant n'a cependant pu être produit, alors pourtant que cet avenant était présenté, par le cabinet, comme une étape préparatoire avant le futur troisième contrat de gestion et que l'exécution de la plupart de ses dispositions peut être utile aux parties contractantes lors de la négociation de celui-ci.

La Cour des comptes recommande qu'à l'avenir, l'élaboration du contrat de gestion et de ses avenants fasse l'objet de documents précis, complets et chiffrés, préparés par les représentants de l'Etat, de manière à en faciliter la compréhension et la mise en œuvre et à en permettre le contrôle *a posteriori*.

En outre, la Cour relève que les conclusions de deux audits finalisés en septembre 1999 n'ont pas été prises en compte dans cet avenant, approuvé le 29 mai 2000.

- Le premier audit, commandé par l'Administration du transport terrestre, portait sur l'amélioration de l'outil statistique relatif à la régularité des trains. Cette étude proposait notamment l'adoption d'un avenant au contrat de gestion imposant à la S.N.C.B. la production de nouvelles statistiques, sans cependant remettre en cause l'indicateur global de régularité (95% des trains avec moins de 5 minutes de retard à l'arrivée).

Le deuxième avenant ne repose pas sur les conclusions de cet audit, même si, en exécution de l'une de ses dispositions, la S.N.C.B. a remis le 24 novembre dernier un rapport consacré en partie au retard des trains, dans lequel elle a tenu compte de ces conclusions ; elle y a également explicité en quoi certaines des mesures proposées sont applicables et d'autres pas¹⁰⁸.

Commentaires
de la S.N.C.B.

A ce propos, la S.N.C.B. relève dans ses commentaires qu' "un groupe de travail a été mis en place avec des représentants de l'Administration du transport terrestre afin de finaliser une proposition d'indemnisation de la clientèle en cas de service non exécuté ou ayant subi de sérieuses défaillances".

- L'autre audit, prévu par l'article 60 du contrat de gestion, portait sur les méthodes utilisées par la S.N.C.B. pour étudier l'évolution de la qualité du service et sur leur mise en œuvre.

¹⁰⁷ Arrêté royal du 29 mai 2000, portant approbation du deuxième avenant au deuxième contrat de gestion de la S.N.C.B.

¹⁰⁸ Voir ci-après point 3.3.2.2.

Le deuxième avenant ne tient pas compte des conclusions de cet audit, qui soulignait pourtant certaines insuffisances concernant, entre autres, le questionnaire utilisé par la S.N.C.B. dans ses sondages sur la qualité du service.

3 L'évaluation par le Gouvernement

Question d'audit : Le respect des contrats de gestion fait-il l'objet d'une évaluation par le Gouvernement fédéral et, si oui, cette évaluation est-elle effective, objective et pertinente ?

Trois acteurs sont chargés par le contrat de gestion de vérifier, au nom de l'Etat, le respect des obligations imposées à la S.N.C.B. : le Ministre ayant le transport ferroviaire dans ses attributions, le commissaire du Gouvernement et l'Administration du transport terrestre.

3.1 Suivi par le ministre de la Mobilité et des Transports

Le ministre suit les activités de la S.N.C.B. essentiellement par l'examen des documents du conseil d'administration et du comité restreint de l'entreprise. Ceux-ci lui sont transmis, en vertu de l'article 70 du deuxième contrat de gestion¹⁰⁹, en même temps qu'aux membres de ces organes et qu'à l'Administration du transport terrestre. Le commissaire du Gouvernement envoie au ministre un rapport après chaque réunion du conseil d'administration. Lorsque les documents des organes de gestion requièrent un complément d'explications, le ministre s'adresse à l'Administration du transport terrestre qui rédige en outre des rapports à son intention sur des points particuliers.

Le second avenant au deuxième contrat de gestion stipule en outre que le cabinet du ministre participe à un groupe de travail qui procède à une évaluation semestrielle du suivi du contrat de gestion. La première réunion relative à cet objet, prévue pour le mois d'octobre 2000, n'a pas encore pu avoir lieu. L'article 77 du contrat de gestion précise que les réunions de ce groupe sont appuyées par un document, à remettre par la S.N.C.B., qui n'a pas encore été établi, plusieurs mesures introduites par le dernier avenant étant entrées en vigueur plus tard que prévu.

Commentaires
de la S.N.C.B.

Dans ses commentaires, la S.N.C.B. précise que, "bien que le groupe de travail dont question à l'article 77 (...) n'ait pas encore été créé, il ne faut pas en conclure automatiquement que les documents de gestion demandés n'aient pas été, dans les délais, mis à la disposition du Conseil d'Administration et donc également, (...) portés à la connaissance de la Ministre."

3.2 Suivi par le commissaire du Gouvernement

La tutelle administrative du ministre sur l'entreprise publique autonome s'effectue à l'intervention du commissaire du Gouvernement. L'exercice des missions du commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B. est réglé par l'article 23 de la loi du 21 mars 1991 et par un arrêté royal du 5 mars 1992.

La loi prévoit que le commissaire du Gouvernement doit notamment veiller au respect du contrat de gestion, en s'assurant que la politique de la S.N.C.B. ne nuit pas à l'accomplissement des tâches de service public. Elle décrit également quel type de contrôle peut exercer le commissaire du Gouvernement, son accès à l'information auprès de l'en-

¹⁰⁹ Voir aussi l'article 73 du premier contrat de gestion.

treprise publique autonome et la procédure à suivre quant au droit de recours qu'il peut exercer contre les décisions du conseil d'administration et du comité de direction.

Le commissaire du Gouvernement fait rapport au ministre dont relève l'entreprise publique et au Ministre du Budget sur toutes les décisions qui ont une incidence sur le budget de l'Etat. Il peut également, tout comme le ministre, requérir l'organe de gestion compétent de délibérer sur toute question qu'il détermine, lorsque le respect du contrat de gestion le requiert.

Il convient de souligner qu'actuellement, le commissaire du Gouvernement est également le Directeur général de l'Administration du transport terrestre (A.T.T.), service du ministère des Communications et de l'Infrastructure chargé de veiller à la bonne exécution du contrat de gestion et au respect des procédures en matière d'investissements à charge de l'Etat. La Cour estime que cette situation n'incite pas l'A.T.T. à jouer pleinement son rôle d'organe de contrôle distinct, dans la mesure où son fonctionnaire dirigeant intervient déjà en qualité de commissaire du Gouvernement, et conduit dès lors à un affaiblissement de l'action de l'administration.

Commentaires
du commissaire
du Gouvernement

Dans ses commentaires, le commissaire du Gouvernement souligne que l'arrêté royal le désignant en qualité de commissaire du Gouvernement "stipule expressément que c'est parce qu'une personne est Directeur général de l'Administration du transport terrestre et qu'elle a l'expérience requise en matière ferroviaire qu'elle a été désignée."

Il ajoute que "l'organisation de synergies positives entre l'Administration du transport terrestre et le commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B. était clairement visée au cours de la période 1991-1992. Il en fut bien ainsi dans de nombreux domaines depuis le mois d'octobre 1992, ce qui a, indubitablement, permis de renforcer fortement le contrôle exercé sur la S.N.C.B."

Si les fonctions de Directeur général de l'Administration du transport terrestre et de commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B. avaient été scindées quant à leur exercice, le risque aurait été grand de devoir constater l'existence de deux pôles de pouvoir de contrôle beaucoup plus faibles et moins cohérents agissant pourtant dans des domaines similaires."

D'autre part, et de manière plus générale, la Cour souligne que les pouvoirs attribués par la loi au commissaire du Gouvernement et la manière dont leur exercice est organisé peuvent aboutir à en limiter la portée réelle. Le ministre ne peut en effet annuler une décision du conseil d'administration que si celle-ci a été auparavant suspendue par le commissaire du Gouvernement. De plus, la demande de suspension ne peut être introduite par le commissaire que dans les 4 jours qui suivent la décision. Ces modalités ne laissent guère de temps au ministre pour inviter le commissaire du Gouvernement à suspendre une décision¹¹⁰.

Commentaires
de la S.N.C.B.

Dans ses commentaires, la S.N.C.B. souligne "qu'une possible interférence continue de l'autorité de tutelle via le commissaire du Gouvernement serait difficilement compatible avec le rôle et la responsabilité du conseil d'administration."

3.3 Suivi par l'Administration du transport terrestre

La mission confiée à l'A.T.T., dans ce domaine, concerne deux aspects principaux, à savoir les rapports à produire par la S.N.C.B. et l'examen des objectifs chiffrés assignés à cette dernière. Elle porte également sur la tarification, l'information du Gouvernement,

¹¹⁰ Cette situation s'est produite en 2000.

l'évaluation générale du contrat de gestion et de son suivi, ainsi que sur les sanctions et pénalités.

L'A.T.T. agit en ces matières soit en application d'une disposition du contrat de gestion, soit à la demande du ministre, soit de sa propre initiative. Elle est également amenée à effectuer des missions ponctuelles à la demande du commissaire du Gouvernement, puisque celui-ci ne dispose d'aucun collaborateur.

La Cour des comptes souligne que l'A.T.T. ne dispose pas des ressources humaines nécessaires au plein accomplissement de ses missions. En effet, suite à la transposition en droit belge de directives européennes concernant les chemins de fer, l'A.T.T. s'est vu confier de nouvelles responsabilités (délivrance des licences et certificats de sécurité, contrôle de droit d'utilisation de l'infrastructure ferroviaire, ...), alors que son cadre est resté stable.

D'une manière générale, l'A.T.T. considère que les informations contenues dans les documents du conseil d'administration sont de bonne qualité et permettent d'opérer des recoupements avec les données transmises précédemment.

Il apparaît cependant que ces documents ne lui parviennent au mieux que quelques jours avant la réunion du conseil d'administration, ce qui ne permet pas à l'administration d'élaborer des notes globales sur les questions qui concernent particulièrement l'application du contrat de gestion par la S.N.C.B. Par ailleurs, les documents soumis au comité restreint, lesquels en application de l'article 70 du contrat de gestion sont également transmis au fonctionnaire dirigeant de l'A.T.T., ne sont pas diffusés dans les services, sauf lorsque le commissaire du Gouvernement souhaite disposer d'un avis technique ou juridique.

3.3.1 Les rapports et documents à fournir par la S.N.C.B.

Plusieurs articles du contrat de gestion imposent à la S.N.C.B. de remettre au Gouvernement des rapports (particuliers ou périodiques) concernant ses activités.

Pour évaluer la qualité du suivi réalisé par l'A.T.T., il convient d'examiner de quelle manière elle s'assure que tous les rapports prévus sont transmis, et qu'ils le sont dans les délais prescrits, et que leur contenu est conforme aux stipulations du contrat de gestion. Il faut également apprécier l'analyse qu'elle fait de ces documents et les conclusions qu'elle en tire.

D'une manière générale, le second avenant au deuxième contrat de gestion prévoit la production par la S.N.C.B. de plusieurs rapports particuliers, dans des délais rapprochés, et la mise en place de groupes de travail avec des représentants de la S.N.C.B. et de l'Etat.

3.3.1.1 Concernant l'offre de transport

La S.N.C.B. devait présenter, pour le 1^{er} septembre 1997 au plus tard, un nouveau plan de transport à l'A.T.T. qui devait donner son avis sur la conformité du plan avec le contrat de gestion et sa cohérence avec le plan d'investissements décennal et le plan "Objectif 2005" (article 17). L'avis de l'Etat devait être notifié à la S.N.C.B. dans les 60 jours calendrier.

Le nouveau plan de transport a été approuvé par le conseil d'administration du 18 juillet 1997 et transmis dans les temps à l'A.T.T. Celle-ci a examiné ce nouveau plan, s'est fait transmettre des renseignements complémentaires et s'est assurée que le plan de transport répond aux dispositions du contrat de gestion relatives au nombre de trains-kilomètres/jour, à la cadence des trains et à l'augmentation de capacité. L'A.T.T. a remis deux rapports à ce sujet au ministre. Cependant, hormis l'une ou l'autre allusion à ces

documents, la cohérence avec le plan d'investissement décennal et le plan "Objectif 2005" n'a pas fait l'objet d'un examen systématique.

L'article 17 du contrat de gestion, à la suite du second avenant, prévoit en outre la constitution d'un groupe de travail regroupant, outre la S.N.C.B., des représentants du ministre, de l'A.T.T. et du Comité consultatif des usagers auprès de la S.N.C.B., en vue d'étudier des adaptations fondamentales au plan de transport, susceptibles d'être mises en œuvre à partir de 2002. Une évaluation du travail de ce groupe est prévue tous les six mois. La Cour a pu constater que ce groupe de travail a commencé à travailler et a rédigé un premier rapport semestriel.

3.3.1.2 Concernant la mobilité

a) Le projet RER

L'article 19 du contrat de gestion prévoit deux actions principales.

La première a trait à l'amélioration de la ligne 26 (Hal-Vilvoorde). La S.N.C.B., qui était chargée de présenter des propositions à cet égard pour le 1^{er} septembre 2000, a rempli ses obligations, mais la décision finale quant aux mesures retenues et à la contribution financière de l'Etat est encore en cours de négociation.

La deuxième action concerne la conclusion d'un accord de coopération entre le pouvoir fédéral et les trois Régions, dont le projet, à élaborer par un groupe RER mis en place en 1999, devait être finalisé pour le 30 juin 2000. Dans un premier temps, la conclusion de cet accord a été postposée de commun accord au 31 octobre 2000. L'A.T.T. a informé la Cour que les discussions au niveau des acteurs institutionnels ne sont pas encore finalisées.

Par ailleurs, l'article 19ter charge la S.N.C.B. de rédiger, pour le 31 décembre 2000, la partie technique d'un cahier spécial des charges pour l'acquisition du futur matériel roulant RER, après consultation d'un groupe de travail regroupant des représentants de la Ministre, de l'A.T.T. et du Comité consultatif des usagers. En réalité, cette étude est menée par le groupe de travail précité, lequel a élaboré un premier document. Mais, suite à des réunions avec les représentants des usagers, des travaux d'étude complémentaires ont dû être entrepris.

D'une façon générale, pour le "projet RER", l'A.T.T., qui participe aux divers groupes de travail relatifs à sa réalisation, estime que cette circonstance est suffisante pour en garantir le suivi. Il n'existe donc pas de trace écrite d'une réaction de l'A.T.T. à propos des rapports remis par la S.N.C.B. Le contrat de gestion prévoit cependant qu'un rapport d'avancement est "soumis" à l'A.T.T., ce qui semble impliquer une étude et un avis de ce service.

b) Le transport combiné de marchandises

L'A.T.T. a participé activement à la rédaction d'un premier rapport commun ("masterplan"), concernant la mise en place d'une infrastructure propre à assurer le développement du transport combiné de marchandises, que l'article 31 du contrat de gestion imposait à l'Etat et la S.N.C.B. de rédiger pour le 31 décembre 1998. A la demande de la Ministre, ce service examine actuellement la possibilité de concrétiser à court terme certaines propositions formulées dans ce document.

3.3.1.3 Concernant la qualité

a) Le "rapport qualité" annuel

En vertu de l'article 62 du contrat de gestion, chaque année, avant le 30 avril, la S.N.C.B. doit établir un rapport circonstancié, se rapportant à l'exercice précédent, concernant la qualité des services et les règles de conduite à l'égard des usagers. Elle adresse ce rapport au ministre et à l'A.T.T.

Cette disposition, déjà prévue dans le premier contrat de gestion, est effectivement mise en œuvre, chaque année, par la S.N.C.B. Quant à l'A.T.T., si elle a rédigé une note sur les "rapports qualité" de 1996 et 1997, elle ne l'a pas fait pour celui de 1998¹¹¹ en raison de la mise en œuvre du plan IC-IR. La note relative au rapport pour 1999 n'a pas été réalisée à ce jour.

L'examen du "rapport qualité" pour 1997 effectué par l'A.T.T. est complet et en relève les insuffisances et les points forts.

La Cour des comptes estime que la rédaction par l'A.T.T. d'un avis écrit similaire à propos des rapports pour 1998 et 1999 aurait été particulièrement indiquée, puisque les dispositions du contrat de gestion ont été modifiées en 1997 et que l'A.T.T. s'interrogeait, dans son avis relatif à cette année, sur la comparabilité des données dans le temps et sur la satisfaction par la S.N.C.B. des exigences complémentaires introduites à cette occasion.

En outre, s'il ressort de ce "rapport qualité" une diminution sensible pour l'un des critères cités dans le contrat de gestion, la S.N.C.B. doit présenter au ministre un plan d'action d'amélioration de la qualité du service. Ainsi, suite à une diminution sensible de l'indicateur relatif à la régularité dans le "rapport qualité 1998", la S.N.C.B. a remis en juillet 1999 un plan d'action visant à améliorer ce point. La Cour souligne que l'A.T.T. n'a pas remis de rapport sur l'effectivité des mesures ainsi prévues.

Enfin, l'article 63 prévoit que, sur la base du "rapport qualité", l'A.T.T. et la S.N.C.B. doivent, annuellement, analyser et évaluer les matières en relation avec la qualité des services et rechercher des propositions concrètes pour l'améliorer ; le Comité consultatif des usagers et le service de médiation sont normalement associés à cette démarche. La Cour des comptes signale que cette disposition visant à systématiser cette procédure d'amélioration de la qualité et à fixer, si nécessaire, de nouveaux objectifs en ce domaine, n'est pas mise en œuvre.

b) Le développement des outils statistiques

L'article 60 du contrat de gestion prévoit que la S.N.C.B. doit poursuivre le développement de ses outils statistiques permettant d'étudier l'évolution de la qualité du service. Pour ce faire, elle doit réaliser ou faire réaliser des enquêtes par sondage. Le contrat de gestion stipule en outre que, si la S.N.C.B. réalise elle-même une partie des enquêtes prévues, elle doit confier à un organisme tiers et indépendant, choisi par le ministre ayant le transport ferroviaire dans ses attributions, la mission d'étudier les méthodes utilisées et leur mise en œuvre.

Les enquêtes par sondage ont bien été effectuées par la S.N.C.B. et leurs résultats font partie du "rapport qualité" annuel. De plus, les méthodes utilisées et leur mise en œuvre ont effectivement été auditées pour les données de l'année 1998 par un organisme tiers et indépendant.

Cet audit, effectué en 1999, dont le rapport final a été déposé en septembre 1999, et le rapport à ce propos réalisé par l'A.T.T. en janvier 2000, ont été examinés par la Cour. Le rapport de l'A.T.T. reprend les grandes lignes de l'audit et souligne les insuffisances que celui-ci a mises en évidence concernant, entre autres, le questionnaire servant à établir le "baromètre de qualité"¹¹².

¹¹¹ Le contrat de gestion ne lui impose d'ailleurs pas d'obligation dans ce cadre.

¹¹² Cet audit a estimé que les réseaux des pays voisins établissent des statistiques semblables à celles de la S.N.C.B., mais disposent de plus de moyens humains, financiers et matériels pour les recueillir.

Il faut rappeler que les conclusions de cet audit n'ont pas été mises en œuvre dans le second avenant au contrat de gestion, approuvé le 29 mai 2000. De plus, le "rapport qualité" établi par la S.N.C.B. pour l'année 1999 ne répond pas aux critiques les plus fondamentales énoncées dans ce rapport d'audit, bien que la S.N.C.B. y fasse référence.

Dans ses commentaires, la S.N.C.B. estime que la Direction de la société "a tenu compte de l'essentiel des recommandations [de cet audit], étant entendu que la S.N.C.B. estime par ailleurs que des aspects particuliers relatifs à la qualité du service tels que le transport de vélos, l'accessibilité et l'accueil des personnes à mobilité réduite doivent, dans un souci d'efficacité, faire l'objet d'une approche spécifique séparée". Elle mentionne également que "depuis la mi-2000, la confection du baromètre de qualité est confiée à une firme privée spécialisée, ce qui a permis d'en accroître la performance (augmentation du nombre d'enquêtes, traitement statistique, étude de corrélation, etc.)."

Enfin, l'A.T.T. estime qu'il n'est pas utile que ce type d'audit ait lieu chaque année. Il convient de noter, à cet égard, que le contrat de gestion ne contient aucune indication concernant la périodicité d'un tel audit ou les circonstances dans lesquelles il doit être réalisé à nouveau¹¹³.

c) Le système d'assurance de la qualité

En vertu de l'article 73, la S.N.C.B. doit présenter au ministre, pour le 31 décembre 1998, un rapport exposant la démarche que l'entreprise se propose de suivre pour se doter d'un système d'assurance de la qualité.

Sur ce sujet, la S.N.C.B. a présenté des rapports aux conseils d'administration du 18 décembre 1998 et du 30 juin 2000. L'A.T.T. a précisé au cours de l'audit que l'ensemble des documents relatifs à la qualité serait traité dans un rapport global. Il n'existe, par conséquent, à ce jour, aucun avis concernant les rapports remis en 1998 et en 2000 par la S.N.C.B.

3.3.1.4 Le plan d'entreprise

La loi du 21 mars 1991 prévoit en son article 26 que le conseil d'administration établit chaque année un plan d'entreprise fixant les objectifs et la stratégie à moyen terme de l'entreprise. Ce plan doit être communiqué pour information au ministre et les éléments qui concernent l'exécution des tâches de service public sont soumis à l'approbation ministérielle pour évaluation au regard des dispositions du contrat de gestion.

La Cour relève que le plan "Objectif 2005", désigné comme plan d'entreprise pour la période 1996-2005¹¹⁴, n'a pas été évalué au regard des dispositions du contrat de gestion, en tout cas de la part de l'A.T.T.

3.3.1.5 La publication des données chiffrées

L'article 72 du deuxième contrat de gestion prévoit que la S.N.C.B. doit présenter chaque année à l'A.T.T. un ensemble de données dont la liste est précisée et qui doit permettre d'apprécier, pour l'exercice écoulé, la réalisation effective des dispositions la concernant fixées dans le contrat de gestion. Il s'agit notamment de statistiques mensuelles relatives à la régularité des trains de voyageurs intérieurs et d'une appréciation de la part du marché de la S.N.C.B. pour le transport intérieur.

¹¹³ Par exemple, en cas de manquement important lors d'un premier rapport qui mérite un suivi dès l'année suivante.

¹¹⁴ Voir chapitre II, point 4.

Cette obligation, qui était déjà prévue par le précédent contrat de gestion¹¹⁵, est bien remplie par la S.N.C.B. Ces données sont utilisées par l'A.T.T. pour la rédaction des fiches budgétaires.

3.3.2 Les objectifs quantitatifs assignés à la S.N.C.B.

3.3.2.1 L'offre de trains

a) Objectifs

Les articles 11 à 13 du premier contrat de gestion indiquent la production journalière minimale que la S.N.C.B. doit offrir, en terme de trains-kilomètres par jour. Ces productions sont détaillées en fonction du type de jour (ouvrable – non ouvrable). Une norme minimale par type de relation (IC-IR – L – P) est prévue et complétée par un nombre minimal journalier de trains par point d'arrêt.

Lors de la conclusion du deuxième contrat de gestion, les minima relatifs aux jours ouvrables ont été revus à la hausse.

Relations		Obligations	
Jours	Type	1 ^{er} contrat de gestion (14/10/1992)	2 ^{ème} contrat de gestion (29/10/1997)
Ouvrables	Production journalière totale	160.000	190.000
	IC-IR	70.000	80.000
	L	60.000	62.500
	P	20.000	22.500
Non ouvrables	Production journalière totale	100.000	100.000
	IC-IR	55.000	55.000
	L	30.000	30.000

Le deuxième contrat de gestion a également prévu une clause aux termes de laquelle la S.N.C.B. s'engageait en outre à présenter, pour le 1^{er} septembre 1997, un nouveau plan de transport comportant une augmentation d'au moins 2 % de l'offre programmée les jours ouvrables pour les trains ordinaires. Ce plan a été appliqué à partir du mois de mai 1998.

D'autre part, selon le premier contrat de gestion, si la S.N.C.B. n'atteignait pas ces objectifs, elle devait en examiner les raisons et définir des mesures à porter à la connaissance de l'A.T.T.

Le deuxième contrat de gestion est plus précis à cet égard, puisqu'il prévoit que des pénalités sont imposées à la S.N.C.B. si elle n'atteint pas ces minima sur une base annuelle ou si elle n'augmente pas sa production de 2 % les jours ouvrables via son nouveau plan de transport. Dans les deux cas, la sanction revient à diminuer la contribution financière de l'Etat. La S.N.C.B. peut se prévaloir de cas de force majeure (des grèves, par exemple) pour échapper à ces sanctions.

¹¹⁵ L'article 75 du premier contrat de gestion imposait déjà la transmission de données chiffrées par la S.N.C.B. mais le libellé en était moins précis (pas de liste des indicateurs à fournir).

b) Production

Le tableau ci-dessous, élaboré à partir des chiffres annoncés par la S.N.C.B., permet de confronter ces minima à la production théorique offerte par la S.N.C.B. depuis 1991¹¹⁶.

Relations		Production					
Jours	Type	09/1991	09/1993	08/1997	05/1998	09/1999	06/2000
Ouvrables	IC-IR	107.166	109.135	91.477	110.300	112.061	111.913
	L	60.573	62.985	82.856	81.527	82.721	83.435
	P	26.193	26.442	25.640	27.086	26.118	25.727
	Total	193.932	198.562	199.973	218.913	220.900	221.075
Non ouvrables	IC-IR	91.288	91.570	70.678	80.716	80.854	82.581
	L	45.856	43.741	47.531	48.249	47.885	46.469
	Total	137.144	135.311	118.209	128.965	128.739	129.050

Il apparaît que les objectifs imposés à la S.N.C.B. par les deux contrats de gestion sont largement atteints. Ils se situaient cependant en deçà de son offre effective de l'année précédente ou en cours : alors que le premier contrat de gestion imposait à la S.N.C.B. de produire 160.000 trains-kilomètres chaque jour ouvrable en 1992, celle-ci en produisait déjà plus de 190.000 en 1991 ; de même, en 1997, la S.N.C.B. produisait 10.000 trains-kilomètres (c'est-à-dire 5 %) de plus que ce qui lui a été imposé lors de la conclusion du deuxième contrat de gestion.

La Cour des comptes constate dès lors que la S.N.C.B. n'a pas dû augmenter son offre réelle de transport pour respecter les normes imposées par les contrats de gestion.

L'augmentation d'au moins 2 % de l'offre programmée les jours ouvrables pour les trains ordinaires, imposée par le deuxième contrat de gestion, a été également largement atteinte par l'introduction du plan IC-IR en mai 1998.

L'A.T.T. conclut de ces chiffres que la S.N.C.B. remplit largement ses obligations en matière d'offre de transport. L'écart est d'ailleurs tel, par rapport aux normes minimales, que l'A.T.T. n'a pas procédé à une vérification exhaustive de la production annoncée par la S.N.C.B. Ce service ne semble en outre disposer ni des moyens humains, ni de l'outil informatique nécessaires à ce type de contrôle. Néanmoins, le rapport remis par le directeur général sur le nouveau plan de transport 1998 mentionne un examen par sondage de certaines données concernant les relations non-cadencées.

L'offre de transport est ainsi sensiblement supérieure aux obligations contenues dans le contrat de gestion, en fonction desquelles les contributions financières de l'Etat sont, en principe, déterminées. Dans ces conditions, la Cour des comptes estime que la mesure dans laquelle l'offre complémentaire mise en œuvre améliore ou détériore les résultats des deux missions de service public devrait faire l'objet d'une évaluation par la S.N.C.B.

Par ailleurs, le contrat de gestion ne précise pas explicitement si les minima déterminés par les articles 11 à 13 concernent l'offre théorique, telle qu'elle figure dans les indicateurs, ou le nombre de trains-kilomètres réellement prestés.

La Cour des comptes souligne toutefois que le contrat de gestion formule cette obligation de la S.N.C.B. en termes de garantie de production minimale journalière, ce qui paraît se référer à l'offre réelle. En outre, il est prévu (annexe 15) que la S.N.C.B. doit

¹¹⁶ Il s'agit de l'offre théorique puisqu'elle est déterminée *a priori*, en tenant compte des indicateurs de la S.N.C.B., et non *a posteriori* en calculant combien de kilomètres ont été parcourus par les trains sur la période à considérer.

transmettre à l'A.T.T. non seulement le nombre de trains-kilomètres prévus pour chaque nouvelle grille horaire, mais également, deux fois par an, une liste du nombre de trains supprimés et des trains-kilomètres qui y sont associés. Ces données, qui doivent être communiquées à l'A.T.T. pour vérifier la réalisation effective des dispositions du contrat, sont nécessaires au calcul des trains-kilomètres réellement parcourus. Enfin, de manière plus fondamentale, il est logique que les obligations imposées à la S.N.C.B. par le contrat de gestion, assorties de diverses sanctions, comme examiné ci-après, aient trait aux services effectivement proposés aux usagers. Ces divers éléments paraissent peu compatibles avec une obligation qui se limiterait à l'offre théorique.

Si l'A.T.T. reçoit bien les nouvelles grilles horaires et le nombre de trains-kilomètres qui y est associé, les données semestrielles concernant le nombre de trains-kilomètres supprimés ne lui sont par contre pas transmises. Cela empêche l'Administration de procéder à un contrôle de l'application de ce point du contrat de gestion.

La Cour estime dès lors que l'A.T.T. devrait développer des instruments lui permettant de procéder à la vérification de la production, tant théorique que réelle, du nombre de trains-kilomètres. Cette vérification est devenue encore plus importante en raison des dispositions introduites par le deuxième contrat de gestion et son second avenant¹¹⁷ :

- le non-respect des dispositions des articles 11 à 13 du contrat de gestion est la seule raison pour laquelle l'Etat pourrait prendre des sanctions (financières) à l'égard de la S.N.C.B. ;
- le maintien par la S.N.C.B. de son offre globale effective est une des conditions que la société doit remplir pour pouvoir augmenter ses tarifs au-delà de l'accroissement de l'indice-santé.

D'autre part, à l'avenir, le contrat de gestion devrait énoncer les objectifs à atteindre par la S.N.C.B. en termes de trains-kilomètres par jour en faisant clairement référence à l'offre réelle de trains.

De plus, l'offre de transport, telle que définie dans le contrat de gestion, fait uniquement référence au nombre de kilomètres parcourus par les trains. La prise en compte du nombre de voyageurs transportés et du nombre de kilomètres parcourus par ceux-ci permettrait de mieux quantifier la contribution que la S.N.C.B. doit effectivement apporter à la politique de mobilité menée par le Gouvernement fédéral.

Il convient enfin de relever que le nombre minimal journalier de trains par point d'arrêt est respecté.

Pour sa part, l'A.T.T. estime plus utile de concentrer son effort sur l'évaluation globale de l'offre, plutôt que de chercher à obtenir une précision absolue sur un seul critère. L'intérêt de la prise en compte de l'offre réelle devrait être, selon l'A.T.T., évalué plus avant, en raison de l'impact minime des suppressions de trains et de la complexité des calculs, notamment. Selon l'A.T.T., les travaux préparatoires du 3^e contrat de gestion visent à prendre en compte tous ces paramètres.

3.3.2.2 La régularité des trains

a) Objectif

En 1992, le premier contrat de gestion a fixé comme objectif à la S.N.C.B. de faire circuler, pour 1997, 95% des trains de voyageurs avec un retard maximal de 5 minutes à l'arrivée. Cet objectif a été repris, dans le deuxième contrat de gestion, comme norme à res-

¹¹⁷ Ces considérations sont développées plus loin, dans les parties consacrées aux sanctions et à la tarification.

pecter pour toute la durée de son application. Une nouvelle clause de ce contrat prévoit en outre que l'objectif sera réévalué compte tenu des résultats d'une enquête par sondage concernant la régularité des trains.

Pour établir l'indice effectif de régularité, le contrat de gestion prévoit que la S.N.C.B. peut neutraliser les retards liés à certaines circonstances : les retards dus à des cas de force majeure, ceux dus à l'exécution de grands projets d'investissement et, depuis la conclusion du deuxième contrat de gestion, ceux liés à des ralentissements de longue durée pour raisons de sécurité.

b) Résultats d'après la S.N.C.B.

	Objectif fixé	Résultat 1997	Résultat 1998	Résultat 1999
Avec neutralisations	95%	94,3 %	91,9 %	94,3 %
Sans neutralisations	–	92,5 %	88,8 %	91,4 %
Différence	–	1,9 %	3,1 %	2,8 %

D'après les chiffres fournis par la S.N.C.B.¹¹⁸ elle-même, la société n'a jamais atteint l'objectif fixé, en moyenne annuelle, depuis 1997. Il convient de signaler que le non-respect de cet objectif de régularité par la S.N.C.B. n'entraîne aucune pénalité financière. Tout au plus est-il prévu un examen des raisons de ce non-respect par la S.N.C.B. et une proposition de mesures concrètes, ce qui a été fait à diverses reprises.

Par ailleurs, l'impact des neutralisations de trains est important : il atteint environ 3 % au cours des deux dernières années examinées.

c) Une résolution de la Chambre des représentants

Le 14 janvier 1999, la Chambre des représentants a voté une résolution demandant au Gouvernement qu'il exige de la S.N.C.B. qu'elle affine ses statistiques sur les retards de trains et fasse ressortir clairement les retards survenus aux heures de pointe.

Suite à cela, l'A.T.T. a fait réaliser une étude relative à l'amélioration de l'outil statistique concernant la régularité des trains. Ce rapport a été finalisé en septembre 1999 et le Directeur général de l'administration a transmis une note au ministre qui reprend les conclusions de l'étude et les commentaires formulés par la S.N.C.B.

Par la suite, une disposition nouvelle a été ajoutée au deuxième contrat de gestion prévoyant que la S.N.C.B. devait remettre pour le 10 décembre 2000 au plus tard un rapport dont une partie serait consacrée à la question du retard des trains. La S.N.C.B. a remis ce rapport en tenant compte des conclusions et des propositions de l'étude dont question ci-avant¹¹⁹.

Le Gouvernement a donc réservé une suite favorable à la résolution votée par la Chambre des représentants ; les conclusions de l'étude, qui proposait l'adoption d'un avenant au contrat de gestion prescrivant à la S.N.C.B. la production de nouvelles statistiques (sans remettre en cause l'indicateur global de régularité), n'ont cependant pas été suivies lors de l'introduction du deuxième avenant.

¹¹⁸ Pour l'année 2000, la régularité atteint 93,6 % avec neutralisations et 90,7 % sans neutralisations.

¹¹⁹ L'étude proposait toutefois d'utiliser un indice de régularité qui ne tiendrait pas compte des neutralisations et qui traduirait ainsi mieux la situation réelle des voyageurs. La S.N.C.B. n'a pas marqué son accord sur ce point.

d) Le contrôle par l'A.T.T.

D'une manière générale, il appert que l'A.T.T. ne dispose pas des moyens nécessaires au contrôle des statistiques produites par la S.N.C.B. en matière de retards de trains.

Tout d'abord, l'objectif énoncé par le contrat de gestion n'est accompagné d'aucun principe quant aux modalités de son calcul, et la définition de ces modalités ne fait pas l'objet d'une convention entre la S.N.C.B. et l'Etat.

Ainsi, l'usage actuel suppose notamment que :

- les trains supprimés ne sont pas pris en compte dans l'établissement des statistiques ;
- les trains transitant par Bruxelles font l'objet de deux pointages, l'un à l'entrée de la jonction Nord-Midi, l'autre en gare destination ;
- les trains dont le retard à l'arrivée est compris entre 5 minutes et 5 minutes 59 secondes sont considérés comme n'étant pas en retard.

De plus, la S.N.C.B. ne transmet pas à l'Etat une liste des trains pour lesquels les retards ont été neutralisés.

La Cour des comptes estime qu'il s'indiquerait de prévoir une convention entre l'Etat et la S.N.C.B. sur les modalités de calcul de l'indice de régularité. Pourraient ainsi être réglées la neutralisation des retards dus à d'autres trains en retard (retards secondaires) et l'éventuelle neutralisation des relations ferroviaires dont l'horaire a été modifié suite à l'exécution des grands projets d'investissement.

Il conviendrait en outre de subordonner la neutralisation à la production par la S.N.C.B. d'une liste exhaustive et circonstanciée des retards dus à la force majeure. Un accord devrait intervenir entre l'Etat et la S.N.C.B. sur les cas possibles de force majeure. Pour ce qui concerne les retards invoqués en raison de l'exécution des grands projets d'investissement et de ralentissements de longue durée liés à des raisons de sécurité, la S.N.C.B. devrait fournir préalablement à l'Etat une liste des tronçons concernés.

Comme exposé plus loin, l'objectif de régularité fait maintenant partie des paramètres qui interviennent dans l'autonomie de la S.N.C.B. en matière d'augmentation des tarifs. Cela rend d'autant plus importante une réelle transparence dans la manière dont est déterminé l'indice de régularité.

e) La réévaluation de l'objectif de régularité

La Cour des comptes constate que la réévaluation de l'objectif de régularité, prévue dans le second avenant du deuxième contrat de gestion, n'est pas intervenue et qu'aucun échéancier n'est prévu à cet égard.

3.3.2.3 La tarification

En vertu de l'article 55 du deuxième contrat de gestion¹²⁰, la S.N.C.B. doit communiquer à l'A.T.T. à l'occasion de chaque adaptation tarifaire, la gamme des titres de transport et des tarifs appliqués, et ce deux mois avant qu'ils ne soient portés à la connaissance du public.

La règle prévalant en matière de tarification dans le premier contrat de gestion stipulait que le tarif de base¹²¹ ne pouvait s'accroître au maximum qu'à concurrence de l'évolution

¹²⁰ Qui remplace l'article 56 du premier contrat de gestion.

¹²¹ Le tarif de base concerné est le tarif des billets et des cartes-train en 2^{ème} classe pour la distance moyenne (rapport entre le nombre de voyageurs-kilomètres – billets et cartes-train et le nombre de voyageurs – billet et cartes-train).

du pouvoir d'achat nominal, estimé par le Bureau du Plan au moment de la conception de l'augmentation tarifaire.

Le deuxième contrat de gestion a introduit de nouvelles modalités d'augmentation tarifaire : la majoration de l'ensemble des titres concernés par le contrat de gestion ne peut varier, au maximum, qu'à concurrence de l'accroissement de l'indice-santé du mois de juin précédant l'augmentation tarifaire, majoré de 2 points.

Le second avenant a remplacé la majoration de 2 points par une majoration conditionnelle et variable : si la régularité des trains de voyageurs, telle que définie supra, est supérieure à 90 %, le pourcentage d'indexation lié à l'accroissement de l'indice-santé peut être augmenté au prorata du dépassement du seuil selon la formule suivante :

$$3 \times \frac{\text{régularité effective} - 90\%}{10\%}$$

En outre, cette majoration supplémentaire ne peut intervenir que dans la mesure où l'offre globale effective de la S.N.C.B. reste au moins similaire à celle mise en œuvre à l'heure de l'adoption de cet avenant.

La Cour des comptes constate que l'indice de régularité des trains intervient désormais dans la politique de tarification, mais que la S.N.C.B. n'est pas obligée, pour pouvoir augmenter ses tarifs au delà de l'indice santé, d'atteindre l'objectif de 95 % de trains avec un maximum de 5 minutes de retard, imposé par ailleurs dans le contrat de gestion.

La différence introduite par le second avenant au deuxième contrat de gestion est significative, une majoration de deux points au-delà de l'indice-santé n'est dorénavant permise qu'avec une régularité des trains de l'ordre de 96,67%.

Le tableau ci-dessous reprend, pour chaque année depuis 1993, l'augmentation tarifaire appliquée et l'augmentation maximale autorisée.

Date de l'augmentation tarifaire	Augmentation tarifaire	Contrat de gestion applicable	Augmentation maximale autorisée
01-02-93	+ 3%	N° 1	Augmentation du pouvoir d'achat nominal tel qu'estimé au moment de la conception de l'augmentation tarifaire : + 4,3 %
01-02-94	+ 3,1%	N° 1	Idem supra : + 3,1 %
01-02-95	+ 1,6%	N° 1	Idem supra : + 1,6 %
01-02-96	+ 3,4%	N° 1	Idem supra : + 4 %
01-02-97	+ 3%	Pas de contrat de gestion applicable au moment de l'approbation des tarifs	Suivant les dispositions du C.G. n° 2 (non encore applicable) : indice santé + 2 % soit : 2,14 % + 2 % = 4,14 %
01-02-98	+ 2,1%	N° 2	Indice santé + 2 %, soit : 1,39 % + 2 % = 3,39 %
01-02-99	0%	N° 2	Indice santé + 2 %, soit : 1,96 % + 2 % = 3,96 %
01-02-00	+ 2,65%	N° 2	Indice santé + 2 %, soit : 0,65 % + 2 % = 2,65 %
01-02-01	+ 2,99%	N° 2 + son second avenant	Indice santé + $3 \times \frac{\text{régularité effective} - 90\%}{10\%}$ soit : 1,81 % + 1,20 % = 3,01 %

Il en ressort que, depuis 1997, la possibilité donnée à la S.N.C.B. d'augmenter ses tarifs de 2 % chaque année au-delà de l'indice-santé n'a été que partiellement utilisée. Au total, les tarifs ont augmenté de 1,61 % au-delà de l'indice-santé entre le 01/02/1997 et le 01/02/2001.

Le rôle de l'A.T.T. en matière de tarification a pris une dimension supplémentaire depuis le second avenant au deuxième contrat de gestion. Si, jusqu'alors, son rôle consistait à vérifier que les augmentations tarifaires s'inscrivaient dans les bornes définies par le contrat de gestion, l'A.T.T. doit à présent s'assurer que l'offre globale effective de la S.N.C.B. est restée au moins similaire à celle mise en œuvre au moment de l'adoption de cet avenant.

Il apparaît cependant que la S.N.C.B. n'a pas accompagné sa proposition d'adaptation des prix au 1^{er} février 2001 de chiffres permettant à l'A.T.T. de s'assurer de l'importance de l'offre globale effective. L'A.T.T. n'a pas vérifié le respect de cette condition lors de l'examen de cette proposition d'augmentation tarifaire.

La Cour des comptes estime qu'il s'indique de déterminer l'offre globale effective de la S.N.C.B. telle qu'elle existait au moment de l'adoption du deuxième avenant, puisque c'est cette offre qui doit servir de référence lors de l'examen des propositions d'augmentation tarifaire. Elle recommande en outre que l'A.T.T. procède à un contrôle effectif du nombre de trains-kilomètres produits par la S.N.C.B.

Enfin, l'A.T.T. devrait aussi, dans ce cadre, examiner l'indice de régularité des trains qui intervient dans la formule de calcul de l'augmentation tarifaire. Il est renvoyé à ce propos au point 3.2.2. ci-dessus.

3.3.2.4 Sanctions et pénalités

Dans le premier contrat de gestion, aucune sanction n'était explicitement prévue au cas où la S.N.C.B. n'atteignait pas les objectifs fixés. Tout au plus était-il stipulé qu'en cas de défaillance, elle en examine les raisons et définisse les mesures propres à y remédier, et en informe l'A.T.T. Le contrat offrait également la possibilité de prendre un avenant aux fins d'imposer des sanctions, mais cette option n'a pas été utilisée.

Le deuxième contrat de gestion a été plus loin sur ce point. En effet, son article 75 prévoit l'imposition de pénalités à la S.N.C.B. si elle n'atteint pas les objectifs fixés en termes de trains-kilomètres par jour (sur une base annuelle) ou si le nouveau plan de transport à mettre en œuvre ne permet pas d'augmenter la production de 2 % les jours ouvrables. Dans les deux cas, c'est la contribution financière annuelle de l'Etat qui est réduite. Pour les autres objectifs, les mesures à prendre en cas de défaillance sont laissées à l'appréciation de la S.N.C.B.

La Cour des comptes constate que le contrat de gestion ne prévoit des pénalités que pour un seul type d'objectif, celui relatif aux quantités de trains-kilomètres à produire. Quant aux objectifs utilisés pour établir le baromètre de qualité qui sont cités dans le contrat de gestion, aucune sanction n'est prévue, la S.N.C.B. devant simplement montrer qu'elle prend des mesures pour résoudre les problèmes rencontrés.

A cet égard, la S.N.C.B.¹²² estime qu'une sanction liée à l'indice effectif de régularité serait difficile à mettre en œuvre en raison de l'existence de deux normes de régularité différentes (90 % et 95 %) citées dans le contrat de gestion. De plus, la nouvelle formulation des clauses relatives aux augmentations tarifaires implique déjà, selon la S.N.C.B., une sanction pour elle lorsqu'elle n'atteint pas un seuil de régularité au moins égal à 90 %. Si la loi devait imposer une indemnisation systématique des usagers en cas de service

¹²² C.A. 2000/334 (modifié) du 24 novembre 2000.

non exécuté ou défaillant, le maintien de la formule actuelle de tarification aboutirait, d'après la S.N.C.B., à une double sanction.

La Cour des comptes souligne à cet égard qu'un mécanisme d'augmentation tarifaire, lié au respect de normes de régularité, n'a pas pour objet d'indemniser les usagers ayant subi des retards. L'existence de ce mode de calcul ne devrait donc pas faire obstacle à l'instauration de procédures d'indemnisation, dans l'hypothèse où celles-ci seraient jugées souhaitables.

Commentaires
de la S.N.C.B.

Dans ses commentaires, la S.N.C.B. réitère "les plus nettes réserves vis-à-vis de cette considération dès lors que la conjugaison de ces deux dispositions reviendrait à pénaliser financièrement la société à deux reprises."

Enfin, le dernier avenant au contrat de gestion prévoit, sans fixer de délai, la mise en place d'un mécanisme d'intéressement de l'entreprise. La Cour des comptes souligne que la mise en œuvre éventuelle de ce nouveau dispositif, qui modifierait les contributions financières à verser par l'Etat en introduisant un mécanisme de sanction/récompense en fonction des résultats atteints, devra être suivie par l'A.T.T.

3.3.3 L'évaluation du contrat de gestion

L'article 5 de la loi du 21 mars 1991 prévoit que le contrat de gestion est réévalué chaque année.

La Cour des comptes a constaté que cette obligation, qui n'est pas assortie d'une exigence formelle de rédiger un document écrit, ne s'est pas traduite dans les faits par un rapport annuel systématique, sans cependant provoquer de réaction de la part de l'A.T.T.

Néanmoins, comme exposé ci-dessus, la S.N.C.B. dresse chaque année plusieurs rapports sur divers aspects du contrat de gestion, comme la sécurité, la qualité du service, etc.

Il convient de souligner que l'article 49 du contrat de gestion limite l'incidence de cette procédure puisqu'il prévoit que l'Etat s'engage, en exécution de cette réévaluation, à ne remettre en cause ni les montants des contributions financières annuelles visées aux articles 33, 36, 37, 40 et 42, ni leurs modalités d'indexation, ni la méthode de détermination des obligations financières visées aux articles 44 à 47.

Enfin, ce processus d'évaluation a été modifié par le deuxième avenant au contrat de gestion, qui prévoit une évaluation semestrielle, appuyée sur un rapport à établir par la S.N.C.B. à propos de l'exécution des obligations qui découlent pour elle du contrat de gestion. Un groupe de travail, qui réunit le ministre, des représentants de l'AT.T. et des membres du comité de direction de la S.N.C.B., a été créé afin d'évaluer ce suivi du contrat de gestion.

La Cour a signalé, au point 3.1., qu'aucun rapport n'a encore été établi à cet effet et que la première réunion de cette nature n'a pas eu lieu. Elle recommande que le Gouvernement s'assure que cette nouvelle clause sera bien mise en œuvre à l'avenir, dans les conditions prévues au contrat de gestion.

4 Conclusions

Le processus d'élaboration des contrats de gestion

Le processus qui a conduit à la conclusion des deux contrats de gestion n'a guère laissé de traces écrites. La Cour des comptes a dès lors dû limiter son examen de la procédure d'élaboration des contrats de gestion aux deux avenants du dernier contrat, conclus récemment.

Le premier avenant, relatif à la comptabilité de gestion, se fonde sur des remarques émises par le collège des commissaires dans des documents qui ont appuyé la négociation et qui permettent d'en objectiver le contenu.

Par contre, les documents écrits et chiffrés qui ont pu soutenir la position du Gouvernement dans le processus de négociation du second avenant, conclu en juin 2000 et visant à renforcer les obligations de la S.N.C.B., n'ont pu être produits.

La Cour des comptes recommande dès lors qu'à l'avenir, l'élaboration du contrat de gestion et de ses avenants fasse l'objet de documents précis, complets et chiffrés, préparés par les représentants de l'Etat et conservés par l'administration, de manière à en faciliter la compréhension et la mise en œuvre et à en permettre le contrôle *a posteriori*.

La Cour constate en outre que les conclusions de deux audits finalisés en 1999 à propos de la régularité des trains et de la qualité des services offerts par la S.N.C.B. n'ont pas été prises en compte lors de la conclusion du second avenant.

Le suivi du respect du contrat de gestion

D'une manière générale, la Cour des comptes estime que le Gouvernement procède effectivement à une évaluation des obligations imposées à la S.N.C.B. par le contrat de gestion, mais que les instruments à sa disposition sont insuffisants pour assurer une évaluation exhaustive de l'ensemble des dispositions, en particulier pour les objectifs quantitatifs assignés à la S.N.C.B.

Outre le ministre, deux acteurs sont chargés de vérifier, au nom de l'Etat, le respect des obligations imposées à la S.N.C.B. : le commissaire du Gouvernement, en vertu de la loi, et l'administration. La Cour relève qu'actuellement, le commissaire du Gouvernement est en même temps le Directeur général de l'A.T.T., service compétent du ministère des Communications et de l'Infrastructure, et estime que cette situation n'incite pas l'administration à jouer pleinement son rôle d'organe de contrôle distinct.

Par ailleurs, la Cour estime que l'A.T.T. ne dispose pas des ressources humaines nécessaires au plein accomplissement de ses missions.

L'A.T.T. contrôle le respect, par la S.N.C.B., des obligations inscrites dans le contrat de gestion. L'étendue et la pertinence de ce contrôle appellent cependant quelques recommandations.

En ce qui concerne les rapports produits par la S.N.C.B. en vertu du contrat de gestion :

- la participation de l’A.T.T. à des groupes de travail communs avec la S.N.C.B. (concernant notamment le projet R.E.R.) ne doit pas dispenser ce service de produire des avis quant aux actions entreprises ou à entreprendre par la Société ;
- chaque “rapport qualité” établi annuellement par la S.N.C.B. doit donner lieu à un rapport de suivi de la part de l’A.T.T., laquelle doit également s’assurer que le plan d’action, que la Société est tenue de présenter en cas de baisse de qualité, est effectif. En outre, la procédure annuelle d’amélioration de la qualité, à laquelle l’A.T.T. est associée avec des représentants des usagers et le service de médiation, n’est pas mise en œuvre. Enfin, l’A.T.T. devrait présenter un avis au sujet des rapports que la S.N.C.B. a établis en 1998 et en 2000 à propos de la mise en place d’un système d’assurance de la qualité des prestations ;
- le contrat de gestion devrait fixer explicitement la périodicité de l’audit confié à un organisme tiers indépendant, requis lorsque les enquêtes annuelles par sondage pour évaluer la qualité des services sont réalisées par la S.N.C.B. elle-même ;
- conformément à la loi, le contrat de gestion devrait prévoir que le plan d’entreprise de la S.N.C.B. est établi chaque année et décrire les éléments qu’il doit contenir, de façon à permettre à l’A.T.T. d’évaluer *a priori* et *a posteriori* son adéquation avec les dispositions de ce contrat.

La Cour des comptes a également recommandé une série de mesures concernant l’évaluation et le suivi des objectifs chiffrés assignés à la S.N.C.B. dans le contrat de gestion :

- le contrat de gestion devrait énoncer les objectifs à atteindre par la S.N.C.B. en matière d’offre de trains ordinaires en faisant clairement référence au nombre de trains-kilomètres par jour réellement parcourus ;
- l’A.T.T. doit se doter des outils permettant de procéder à un contrôle de l’offre de trains-kilomètres, en raison notamment des implications importantes de ces données en matière de tarification et de sanction financière ;
- la prise en compte du nombre de voyageurs transportés et du nombre de kilomètres parcourus par ceux-ci permettrait de mieux quantifier la contribution de la S.N.C.B. à la politique de mobilité ;
- l’incidence de l’offre de transport, supérieure aux obligations du contrat de gestion, sur les résultats des missions de service public devrait être évaluée par la S.N.C.B. ;
- les modalités de calcul de l’indice effectif de régularité des trains devrait faire l’objet d’un complément au contrat de gestion ou d’une convention entre l’Etat et la S.N.C.B., de manière à assurer la transparence de la mise en œuvre de cet objectif et à rendre son contrôle possible pour l’A.T.T. ; les cas de neutralisations de trains et les documents justificatifs à fournir à l’administration devraient notamment y être précisés ;
- le principe d’une réévaluation de l’objectif de régularité, inscrit dans le second avenant au contrat de gestion et non encore mis en œuvre, devrait être assorti d’une échéance.

La Cour des comptes a, par ailleurs, examiné les règles prévues par le contrat de gestion en matière de tarification. Le second avenant au contrat de gestion autorise la S.N.C.B. à procéder à une augmentation tarifaire au-delà de l’indice santé, à condition de maintenir l’offre de trains au niveau atteint à la conclusion de cet avenant. Cette augmentation est en outre fonction du supplément de régularité constaté par rapport à une norme de 90 %.

La Cour des comptes constate que la Société est ainsi autorisée à augmenter ses tarifs au-delà de l'indice santé, même si elle n'atteint pas l'objectif de régularité qui lui est imposé par le contrat de gestion, aujourd'hui fixé à 95 %.

De plus, à l'occasion de chaque augmentation tarifaire, l'A.T.T. devrait procéder à un contrôle de l'indice de régularité invoqué par la S.N.C.B., ainsi que du maintien de l'offre globale effective de trains.

La Cour des comptes souligne qu'un mécanisme d'augmentation tarifaire, ainsi lié au respect de normes en matière d'offre et de régularité, ne devrait pas faire obstacle à l'instauration de procédures d'indemnisation, dans l'hypothèse où celles-ci seraient jugées souhaitables.

La Cour remarque enfin que l'évaluation du contrat de gestion, semestrielle depuis le second avenant, n'a pas encore donné lieu au dépôt d'un rapport. Elle recommande que ce nouveau mécanisme d'évaluation soit bien mis en œuvre à l'avenir.

Section I : Le respect de la législation sur les marchés publics

Question d'audit : Les procédures d'approbation et de contrôle des marchés publics conclus dans le cadre des missions de service public donnent-elles une assurance raisonnable que ces marchés respectent la réglementation ?

La réponse à cette question est fondée sur une étude portant sur la réalité et le respect de procédures de contrôles interne et externe en matière de marchés publics, organisées de manière formelle ou informelle au sein de chaque unité de la S.N.C.B. Cette évaluation repose également sur un examen critique du processus décisionnel, au départ d'un questionnaire, suivi d'un certain nombre d'entretiens menés dans les principales unités et complété par l'examen de dossiers concrets. Une attention particulière a été portée à la cohérence avec laquelle la S.N.C.B. applique la législation et la réglementation interne en la matière au sein de toutes les unités autonomes.

La S.N.C.B. est confrontée, en qualité d'entreprise publique autonome, à un certain nombre de particularités concernant l'applicabilité de la réglementation relative aux marchés publics. Ce problème est commenté brièvement dans l'introduction.

1 Introduction

Une double distinction doit être établie en ce qui concerne le régime juridique des marchés passés par les entreprises publiques autonomes.

Conformément à la réglementation relative aux marchés publics¹²³, un marché ressortit aux secteurs classiques ou aux secteurs spéciaux selon l'activité concernée. Le régime des secteurs spéciaux est un régime spécifique aux secteurs de l'eau, de l'énergie, des transports et des télécommunications, découlant de l'application de la réglementation européenne¹²⁴.

Le contenu donné à la notion d'activités constitue un élément essentiel pour l'application du régime des secteurs spéciaux. En matière de transport par rail, la loi relative aux marchés publics définit les activités comme suit : *"l'exploitation de réseaux destinés à fournir un service au public dans le domaine du transport par train, ... Il est considéré qu'un réseau existe lorsque le service est fourni dans les conditions déterminées par l'autorité compétente, portant notamment sur les itinéraires à suivre, la capacité de transport disponible ou la fréquence du service."*

En vertu de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques, il y a également lieu d'opérer une distinction selon que le marché a pour objet l'exercice d'une tâche de service public ou d'une activité ordinaire (activité commerciale) : les entreprises publiques autonomes ne sont soumises à la réglementation relative aux marchés publics que pour les marchés publics ayant trait à l'exécution de leurs tâches de service public¹²⁵.

¹²³ Loi du 24 décembre 1993 relative aux marchés publics et à certains marchés de travaux de fournitures et de services.

¹²⁴ Directive européenne 93/38/CEE portant coordination des procédures de passation des marchés dans les secteurs de l'eau, de l'énergie, des transports et des télécommunications.

¹²⁵ Article 11, § 1^{er}, de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques.

Théoriquement, en application de cette double distinction, chaque marché peut être passé par une entreprise publique dans le cadre de l'une des quatre catégories suivantes :

- Secteurs spéciaux – mission de service public ;
- Secteurs spéciaux – activité commerciale ;
- Secteurs classiques – mission de service public ;
- Secteurs classiques – activité commerciale.

A chacune de ces hypothèses correspond un régime juridique particulier.

Sur la base du secteur dans lequel l'entreprise est active et d'une interprétation large de la notion d'activités définie ci-dessus, on peut estimer que, pour ses activités ayant trait à l'exploitation de prestations de transport par train, en ce compris les activités accessoires en la matière, la S.N.C.B. est soumise aux dispositions régissant les marchés publics attribués dans les secteurs spéciaux. La S.N.C.B. est, d'ailleurs, d'avis qu'aucune de ses activités ne relève des secteurs classiques.

Si un marché n'entre pas dans une des deux possibilités précitées, il est régi par les dispositions du droit commun en matière de contrats.

La qualification des marchés à attribuer par la S.N.C.B. ne soulève, finalement, que peu de problèmes, car une part importante des marchés peut clairement être mise en relation avec l'un des éléments suivants.

- Exécution des tâches de service public (par exemple, tous les investissements effectués en matière d'infrastructure, l'achat de matériel roulant pour le transport intérieur de voyageurs). Dans ce cas, ces marchés sont soumis, en ce qui concerne leur attribution, aux dispositions du titre IV du livre Ier de la loi du 24 décembre 1993 et à l'arrêté royal du 10 janvier 1996¹²⁶. Pour ce qui est de l'exécution, les marchés relatifs aux tâches d'utilité publique sont soumis à l'arrêté royal du 26 septembre 1996¹²⁷, qui contient en annexe le cahier général des charges.
- Activité purement commerciale (par exemple, l'achat de matériel roulant pour le transport de marchandises et pour le transport international de voyageurs). Dans ce cas, en matière d'attribution, seuls le livre II de la loi du 24 décembre 1993 et l'arrêté royal du 18 juin 1996¹²⁸ sont d'application, pour autant que les montants des marchés atteignent ou excèdent les seuils européens¹²⁹ et que les marchés aient trait à l'exploitation de prestations de transport par train.

Selon des chiffres avancés par l'audit interne, la plupart des marchés passés par la S.N.C.B. ont trait à des tâches de service public. Des erreurs d'interprétation ne sont cependant pas exclues même si, selon les contrôles effectués par l'audit interne et l'unité "Accounting & Controlling", elles restent marginales. Les divergences d'interprétation qui pourraient surgir sont soumises pour avis au service juridique.

¹²⁶ Arrêté royal du 10 janvier 1996 relatif aux marchés publics de travaux, de fournitures et de services dans les secteurs de l'eau, de l'énergie, des transports et des télécommunications.

¹²⁷ Arrêté royal du 26 septembre 1996 établissant les règles générales d'exécution des marchés publics et des concessions de travaux publics.

¹²⁸ Arrêté royal du 18 juin 1996 relatif à la mise en concurrence dans le cadre de la Communauté européenne de certains marchés de travaux, de fournitures et de services, dans les secteurs de l'eau, de l'énergie, des transports et des télécommunications.

¹²⁹ Ceux-ci s'élèvent actuellement à 201 millions de francs pour les travaux et à 16,1 millions de francs pour les fournitures et les services.

En pratique, il n'est d'ailleurs pas toujours aisé de déterminer la législation applicable et l'intention du pouvoir adjudicateur au départ du dossier d'attribution, bien que les principes mis en œuvre par le service juridique de la S.N.C.B pour appliquer la législation soient clairement repris dans le règlement des délégations et dans les instructions internes des unités. Il y est précisé que les marchés "mixtes" sont également soumis aux dispositions qui régissent les marchés publics¹³⁰.

La Cour des comptes recommande à cet égard que le document de contrôle interne figurant dans chaque dossier indique précisément l'hypothèse juridique visée ou mieux encore que des dossiers spécifiques soient établis selon le type de marché. Dans les cas les plus complexes, une motivation explicite du choix ne serait pas superflue¹³¹.

ABX Logistics est un cas particulier : ses activités sont de nature purement commerciale et liées au transport par route, ce qui implique qu'elles ne sont pas soumises à la réglementation relative aux marchés publics¹³². La Cour fait observer que, pour cette unité, il n'est néanmoins pas exclu que soient passés des marchés "mixtes", qui, dès lors, sont soumis à la réglementation en matière de marchés publics.

La Cour recommande que, pour chaque marché, ce soit la nature des prestations qui détermine la législation applicable et non l'unité qui est à l'origine du marché.

2 L'organisation administrative et les procédures de contrôle en matière de marchés publics

2.1 L'organisation administrative et les procédures de contrôle interne

L'organisation administrative et les procédures relatives à l'application de la réglementation en matière de marchés publics sont structurées, à la S.N.C.B., en plusieurs niveaux.

2.1.1 Au niveau de chaque unité

Le conseil d'administration de la S.N.C.B. a approuvé un règlement interne fixant les délégations et subdélégations de compétences applicables aux marchés de travaux, de fournitures et de services¹³³. Les compétences respectives du conseil d'administration, du comité restreint, du comité de direction, de l'administrateur délégué, des présidents des comités de gestion, des *managers* et des dirigeants des niveaux de gestion inférieurs y sont précisées.

Les compétences sont spécifiées suivant l'ordre hiérarchique, en fonction du montant estimé du marché. Une distinction est en outre prévue en fonction de la phase d'approbation (mode d'attribution, cahier spécial des charges, attribution, dépenses supplémentaires éventuelles).

¹³⁰ Les marchés "mixtes" sont les marchés n'ayant trait que partiellement à l'exécution d'une tâche de service public.

¹³¹ Il faut noter que les décisions relatives au choix du mode de passation des marchés qui sont soumises à l'examen du commissaire du Gouvernement ont fait l'objet d'un modèle type de libellé rédigé par l'A.T.T. en concertation avec la S.N.C.B.

¹³² Interrogé sur l'applicabilité de la loi relative aux marchés publics, le *general manager* d'ABX Logistics a répondu que les marchés de ce centre sont uniquement soumis au droit commun des contrats.

¹³³ Livre 1^{er} du Règlement général Stratégie et Développement (RGSD).

A la suite de la restructuration de la S.N.C.B. au 1^{er} janvier 1998, chaque unité est devenue responsable de l'organisation administrative et du contrôle interne concernant ses propres marchés publics. De ce fait, chaque unité a été confrontée à un certain nombre de tâches nouvelles concernant la gestion des marchés publics, de sorte que la structure interne de chaque unité a également dû être adaptée. Une cellule "Stratégie et contrôle de gestion", appelée, notamment, à coordonner le contrôle administratif des dossiers de marchés publics, a été intégrée dans l'organigramme de chaque unité. A cet effet, un manuel de procédure, basé sur les règles précitées en matière de délégations de compétences, a été établi dans chaque unité.

2.1.2 Au niveau de l'audit interne

Dans le cadre, également, de la restructuration de la S.N.C.B., un nouveau concept de système de contrôle interne a été défini, constitué, d'une part, par le contrôle interne au sein de chaque unité et, d'autre part, par l'audit interne en tant que fonction d'évaluation centrale et indépendante du contrôle interne. La redéfinition des missions de l'audit interne est allée de pair avec sa subdivision fonctionnelle en diverses entités, dont certaines s'occupent désormais des missions d'audit liées à une meilleure maîtrise des risques au sein de la société dans son ensemble (audits financiers, commerciaux et techniques), tandis que la section IA.05 "Contrôle de gestion centralisé" remplit principalement des tâches spécifiques de contrôle interne en matière de marchés de travaux, de fournitures et de services (visa préalable).

En matière de marchés de travaux, le visa préalable¹³⁴ de l'audit interne est requis pour l'approbation :

- du mode d'attribution et des cahiers spéciaux des charges pour les marchés dont le montant estimé est supérieur ou égal à 30 millions de francs ;
- de toutes les dépenses (offres) dont le montant est supérieur ou égal à 3 millions de francs ;
- des dépenses supplémentaires dont le montant est supérieur ou égal à 1 million de francs.

En matière de marchés de fournitures et de services, ces montants s'élèvent respectivement à 10 millions, 1 million et 0,4 million de francs.

Le contrôle effectué par l'audit interne ne concerne pas seulement le respect des prescriptions légales en matière de marchés publics, mais porte également sur l'opportunité. Un rapport sur les constatations faites est adressé à l'échelon de décision supérieur. Les principales observations ont trait à l'opportunité de l'achat, au choix de la procédure d'attribution, à l'observation des règles relatives à la publicité et à la concurrence, à l'utilisation maximale des possibilités de négociation en cas de procédure négociée et au respect des règles en matière de délégations et subdélégations de compétences dans les diverses phases du processus d'attribution.

L'audit interne reçoit, en outre, *a posteriori* une liste de tous les marchés attribués à partir de 400.000 francs pour les fournitures et les services et de 1.000.000 de francs pour les travaux.

De plus, l'audit interne fait rapport, annuellement, au conseil d'administration de la manière dont chaque unité gère ses marchés publics.

¹³⁴ Termes utilisés dans le règlement des délégations (ARSO).

En matière de respect de la législation sur les marchés publics, l'audit interne pourrait dès lors être amené à intervenir à un double titre.

Dans le cadre de la gestion des dossiers de marchés publics, l'audit interne intervient par l'intermédiaire de la section IA.05 "Contrôle de gestion centralisé" (contrôles spécifiques sur près de 2500 dossiers par an). D'autre part, l'audit interne peut être amené à réaliser des missions spécifiques d'évaluation du système proprement dit dans le cadre des missions d'audit liées à une meilleure maîtrise des risques.

2.1.3 Au niveau de l'unité "Accounting & Controlling"

La partie 43 du règlement général financier dispose que les projets de cahiers spéciaux des charges et les propositions d'attribution sont soumis à l'approbation préalable de l'unité "Accounting & Controlling" pour les dossiers dont le montant est égal ou supérieur à 1.250.000 francs.

Le contrôle exercé par le service financier est un contrôle de légalité, consistant notamment à vérifier le respect, par l'unité adjudicatrice, du cahier général des charges, annexé à l'arrêté royal du 26 septembre 1996. En outre, toute facture présentée au paiement fait l'objet d'un contrôle du respect des conditions contractuelles.

2.2 L'évaluation des procédures de contrôle interne

La Cour des comptes a ensuite examiné le jugement porté sur ces procédures de contrôle par l'audit interne et par le collège des commissaires.

2.2.1 Par l'audit interne

Afin de préparer l'établissement de son rapport annuel relatif à la gestion des marchés publics, l'audit interne a exécuté un certain nombre d'audits dans les diverses unités de la S.N.C.B. Ceux-ci comprennent, outre un certain nombre de données quantitatives et qualitatives relatives à l'exercice du contrôle de gestion interne au sein des unités, les principales observations formulées dans les dossiers présentés.

Le premier audit exécuté par l'audit interne immédiatement après la restructuration (période janvier – mars 1998) a évalué la gestion des marchés publics au sein de la S.N.C.B. comme étant généralement conforme à la législation, aux délégations et subdélégations de pouvoir et aux procédures internes même s'il a été demandé à certaines unités de s'engager à donner une suite concrète à certaines recommandations. L'audit interne a prévu une réévaluation après six mois pour les unités restées en défaut.

Suite à la réévaluation opérée à la fin de l'année 1998 dans les unités concernées et compte tenu des résultats de l'audit initial, l'audit interne a estimé que la gestion des marchés publics au sein de la S.N.C.B. est conforme à la législation, aux délégations et subdélégations de compétences et aux procédures internes.

Les questions suivantes méritaient toutefois, selon l'audit interne, d'être suivies attentivement à l'avenir.

- Afin que la législation soit, en permanence, connue par tous les responsables et appliquée correctement, il fut conseillé d'établir au sein de la S.N.C.B. une structure assurant la diffusion et la tenue à jour permanente des informations de base au sein des différentes unités, ainsi qu'éventuellement, la formation permanente des responsables respectifs.
- Au sein des différentes unités dotées d'une structure centrale et régionale, il y aura lieu de veiller à standardiser et à documenter les procédures internes de gestion des marchés publics.

2.2.2 Par le collège des commissaires

Le collège a constaté que chaque unité a donné suite à la demande d'élaboration de procédures internes. A son tour, il a vérifié que ces procédures étaient conformes aux dispositions législatives et réglementaires en matière de marchés publics et si elles contenaient les éléments essentiels d'un contrôle interne.

Le collège a également pu observer que les procédures prescrites sont suivies dans les grandes lignes. Toutefois, en ce qui concerne l'unité "Maintenance Infrastructure" qui est à l'origine de nombreux marchés de travaux dans l'ensemble de la S.N.C.B., le Collège relève que la mise en œuvre de directives claires et uniformes, valables tant au niveau central que régional, apparaît indispensable à l'élaboration d'un système de contrôle interne efficace au sein de l'unité

2.3 Les diverses procédures de contrôle externe en matière de marchés publics

2.3.1 Le commissaire du Gouvernement

Le commissaire du Gouvernement exerce un contrôle sur les marchés attribués par le conseil d'administration ou le comité restreint par sa participation aux réunions de ces organes.

En cas de procédure restreinte ou de procédure négociée, les approbations relatives aux modes d'attribution des marchés ne relevant pas de la compétence du comité restreint¹³⁵ sont soumises au commissaire du Gouvernement dans le cadre de la mission de tutelle administrative qui lui est confiée par l'article 23 de la loi du 21 mars 1991. En l'absence de réponse écrite dans un délai de cinq jours ouvrables, l'avis est considéré comme favorable¹³⁶.

2.3.2 Le ministère des Communications et de l'Infrastructure

Dans le cadre de l'exécution du programme d'investissement financé par l'apport en capital de l'Etat, les projets de décisions en matière d'investissement sont soumis à l'Administration du transport terrestre. Cette administration dispose d'un délai de trente jours pour émettre un avis¹³⁷. L'approbation du projet signifie que l'administration n'émet aucune objection à l'encontre du financement de l'investissement par l'Etat.

Cette administration examine la conformité de chaque dossier particulier avec le cadre général, inclus dans le programme décennal d'investissement et dans le programme physique approuvé annuellement. Elle porte également attention au respect de la législation en matière de marchés publics lorsque l'investissement est confié à des tiers et à l'existence d'une justification acceptable du prix de chaque projet. Les observations éventuelles sont transmises aux gestionnaires de la S.N.C.B. Le cas échéant, l'approbation est reportée jusqu'à ce qu'il ait été remédié aux lacunes relevées¹³⁸.

¹³⁵ Il s'agit de marchés de travaux dont le montant estimé se situe entre 100 et 300 millions francs et de marchés de fournitures et de services dont le montant estimé se situe entre 50 et 100 millions francs.

¹³⁶ Article 156 du règlement des délégations - Voir à cet égard, la section II relative au suivi des investissements.

¹³⁷ Cf. annexe 7 du deuxième contrat de gestion conclu entre la S.N.C.B. et l'Etat belge.

¹³⁸ Cf., à cet égard, la section II relative au suivi des investissements.

2.3.3 Le collège des commissaires

Le contrôle de la régularité au regard de la loi et du statut organique, dont le collège des commissaires est chargé en vertu de l'article 25 de la loi du 21 mars 1991, porte, notamment, sur la vérification des marchés de travaux, de fournitures et de services. A cette occasion, il est particulièrement examiné dans quelle mesure la S.N.C.B. respecte la législation sur les marchés publics. Au sein du collège des commissaires, cette surveillance est exercée en permanence, sur place, par des collaborateurs de la Cour des comptes, et ce sur la base des dossiers d'attribution de marchés de travaux, de fournitures et de services d'un montant égal ou supérieur à 1.250.000 francs, transmis mensuellement par le service "Stratégie et contrôle de gestion" de chaque unité. Pour les marchés dont le montant se situe entre 400.000 et 1.250.000 francs, des listes récapitulatives des marchés attribués sont transmises sur la base desquelles un contrôle par sondage est effectué.

Le collège des commissaires consacre, chaque année, une partie de sa *management letter* au contrôle des marchés publics, en y incluant également, chaque fois, une synthèse des opérations de contrôle et des observations.

Le contrôle de la légalité exécuté par le collège concerne principalement l'aspect "attribution" des marchés. Quoique la S.N.C.B. ait toute latitude quant au choix du mode d'attribution d'un marché, sous réserve des conditions imposées à la procédure négociée sans publicité, le déroulement même de la procédure d'attribution est soumis à un certain nombre de formalités et de principes, dont le respect fait l'objet d'un contrôle de légalité exécuté par le collège des commissaires. Le collège a signalé que les dossiers ayant fait l'objet d'une observation de sa part constituent une petite minorité de l'ensemble des dossiers soumis à son contrôle. Les observations et rapports émis par le collège font toujours l'objet d'une procédure contradictoire, dans le cadre de laquelle les responsables des différents services concernés ont l'occasion d'explicitier leur point de vue.

Le collège des commissaires porte également attention à la phase d'exécution, et ce à partir d'un échantillon de dossiers. Ce contrôle est exécuté sur la base d'un dossier de liquidation tenu à jour par le service financier, qui assure le paiement des factures introduites. Il a pour but de vérifier si l'exécution proprement dite des marchés respecte les obligations découlant de la législation relative aux marchés publics et dans quelle mesure le service "Contrôle des paiements" de l'unité "Accounting & Controlling" exerce un contrôle en la matière. La vérification par échantillonnage des dossiers de paiement autorise le collège des commissaires à conclure que ce service exécute effectivement son contrôle.

3 Conclusions de la Cour des comptes sur les directives internes et les procédures de contrôle

Il convient d'examiner si les procédures de décision et de contrôle décrites ci-dessus sont susceptibles de garantir de façon satisfaisante un respect de la législation sur les marchés publics à la S.N.C.B.

3.1 Les directives internes relatives à la passation des marchés publics

3.1.1 Le règlement général financier

La partie 43 du règlement général financier de la S.N.C.B. rappelle l'ensemble des règles d'application de la loi sur les marchés publics à la S.N.C.B. Ce chapitre qui devrait constituer la base réglementaire de l'application des marchés publics à la S.N.C.B. n'a plus été mis à jour depuis près de 25 ans, ce qui a suscité l'éclosion de nombreuses directives d'application de la législation. Une coordination de toutes les notes et direc-

tives relatives aux marchés publics au sein d'un règlement financier mis à jour favoriserait l'uniformisation de l'application de la réglementation dans les nombreuses unités et centres d'activités de la S.N.C.B. et permettrait de limiter les risques de perte d'information, liés à la tenue de dossiers de principes spécifiques aux différentes unités. Cette coordination pourrait être réalisée à l'occasion de la mise à jour annoncée de cette partie 43 du règlement général financier.

3.1.2 Le règlement des délégations

Le règlement des délégations précise que la délégation accordée aux niveaux subordonnés doit s'accompagner d'une information mensuelle du niveau hiérarchique supérieur. Il n'existe cependant pas de véritable concordance entre les seuils de délégations et les seuils d'information de l'autorité supérieure. Dans la pratique, l'interprétation donnée à cette obligation et donc la nature des informations fournies à l'autorité supérieure varient d'une unité à l'autre. L'information au niveau supérieur se fait de manière passive par la production de listings mensuels. Si cette manière de procéder permet l'interrogation et donc l'exercice d'un contrôle, l'autorité supérieure ne peut s'assurer de l'exhaustivité des listes reçues, ni effectuer de vérification active en l'absence de base de données informatique accessible.

Commentaires
de la S.N.C.B.

Dans ses commentaires, la S.N.C.B. précise que "concrètement, la remarque porte sur la constatation que le président du comité de gestion ne doit pas être informé de toutes les décisions déléguées par le (general) manager." Elle souligne que "on ne peut perdre de vue que, via la procédure de visa préalable de l'Audit Interne (également prévue par le règlement des délégations – voir art. 151), le président est finalement bien informé des décisions prises par le (general) manager."

La remarque de la Cour ne vise pas particulièrement l'information fournie au président du comité de gestion par le *manager*, mais le fait que certains ordonnateurs sont tenus de fournir des informations sur des marchés à partir d'un seuil pour lequel ils ne sont plus compétents.

C'est ainsi par exemple que certains chefs de service doivent informer mensuellement leur *manager* de tous les actes qu'ils approuvent d'une valeur supérieure à 1 million de francs, alors qu'ils ne sont pas compétents pour passer des marchés de fournitures supérieures à ce montant. Cette remarque peut être étendue à d'autres niveaux de décisions.

L'importance accordée par le règlement des délégations à l'information du niveau supérieur pour chaque niveau de délégation indique qu'il s'agit d'une information différente du simple transfert des dossiers par la voie hiérarchique à l'occasion du visa préalable.

La Cour des comptes relève également une certaine incohérence en ce qui concerne les délégations relatives à la sélection des firmes et celles relatives à l'approbation du marché. Pour certains seuils de marchés, la sélection est réservée à une autorité supérieure à celle qui a délégation pour approuver, tandis que, dans d'autres hypothèses, c'est la solution inverse qui est retenue. La compétence de sélection des firmes, qui implique une véritable prise de responsabilité dans une partie du processus d'attribution, peut influencer de manière déterminante la mise en concurrence. Elle devrait donc donner lieu à une délégation d'un niveau équivalent à celui appliqué à la compétence d'attribution proprement dite.

Commentaires
de la S.N.C.B.

A cet égard, "la S.N.C.B. souligne qu'il existe bien un fil conducteur sur la base duquel les seuils concernés ont été définis. Ainsi, le moment où les premiers engagements sont pris est crucial. Ensuite, ces seuils sont également déterminés en fonction du nombre de dossiers à traiter ainsi que de la structure interne de certaines entités où certains dossiers sont traités. Bref, la fixation des seuils relève dans la plupart des cas d'un "travail sur mesure", et ce pour des raisons pratiques."

3.1.3 Les directives internes des unités et la circulation de l'information

Suite à la restructuration de la S.N.C.B., chaque unité dispose de directives décrivant les procédures de traitement des dossiers et organisant la circulation de ceux-ci. Dans certaines unités (comme les unités "Achats", "Voyageurs International", "Voyageurs National", "Réseau"), ces directives, particulièrement claires, s'accompagnent d'un véritable vade-mecum reprenant les grandes étapes à respecter lors de la passation d'un marché public. Les instructions développées par d'autres unités sont, par contre, parfois assez succinctes voire approximatives. On peut regretter un manque d'harmonisation de ces directives.

La Cour des comptes estime que toutes les matières qui ne sont pas spécifiques aux unités devraient faire l'objet d'un "tronc commun", intégré par exemple dans le règlement général financier ou dans tout autre document à diffusion générale. Cette manière de procéder aurait l'avantage de permettre une actualisation plus rapide et d'éviter à long terme l'instauration de pratiques différentes dans les unités.

3.1.4 Le code de déontologie applicable aux agents intervenant dans la passation et la surveillance de l'exécution des marchés

En février 2000, l'unité "Affaires juridiques" a diffusé un code de déontologie rappelant certaines règles à respecter lors des différents stades de la passation de marchés. Ces règles veillent, entre autres, à préserver une compétition saine respectant l'égalité entre soumissionnaires et sauvegardant l'intérêt général de la S.N.C.B.

3.1.5 Base de données informatique

Chaque unité a pris l'initiative de développer une base de données reprenant l'ensemble de leurs marchés ou contrats. La S.N.C.B. ne dispose toutefois pas de base de données informatique coordonnée reprenant l'ensemble des marchés publics passés par la société. Il n'existe aucune numérotation commune ni aucune structure d'encodage commune. Il serait donc très difficile d'établir un relevé statistique cohérent des marchés publics passés par la S.N.C.B., situation à laquelle il convient de porter remède.

3.2 Les procédures et le fonctionnement des organes de contrôle

3.2.1 La cellule "Stratégie & contrôle de gestion" développée au sein de chaque unité

Si l'on se réfère à la charte d'Audit de la S.N.C.B.¹³⁹, le contrôle interne est constitué de "l'ensemble des dispositions mises en œuvre par le management (des unités), dans le but de s'assurer l'information, la protection des ressources et la maîtrise de fonctionnement de l'Entreprise." Dans ce cadre, l'ensemble des "general managers" ont prévu, dans les directives de fonctionnement de leur unité, le transit de tous les dossiers d'attribution de marché par la cellule "Stratégie & contrôle de gestion". Ce service vérifie l'opportunité de la dépense et s'assure du respect de la réglementation.

Le relatif manque d'indépendance de ces cellules par rapport à leur unité ne leur permet cependant pas de jouer un rôle équivalent à celui du contrôle de gestion centralisé exercé par l'audit interne. L'utilité de ces cellules quant à la centralisation et l'uniformisation des dossiers, ainsi qu'en ce qui concerne la diffusion de l'information au sein de l'unité, ne peut cependant être contestée.

¹³⁹ Charte de l'audit interne de la S.N.C.B., approuvée par le conseil d'administration du 26/11/99.

3.2.2 Le contrôle de gestion centralisé et les missions d'audit exercés par l'audit interne en matière de marchés publics

Lors de la mise en place des nouvelles structures, le comité de direction avait estimé que les missions de contrôle de gestion confiées à l'audit interne devaient être maintenues pour l'essentiel, au moins jusqu'au moment où les cellules de contrôle de gestion instaurées au sein des nouvelles unités auraient acquis la maturité et l'expérience nécessaires et lui garantiraient, ainsi qu'aux membres des comités de gestion, une maîtrise du contrôle interne et des procédures.

Le projet de décharger l'audit interne de son visa préalable lorsque les contrôles internes seront pleinement opérationnels n'a cependant pas été concrétisé. Dans une lettre du 17 juin 1999, l'administrateur délégué a écrit au président du collège des commissaires qu' *"il n'est pour l'instant aucunement question de mettre un terme à ces missions de contrôle de gestion, au contraire"*.

Cette opinion peut également être considérée comme le reflet d'un certain échec des objectifs assignés aux différents contrôles internes propres aux unités.

Les services de l'audit interne ont par ailleurs conscience du rôle "fédérateur" qu'ils peuvent jouer entre les différentes unités de la S.N.C.B. L'instauration d'un contrôle, externe aux unités mais commun à la S.N.C.B., permet d'éviter ou tout au moins de limiter l'émergence de pratiques divergentes d'une unité à l'autre. Pour les marchés moins importants, son contrôle, quoiqu'effectué *a posteriori*, lui permet d'avoir un regard complet sur l'ensemble des marchés passés par la S.N.C.B. Le pouvoir de l'audit interne est important puisqu'il peut refuser son visa dans les cas les plus extrêmes.

L'absence de base de données informatique fiable relative aux marchés publics ne permet cependant pas à l'audit interne de s'assurer de l'exhaustivité des listings qui lui sont soumis conformément au règlement des délégations. L'audit interne estime cependant que le nombre des dossiers qui, volontairement ou non, ne lui sont pas transmis est relativement marginal.

Il a été précisé que l'audit interne pouvait intervenir à un double titre dans le cadre de la vérification du respect par la S.N.C.B. de la législation sur les marchés publics. En l'absence d'un certain cloisonnement entre les services de l'audit interne chargés du contrôle des dossiers dans le cadre de la procédure de contrôle centralisé (visa préalable) et les services chargés de l'évaluation globale du système, l'audit interne pourrait être amené à devoir évaluer des procédures auxquelles il a lui-même participé¹⁴⁰. Au cours de l'audit, le *manager* de l'audit interne a souligné que le contrôle de gestion centralisé constitue une source d'informations indispensable à l'exécution de l'audit interne. A cet égard, la Cour des comptes estime que l'audit interne, dans le cadre de son évaluation globale du respect de la législation sur les marchés publics, ne peut se fonder exclusivement sur les informations recueillies par le service de contrôle de gestion dans le cadre de l'examen des dossiers.

En conséquence de la loi de 1991 sur les entreprises autonomes et suite à la disparition des compétences du Comité supérieur de contrôle à l'égard de celles-ci, le conseil d'administration a approuvé la constitution en septembre 1991 d'un "comité de contrôle", investi d'un droit d'enquête administrative concernant la recherche et la constatation d'irrégularités ou de manquements susceptibles de léser les intérêts tant financiers ou commerciaux que moraux de la S.N.C.B.

¹⁴⁰ Le consultant commandité par le conseil d'administration au début de 2000, a relevé que cette situation, transitoire et à placer dans son cadre historique, pourrait, selon les normes internationales de la pratique de l'audit interne, compromettre le rôle de contrôle et l'indépendance de la fonction d'audit interne.

Le comité de contrôle est attaché à l'audit interne. Les enquêtes sont menées à la demande du comité de direction ou d'un de ses membres, du *manager* d'une unité ou du *manager* de l'audit interne. Le comité de contrôle ne peut pas agir d'initiative. Les rapports du comité de contrôle sont visés par le *manager* de l'audit interne et présentés au président du comité de gestion de l'unité concernée qui juge de la suite à réserver.

Dans les cas estimés importants par le *manager* de l'audit interne ou à sa demande, une copie du rapport est envoyée à l'administrateur délégué.

3.2.3 Les interventions de l'unité "Accounting & Controlling"

Certaines unités parmi celles qui passent le plus de marchés ont été dispensées de ce contrôle préalable sur la base d'une décision du comité de direction justifiée, semble-t-il, par le souci de raccourcir les procédures.

La Cour des comptes estime que la suppression du contrôle préalable de l'unité "Accounting & Controlling" doit s'accompagner d'un renforcement du contrôle interne des unités, car beaucoup d'erreurs constatées, par l'unité "Accounting & Controlling", n'avaient pas été relevées par le contrôle interne de l'unité.

Par ailleurs, le contrôle final exercé lors du paiement des factures par l'unité "Accounting & Controlling" est important. Il permet de détecter et d'informer les unités ou l'audit interne sur des manquements à la réglementation ou aux règles de délégation. L'unité "Accounting & Controlling" peut ainsi refuser le paiement des factures dans l'attente d'une régularisation du dossier par l'unité concernée. L'importance de ce contrôle tient également au fait qu'il est exercé en dehors de l'unité et qu'il s'exerce sur toutes les dépenses permettant une harmonisation de l'application de la réglementation dans l'ensemble de la société.

Ce contrôle est particulièrement utile pour les marchés les moins importants qui ne sont pas soumis au contrôle de gestion de l'audit interne.

3.2.4 Le contrôle du commissaire du Gouvernement

Outre sa mission générale de conseil, le commissaire du Gouvernement a connaissance des dossiers attribués par le conseil d'administration et le comité restreint par sa participation aux réunions de ces organes et reçoit également une copie des dossiers délégués à la compétence du comité de direction ou de l'administrateur délégué. Dans ce cadre, le commissaire du Gouvernement veille au respect de la législation sur les marchés publics. Les interprétations de la législation élaborées en concertation entre le commissaire du Gouvernement et le service juridique de la S.N.C.B. sont reprises par l'audit interne dans le cadre de son contrôle de gestion afin de fixer une jurisprudence commune à la S.N.C.B.

3.2.5 Le ministère des Communications et de l'Infrastructure

Outre ce qui est dit dans la section II relative au suivi des investissements par l'administration, il convient de relever que la procédure de "feux verts", décrite plus bas, qui suppose l'accord de l'administration avant toute notification, est fréquemment court-circuitée. La S.N.C.B. a, en effet, instauré une procédure permettant, en cas d'urgence, de notifier les marchés sans attendre l'accord de l'administration et moyennant l'autorisation du *general manager* de l'unité concernée. Cette procédure est très couramment utilisée et les motivations formulées pour justifier cette urgence sont généralement insuffisantes ou stéréotypées. Aucun contrôle strict n'est exercé sur ces justifications puisqu'en cas de refus de l'Administration du transport terrestre, le marché peut être exécuté sur les fonds propres de la S.N.C.B.

3.2.6 Le collège des commissaires

Les dossiers de certaines unités sont soumis au contrôle externe du collège avec un très grand retard, ce qui accentue la nécessité d'un contrôle interne effectif et efficient.

Le collège estime également que l'absence d'une base de données informatique fiable et uniforme reprenant l'ensemble des marchés gérés par la S.N.C.B. ne permet pas de juger l'exhaustivité des dossiers soumis au collège.

3.3 Les dossiers administratifs constitués lors de la passation des marchés publics et l'information des organes de contrôle

3.3.1 Le document de contrôle interne

Le règlement des délégations précise que *"les dossiers soumis et transmis à l'Audit interne devront être accompagnés d'un document de contrôle interne (DCI) justifiant le bien-fondé du marché ou du contrat et situant celui-ci dans le cadre du projet global dont il fait éventuellement partie"*. Cette *"feuille de route"* reprend les éléments essentiels du dossier et permet l'apposition de remarques à chaque étape du contrôle. Le DCI apparaît indispensable mais ne peut cependant à lui seul constituer la motivation d'un dossier administratif car son caractère standardisé ne rend pas possible des développements étendus sur des points aussi importants que la justification du besoin, le choix de la procédure, la justification de l'urgence, la comparaison des offres et bien sûr la motivation de la décision. Il ne fournit aucun élément non plus sur les formalités éventuelles de publicité des marchés.

La Cour des comptes estime que la forme du DCI devrait être uniformisée pour l'ensemble de la S.N.C.B. et son objectif précisé afin de favoriser la constitution d'un dossier administratif complet.

3.3.2 La justification du besoin

Le rapport sur la justification du besoin constitue un élément essentiel du dossier puisqu'il permet aux organes de contrôle de s'assurer que l'autorité ayant approuvé le marché avait connaissance de tous les éléments lui permettant d'apprécier l'opportunité de l'achat. Dans les dossiers consultés, il n'existait généralement pas de rapport formalisé sur la justification du besoin. Celle-ci était simplement mentionnée sur le document de contrôle interne où l'espace laissé à cet effet ne permet cependant pas une justification circonstanciée. De même, les critères utilisés pour l'estimation du besoin ne sont généralement pas mentionnés ce qui ne permet pas aux autorités de contrôle d'apprécier correctement l'estimation.

3.3.3 La sélection des firmes aptes à soumissionner

Dans le cadre de la procédure négociée avec publicité préalable, le cahier des charges est envoyé aux firmes qui ont été sélectionnées. Cette sélection doit faire l'objet d'une décision motivée, ce qui n'est pas toujours le cas. De plus, lorsque la décision de sélection ne reprend pas précisément les critères auxquels une firme exclue ne répond pas, le dossier administratif devrait contenir systématiquement un rapport de sélection indiquant firme par firme et critère par critère les conformités ou non-conformités.

3.3.4 La comparaison technique des offres

La Cour des comptes a constaté dans plusieurs dossiers examinés une confusion entre certaines constatations liées à la régularité de l'offre en regard des spécifications techniques du cahier des charges et d'autres plus spécifiquement liées à l'évaluation des offres en regard des critères d'attribution. On pourrait aisément éviter ces confusions en

structurant les rapports d'attribution en une partie liée à la conformité aboutissant à l'exclusion des offres techniquement non conformes (en indiquant les points précis du cahier des charges qui ne sont pas respectés) avant de procéder à l'évaluation proprement dite. Il serait également préférable d'indiquer dans le cahier des charges les spécifications techniques indispensables sous peine d'exclusion, de manière à éviter toute contestation future ou difficulté d'application.

Le choix des critères d'attribution est également important. Des critères imprécis aboutissant à des conclusions similaires pour chaque offre devraient être évités au profit de critères favorisant une véritable comparaison des offres.

3.3.5 Le contrôle des prix

D'une manière générale, le contrôle des prix à la S.N.C.B. s'exerce par référence aux prix des commandes antérieures ou à une estimation des prix basée sur une prospection du marché et fait l'objet d'une vérification par les organes de contrôle.

En matière de marchés publics de travaux, on considère généralement à la S.N.C.B. que les comparaisons de prix sont très difficiles à opérer, parce que les prix avancés par les firmes ne reposent pas suffisamment sur des critères objectifs et vérifiables, raison pour laquelle ce contrôle est réservé aux cas où la loi l'impose. Les unités ne s'estiment pas armées pour faire face à d'éventuelles ententes entre soumissionnaires.

Cependant, l'unité "Telecom" et TUC RAIL¹⁴¹ ont développé un contrôle des prix plus actif s'appuyant sur des bases de données informatiques relatives à des prestations similaires.

Il convient de relever que les procédures de contrôle des prix sur la base des renseignements comptables fournis par les soumissionnaires ne sont apparemment jamais mises en œuvre.

3.3.6 Evaluation selon les critères d'attribution

En ce qui concerne les critères d'attribution, il existe à la S.N.C.B. une tendance à privilégier systématiquement le critère du prix, parfois sans même évaluer les offres en regard des autres critères de choix qui avaient été mentionnés dans le cahier des charges.

Si le choix systématique de l'offre la moins chère ne peut être critiqué en soi, il convient de rappeler que le prix d'acquisition n'est pas toujours le seul critère, même pour évaluer le coût économique d'une offre. Le coût à l'utilisation est également un critère déterminant à cet égard et devrait être davantage pris en considération.

Il est également important de rappeler qu'une pondération préalable des critères par référence auxquels se fera l'attribution du marché, limite les risques de la subjectivité du choix.

3.3.7 La décision motivée d'attribution du marché

L'existence d'une décision motivée d'attribution est une nécessité légale dans le cadre de l'information à fournir aux soumissionnaires non retenus¹⁴². D'une manière plus générale, tous les actes de la procédure doivent être motivés en vertu des dispositions de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs. Cette motivation formelle consiste en l'indication, dans l'acte lui-même, des considérations de

¹⁴¹ TUC RAIL est une filiale de la S.N.C.B. qui est responsable de la gestion technique pour tous les travaux d'infrastructure liés à la construction du T.G.V.

¹⁴² Art. 111 de l'arrêté royal du 10 janvier 1996 relatif aux marchés publics dans les secteurs de l'eau, énergie, transports et télécommunications.

droit et de fait servant de fondement à la décision. Il est admis que cette décision se réfère à un rapport d'attribution, reprenant un classement après comparaison des offres et éventuellement une proposition de décision de la part du service ayant procédé à l'examen des offres pour autant que la décision soit clairement signée par l'autorité compétente et réponde aux exigences susmentionnées.

Il n'existe pas à la S.N.C.B. de document standardisé pour la décision motivée. La signature de l'autorité qui a reçu délégation est parfois apposée sur un rapport d'attribution rédigé par ses services, parfois simplement sur le document de contrôle interne ou directement sur l'offre approuvée.

La Cour des comptes considère que cette pratique ne respecte pas pleinement l'obligation d'une décision motivée.

3.3.8 Les risques liés à l'absence d'une séparation claire des fonctions

La nécessité de l'information complète de l'autorité déléguée et de l'existence d'une décision motivée est renforcée par la confusion de certaines fonctions dans la procédure d'attribution des marchés. A la S.N.C.B., c'est généralement le fonctionnaire dirigeant d'un projet ou son service qui possède l'essentiel de la maîtrise du dossier et du choix final. Les offres sont comparées et évaluées par le même service qui a défini le besoin et proposé les spécifications techniques et les critères d'attribution. Cette manière de procéder nécessite un contrôle renforcé afin de limiter les risques de choix subjectif. Ce contrôle ne peut s'exercer que sur la base d'un dossier d'achat bien motivé quant à l'opportunité du besoin, au choix de la procédure et aux critères d'attribution, d'un cahier des charges objectif et précis et d'un rapport d'évaluation et d'une proposition d'attribution formellement motivés.

3.3.9 Le cas particulier de l'unité "Telecom"

La structure de l'unité "Telecom" s'est développée ces dernières années suite à l'explosion du marché des télécommunications qui a permis à la S.N.C.B. de rentabiliser son système de câblage lié à la signalisation. Près d'un tiers des dossiers traités par l'unité "Telecom" sont ainsi relatifs aux activités commerciales. L'audit a permis de constater quelques irrégularités, notamment dans le domaine des délégations. Cette situation a été confirmée par l'unité "Accounting & Controlling" et l'audit interne, même si, selon ce dernier, une amélioration a été constatée sous l'impulsion du contrôle interne de l'unité.

Il est à noter que l'unité Telecom n'a plus de *general manager* depuis juillet 1999.

4 Conclusions

Le système de contrôle développé par la S.N.C.B. donne une assurance raisonnable que les marchés relatifs aux missions de service public respectent la réglementation moyennant les considérations importantes qui suivent.

Les procédures suivies au sein de la S.N.C.B. s'appuient sur l'audit interne, qui exerce un contrôle centralisé d'opportunité et de régularité, *a priori* lors de l'approbation des marchés supérieurs à un million de francs et *a posteriori* pour les marchés moins importants. De plus, la centralisation des paiements au niveau de l'unité "Accounting & Controlling" permet à celle-ci d'exercer, avant tout paiement, un contrôle complémentaire et ultime sur la régularité des marchés et le respect des procédures internes. Enfin, le commissaire du Gouvernement et le collège des commissaires exercent également un contrôle en cette matière.

Ces contrôles, extérieurs aux unités qui passent les marchés, permettent d'assurer pour l'ensemble de la S.N.C.B. une application uniforme de la législation. La Cour des comptes estime que celle-ci pourrait cependant être encore renforcée par une standardisation de la présentation des dossiers, ainsi que par une meilleure coordination et une mise à jour régulière de la documentation relative aux marchés publics à la disposition des unités.

Les garanties offertes par ces procédures et ces contrôles ne peuvent être jugées suffisantes que si les autorités hiérarchiques et les instances de contrôle ont la certitude d'être correctement et totalement informées. La relative autonomie laissée aux services techniques dans le cadre de la préparation et de l'exécution des marchés renforce cette nécessité.

A cet égard, la Cour constate que l'absence de base de données informatique structurée commune pour tous les marchés passés par la S.N.C.B. ne permet pas aux autorités de contrôle de s'assurer de l'exhaustivité des dossiers transmis et limite leurs moyens d'investigations.

De plus, des déficiences dans la composition des dossiers qui leur sont soumis peuvent également conduire à un manque d'information des autorités de contrôle, qui ne sont dès lors pas toujours en mesure de jouer le rôle qui leur est dévolu. Ces insuffisances concernent particulièrement la rédaction du document de contrôle interne, la justification des besoins par les services techniques, la sélection des firmes aptes à soumissionner, la comparaison technique des offres, le contrôle des prix et la décision motivée d'attribution du marché.

La Cour des comptes estime en conséquence que l'information complète des autorités hiérarchiques et des organes de contrôle nécessite la création d'une base de données informatique coordonnée pour tous les marchés passés par la S.N.C.B. et l'amélioration des dossiers administratifs.

Section II : Le suivi des investissements par l'administration

1 Le contexte

Les investissements ferroviaires font l'objet de plans décennaux¹⁴³, lesquels sont le fruit d'une négociation entre la S.N.C.B. et le Gouvernement fédéral. Le pouvoir général d'initiative de la S.N.C.B. est confronté à l'enveloppe budgétaire arrêtée par le Gouvernement, à l'approbation duquel le projet de plan décennal d'investissement est soumis¹⁴⁴. Ce plan comprend les différents projets d'investissements non financiers, tous modes de financement confondus¹⁴⁵, qui seront entrepris dans la décennie, à l'exception des investissements dans des immobilisations financières. La mise en œuvre de ce plan décennal s'effectue par deux programmes d'investissement annuels :

- le programme d'investissement tous modes de financement confondus (Etat, S.N.C.B., Financière T.G.V. ou tiers), transmis pour information au ministre, conformément à l'article 24 du second contrat de gestion ;
- le programme d'investissement à charge du budget de l'Etat (ministère des Communications et de l'Infrastructure), soumis à l'approbation du ministre, conformément à l'article 25 du second contrat de gestion.

Le programme annuel physique des projets de nouvelles décisions d'investissement à prendre en charge par l'Etat fait en outre l'objet d'une approbation par le ministre, conformément à l'annexe 7 du contrat de gestion. Préalablement à leur concrétisation, ces décisions d'investissement ("feux verts")¹⁴⁶ doivent être approuvées par l'Administration du transport terrestre (A.T.T.) pour être imputées au budget de l'Etat. Les "feux verts" peuvent donner lieu à des dépenses sur plusieurs années, dépenses que la S.N.C.B. ventile par année d'échéance. Le programme annuel d'investissement à charge du budget de l'Etat regroupe en réalité les dépenses qui résulteront des "feux verts" octroyés précédemment et qui seront effectuées au cours de l'année. Lorsque son exécution nécessite des adaptations ou modifications mineures apportées aux projets existants, la S.N.C.B. doit en informer sans retard l'A.T.T. Si les amendements modifient de manière substantielle certains projets, les remettent en question ou les retardent de manière significative, ils sont soumis au ministre. L'annexe 7 du second contrat de gestion ne précise cependant pas les critères servant à définir les modifications à soumettre au ministre.

¹⁴³ D'une durée de 10 ans, le plan décennal est néanmoins remplacé au bout de 5 ans par un nouveau plan décennal. Ainsi, lors de sa révision, le plan 1996-2005 devient le plan 2001-2010.

¹⁴⁴ En vertu de l'article 21 du contrat de gestion, la S.N.C.B. s'est engagée à réaliser les investissements ferroviaires programmés sur la base du plan décennal 1996-2005 arrêté par le conseil d'administration de la S.N.C.B. le 24 juin 1996 et tel qu'approuvé par le Gouvernement le 5 juillet 1996.

¹⁴⁵ Afin de fixer les idées, il convient de présenter les différents modes de financement et leur importance sur la base du plan décennal d'investissement 1996-2005. Ainsi, sur un total de 370,3 milliards de francs (francs 1994), la part de financement de l'Etat à l'intervention du ministère des Communications et de l'Infrastructure s'établit à 227,63 milliards de francs, soit 61,5%. Un montant de 0,55 milliard de francs (0,2%) provient de tiers pour une participation à des projets communs (électrification de la ligne 42). La part de la Financière T.G.V. s'établit quant à elle à 79,46 milliards de francs, soit 21,4%, le reste échéant à la S.N.C.B. sur fonds propres, à savoir 15,34 milliards de francs (4,1 %), hors investissements basés sur des modes de financement alternatif s'élevant à 47,32 milliards de francs (12,8%).

¹⁴⁶ La notion de "feu vert" ne recoupe pas nécessairement celle de projet d'investissement. En effet, il est octroyé un "feu vert" par marché public (ou par travail en régie propre) et par phase du projet (étude, réalisation et éventuellement complément). Il est donc possible que pour un projet d'investissement, par exemple un projet de rénovation de gare, il y ait plusieurs entrepreneurs, donc plusieurs marchés publics et plusieurs "feux verts".

Les intervenants représentant l'Etat dans les phases d'élaboration et de suivi du plan décennal sont les suivants :

- lors de la négociation et de la conclusion du plan décennal ainsi que pour l'approbation des programmes annuels d'investissement à charge de l'Etat, c'est le ministre dont relève l'entreprise publique qui représente l'Etat, étant entendu que c'est le Gouvernement qui approuve le plan décennal d'investissement ;
- le suivi de l'exécution du plan décennal d'investissement et des différents programmes annuels d'investissement à charge de l'Etat est effectué par l'A.T.T. ;
- le commissaire du Gouvernement doit contrôler le respect du contrat de gestion dont les investissements et le plan décennal d'investissement 1996-2005 font parties intégrantes. Cet aspect est analysé dans la partie relative au suivi du contrat de gestion.

2 L'évaluation *a priori* des investissements

Question d'audit : Le processus d'élaboration et d'approbation en matière d'investissements prend-il en compte une évaluation *a priori* de l'adéquation entre ces investissements et la bonne exécution des missions de service public ?

La Cour des comptes a examiné la procédure prévalant lors de l'élaboration du plan décennal d'investissement et les documents qui sous-tendaient cette élaboration afin de connaître le mode de justification des projets d'investissement et dans quelle mesure le lien avec les missions de service public, et principalement le transport intérieur de voyageurs, était établi. Dans ce but, contact a été pris avec le cabinet de la Ministre et l'A.T.T.

L'élaboration des plans décennaux d'investissement prend globalement en compte les missions de service public puisque la majeure partie des projets qui y sont repris ont trait à l'exercice de ces missions. La Cour des comptes a néanmoins examiné la mesure dans laquelle chaque projet d'investissement était présenté par rapport à ces missions de service public.

Les grands projets d'investissement du plan décennal 1996-2005 furent accompagnés, pour la première fois et à la demande de l'A.T.T., d'une fiche reprenant la justification technique de chaque projet (mais sans analyse économique) élaborée et actualisée par les services techniques en charge desdits projets. Ces fiches furent jointes au document du conseil d'administration présentant le plan décennal. Ce dernier, pas plus que les programmes d'investissement eux-mêmes, ne fait référence à l'exercice des missions de service public. Le document du conseil d'administration présente en effet les projets d'investissement de manière très générale et les fiches particulières sont de nature technique.

Le nouvel article 22 bis du contrat de gestion, introduit par le second avenant au deuxième contrat de gestion en 2000, vise à porter remède à cette présentation insuffisante. En application de ces nouvelles dispositions, l'importance et l'intérêt des différents projets liés au développement ou à l'extension de l'infrastructure et à l'acquisition de matériel roulant composant le futur plan décennal 2001-2010 devront être mis en relation avec la politique de mobilité par le truchement de certains critères dont la plupart concernent le transport intérieur des voyageurs.

Il apparaît ainsi que l'élaboration des plans décennaux d'investissement jusques et y compris le plan 1996-2005 ne comprenait pas une évaluation *a priori* de l'adéquation entre chacun des investissements et la bonne exécution des missions de service public. La nouvelle présentation de certains projets à partir du plan décennal d'investissement 2001-2010 qui inclut une prise en compte de l'impact sur l'exercice des missions de service public, devrait permettre au Gouvernement de mieux apprécier *a priori* chaque pro-

jet et devrait faciliter l'établissement d'une évaluation *a posteriori* de leur réalisation à l'aune des critères définis.

La Cour des comptes recommande à cet égard d'envisager d'inclure dans le contrat de gestion une disposition imposant à la S.N.C.B. la production d'un rapport sur l'exécution des projets d'investissement en fonction des critères susmentionnés, de manière à permettre un contrôle *a posteriori* pertinent par l'A.T.T.

L'évaluation *a priori* de l'adéquation entre ces investissements et l'exercice des missions de service public devrait également être complétée, pour chaque projet d'investissement, par une analyse de l'impact négatif que peut subir l'exercice des missions de service public, et principalement le transport intérieur de voyageurs, pendant la durée des travaux d'investissement¹⁴⁷.

Dans la mesure du possible, ces projets d'investissement devraient en outre être mis en relation avec les critères de qualité de service aux clients repris au contrat de gestion.

Il convient enfin de prévoir l'application de la procédure mise en place par l'article 22 bis du contrat de gestion aux futurs plans décennaux d'investissement.

Le rôle de l'A.T.T., auparavant associée au processus d'élaboration du plan décennal en qualité d'expert du ministre, est désormais explicitement prévu par le nouvel article 22 bis qui prévoit que *"les différents projets composant le futur plan décennal d'investissement 2001-2010 seront présentés au ministre ayant le transport ferroviaire dans ses attributions et à l'A.T.T. avant l'approbation dudit plan par le Gouvernement"*. Toutefois, il convient d'assurer que l'A.T.T. puisse intervenir le plus rapidement possible dans la procédure, eu égard à son expertise technique et économique et au rôle qu'elle est appelée ensuite à jouer dans le contrôle des investissements.

3 La procédure de suivi des investissements

Question d'audit : La réalité et la spécialité de ces investissements font-elles l'objet d'un suivi et leur impact effectif sur l'exécution des missions de service public est-il évalué ?

La Cour des comptes a examiné la mise en œuvre par l'A.T.T. du processus de suivi des investissements prévu à l'annexe 7 du contrat de gestion pour l'approbation des "feux verts" soumis par la S.N.C.B. Le suivi plus global des investissements de la S.N.C.B. a également été vérifié. Les responsables à la S.N.C.B. en matière d'investissement ont été rencontrés à ce sujet.

Il convient de préciser que le suivi des investissements s'applique en fait au programme annuel d'investissement à charge de l'Etat résultant des "feux verts" octroyés précédemment. Ce programme constitue une partie du programme annuel d'investissement tous modes de financement confondus, qui s'inscrit lui-même dans le cadre du plan décennal d'investissement. Le suivi et le contrôle des différents "feux verts" via les programmes annuels d'investissement à charge de l'Etat permettent ainsi d'assurer un contrôle cohérent de l'ensemble des plan et programmes d'investissement.

Le contrôle de l'effectivité du suivi par l'A.T.T. des dossiers de "feu vert" a été réalisé sur un échantillon de 78 dossiers de "feu vert" afférents à l'année 1999. Cet échantillon a permis de contrôler la phase d'approbation des "feux verts". Par ailleurs, l'organisation

¹⁴⁷ Les retards de trains dus à l'exécution de travaux d'investissement peuvent être neutralisés dans le calcul de la régularité du transport intérieur de voyageurs, voir le chapitre III.

des dossiers à l'A.T.T. a nécessité un contrôle par coup de sonde pour l'examen du suivi des "feux verts".

L'annexe 7 du contrat de gestion prévoit le suivi des investissements par l'A.T.T., qui intervient en plusieurs phases.

3.1 Les "feux verts"

En vertu de l'annexe 7 du contrat de gestion, la transmission par la S.N.C.B. des dossiers soumis à l'approbation de l'A.T.T. doit s'effectuer préalablement à toute décision et parvenir au plus tard un mois avant l'expiration du délai de validité des offres, s'il s'agit d'un travail effectué par entreprise, et un mois avant le début des travaux, s'ils sont réalisés en régie propre. L'A.T.T. doit rendre son avis dans les trente jours, ce délai étant suspendu lorsque des informations complémentaires sont demandées.

Du contrôle de l'échantillon relatif à 1999, il ressort que les dossiers en régie sont accompagnés d'une justification sommaire et sont présentés par l'ingénieur responsable du projet à la S.N.C.B. sans trace de contrôle interne. La Cour des comptes recommande que ces dossiers soient plus étoffés notamment avec les dates de début et de fin prévues des travaux, comme d'ailleurs requis par le contrat de gestion.

L'audit a également montré que le délai d'un mois fixé par le contrat de gestion pour la réponse de l'A.T.T. n'est que rarement respecté. En outre, l'éventuelle demande de renseignements, qui suspend ce délai, n'est pas toujours accompagnée d'une trace écrite dans le dossier. Il n'a dès lors pas été possible de se prononcer sur la raison de ce retard. La Cour des comptes estime que ces délais devraient être respectés et les éventuelles demandes de renseignements conservées dans le dossier.

Il ressort des discussions menées avec la S.N.C.B. qu'il n'est pas rare que des dossiers soient notifiés à l'entrepreneur retenu avant la réception de l'avis de l'A.T.T., voire même avant que le dossier lui soit communiqué. Cette situation, qui transforme la procédure instaurée par l'annexe 7 du contrat de gestion en un simple processus d'entérinement par l'administration des décisions de la S.N.C.B., est justifiée, par les services techniques responsables du dossier, par l'urgence et la nécessité de commencer les travaux dès l'octroi de l'approbation interne à la S.N.C.B.

Cette pratique est facilitée par le fait que l'A.T.T. n'est pas informée de la date de notification des marchés. Il apparaît ainsi que la S.N.C.B. est parfois juridiquement engagée lorsque l'A.T.T. demande des informations complémentaires. Cette situation peut porter atteinte aux conditions d'un examen objectif.

Le contrôle mené à la S.N.C.B. a fait apparaître que, pendant la période 1989-2000, des dépenses d'investissement ont été exécutées, après obtention d'un "feu vert", pour 195,5 milliards de francs à charge des moyens du département. Pour cette même période, des dépenses d'investissement étaient, au moment du contrôle, enregistrées comme financées par le ministère sans qu'un "feu vert" ait été obtenu, pour un montant total de 9,3 milliards de francs¹⁴⁸. Pour des dépenses d'investissement de 2,4 milliards de francs, il s'agit de projets d'investissement pour lesquels, au moment d'entamer les travaux, aucun "feu vert" n'a été demandé, en infraction aux procédures. Pour 3,2 milliards de francs, il s'agit de dépassements des crédits alloués, pour lesquels, contrairement aux procédures, aucun "feu vert" complémentaire n'a été sollicité. Un montant de 3,7 mil-

¹⁴⁸ Comme le système d'information met à jour en permanence la situation des dépenses d'investissement pour lesquelles aucun "feu vert" n'a été obtenu, c'est l'état actuel de la situation qui est fourni. Cette situation peut déjà avoir changé entre le moment où les constatations d'audit ont été effectuées et la publication du rapport, certains dossiers soumis à l'A.T.T. ayant été entre-temps approuvés.

liards de francs a trait à des dépassements de crédits pour lesquels, par la suite, une demande complémentaire a été introduite auprès de l'A.T.T., mais aucune approbation n'a encore été accordée. Dans la plupart des cas, les dépassements concernent des crédits de projets d'investissement que l'A.T.T. a approuvés. On peut donc conclure que la procédure du "feu vert" est dans certains cas insuffisamment respectée, avec le risque que des dépenses d'investissement soient financées à tort par les fonds du ministère.

Commentaires
de la S.N.C.B.

Dans ses commentaires, la S.N.C.B. souligne que "la notification à un entrepreneur avant réception d'un "feu vert" reste une mesure d'exception prise en cas de force majeure." Elle ajoute qu' "ainsi, sur 204,8 milliards de francs belges d'investissements exécutés à charge du ministère des Communications et de l'Infrastructure entre 1989 et 2000, des investissements pour un montant de 5,6 milliards de francs belges, soit 2,8 % du total, doivent faire l'objet d'une régularisation en terme de réception d'un "feu vert"."

La Cour des comptes tient à souligner que, selon ses constatations, la notification d'un marché à l'entrepreneur retenu, avant qu'un "feu vert" ait été obtenu, est loin d'être rare. Elle précise que les 5,6 milliards de francs belges cités par la S.N.C.B. ne correspondent pas au montant global des projets ainsi notifiés avant la réception du "feu vert", lequel montant est bien plus considérable. Les chiffres cités dans le rapport provisoire (3,2 et 3,7 milliards de francs) représentent le total des dépassements constatés pour les projets d'investissement existants, indépendamment de l'ampleur des dépassements individuels. Les projets d'investissement qui, pour leur totalité n'ont pas obtenu de "feu vert" préalable, s'élèvent à 2,4 milliards et non à 5,6 milliards de francs.

Il convient de préciser à cet égard qu'en cas de refus de "feu vert", c'est-à-dire lorsque l'A.T.T. considère que le projet qui lui est soumis ne s'inscrit pas dans la programmation des investissements pouvant être mis à charge de l'Etat, la S.N.C.B. peut supporter cet investissement à charge de ses fonds propres¹⁴⁹. En outre, les interventions de l'Etat pour les investissements qu'il a accepté de prendre en charge lors de l'approbation du plan décennal, sont liquidées de manière forfaitaire, par tranches mensuelles, indépendamment du degré de réalisation des investissements. Le contrat de gestion n'en prévoit pas le remboursement en cas de refus d'approbation. Il en résulte que le risque que court la S.N.C.B. en cas de refus après la notification est relativement limité.

La Cour des comptes recommande que le contrat de gestion interdise expressément de notifier le marché avant l'approbation de l'A.T.T. et que les cas d'urgence fassent l'objet d'une procédure à convenir entre l'A.T.T. et la S.N.C.B. L'instauration d'une procédure de cet ordre, dont l'application devrait en toute hypothèse rester exceptionnelle, pourrait être envisagée à des conditions à définir. Elle devrait être assortie de l'obligation pour la S.N.C.B. de communiquer à l'A.T.T. les documents relatifs à la notification de tous les marchés publics soumis aux "feux verts", pour permettre à cette administration de s'assurer que la notification n'est pas intervenue, sauf procédure dérogatoire, avant son autorisation préalable. Une infraction au caractère préalable de l'autorisation pourrait être sanctionnée par le refus d'inscrire le dossier concerné parmi les investissements pris en charge par l'Etat.

Il convient en outre de noter qu'en exécution de l'annexe 7 au contrat de gestion, l'A.T.T. contrôle globalement que les dépenses réalisées par la S.N.C.B. sont conformes aux sommes versées par l'Etat. Il s'indiquerait de prévoir explicitement dans le contrat de gestion ce contrôle de la contribution de l'Etat.

¹⁴⁹ Les montants concernés ne sont pas toujours négligeables. Ainsi, la notification d'un marché de plus de 8 milliards de francs a eu lieu le jour de son approbation par le conseil d'administration.

L'A.T.T. s'assure également de la spécialité des investissements en vérifiant que les dossiers soumis à son approbation trouvent une correspondance dans le programme annuel, qui doit lui-même s'inscrire dans le plan décennal d'investissement. Du contrôle, il ressort un problème de concordance entre l'intitulé du dossier de "feu vert", plus détaillé, et la rubrique du programme annuel à laquelle il se rapporte. Depuis l'année 2000, la vérification de cette concordance est facilitée par la mention, par la S.N.C.B., de la ligne du programme annuel à laquelle le dossier se rapporte.

L'A.T.T. examine enfin les documents que le dossier de "feu vert" doit contenir en vertu de l'annexe 7 du contrat de gestion.

3.2 L'exécution des "feux verts"

L'A.T.T. suit l'exécution des "feux verts" notamment au moyen d'un fichier informatique établi par "feu vert", dans lequel les dépenses relatives à chaque dossier sont imputées automatiquement, via les listes de factures transmises mensuellement par la S.N.C.B.

Lorsque la dépense est supérieure au montant initial, un "feu vert" complémentaire avec justification de la différence est requis. Il apparaît que la S.N.C.B. impute dans certains cas, sur ces listes mensuelles, des dépenses afférentes à des mois antérieurs et correspondant à des dépenses déjà enregistrées dans la comptabilité de la S.N.C.B. avant l'obtention de cette nouvelle approbation.

Dans le cadre de l'exercice de ses missions, l'A.T.T. a notamment le droit de procéder à un contrôle au sein même de la comptabilité de la S.N.C.B. Les justifications comptables sont contrôlées par l'A.T.T. aléatoirement ou en fonction de l'importance de l'investissement¹⁵⁰. Il serait indiqué à cet égard de mettre en place un mécanisme d'échantillonnage servant à l'ensemble des contrôles des justifications comptables et d'élaborer un manuel commun des procédures de contrôle comptable.

Des visites sur chantier, regroupant plusieurs "feux verts", sont également organisées afin de s'assurer de la nature et de l'état d'avancement des travaux. Ces visites permettent de s'assurer de la réalité des investissements.

Il appert cependant que ces divers contrôles ne sont pas systématiques, l'initiative étant laissée à la discrétion des ingénieurs en charge des dossiers. Il conviendrait d'élaborer une base de données reprenant, pour chaque "feu vert", le suivi effectué par l'A.T.T.

Les divers types de contrôle devraient en outre être organisés de sorte que chaque "feu vert" fasse l'objet de plusieurs contrôles des justifications comptables et d'une visite sur chantier, s'il échet.

3.3 Suivi global et évaluation *a posteriori*

L'A.T.T. fait rapport à ce sujet, annuellement, dans un cadre plus général que les "feux verts" pris séparément : elle examine ainsi l'ensemble des programmes d'investissement, et notamment le programme des dépenses à charge de l'Etat, la réalisation effective des investissements et le nombre et le contenu des "feux verts" introduits pour l'exercice écoulé ; elle analyse également le rapport de la S.N.C.B. à propos de l'état d'exécution du plan décennal d'investissement.

Ces différentes analyses sont regroupées dans la note préparée par l'A.T.T. à l'attention du ministre pour soumettre à son approbation le programme d'investissement annuel. La

¹⁵⁰ Dans le passé, un rapport écrit résultant des visites et des contrôles comptables n'était pas systématiquement rédigé. Depuis le début de 2000, un rapport très sommaire est établi.

Cour des comptes estime que leur contenu effectif n'est pas suffisamment détaillé par projet d'investissement.

Les remarques formulées en ce qui concerne l'évaluation *a priori* des investissements s'appliquent également mutatis mutandis à leur évaluation *a posteriori*, dans la mesure où les critères permettant d'évaluer les impacts sur l'offre quantitative et qualitative, l'adéquation par rapport au plan de transport ainsi que la bonne exécution des missions de service public, n'accompagnent pas encore les différents projets du plan décennal d'investissement.

Il convient de rappeler à cet égard que le nouvel article 22 bis du contrat de gestion doit permettre d'assurer une évaluation *a posteriori* des impacts sur l'exercice des missions de service public au regard des critères qui devront accompagner certains projets d'investissement du plan décennal d'investissement 2001-2010. Cette présentation permettra de mieux prendre en compte l'exécution des missions de service public et l'impact des projets d'investissement sur l'exercice de celles-ci, à la fois lors de leur réalisation et après celle-ci. Cette évaluation serait facilitée si le rapport de la S.N.C.B. distinguait dans la justification des projets d'investissement la phase des travaux et la période postérieure.

4 Conclusions

Jusques et y compris le plan décennal d'investissement 1996-2005, il n'existait pas d'évaluation *a priori* de l'adéquation entre chaque investissement et la bonne exécution des missions de service public. La prise en compte de l'impact sur l'exercice des missions de service public, prévue à partir du plan décennal d'investissement 2001-2010, devrait permettre au Gouvernement de mieux apprécier chaque projet.

Afin d'améliorer l'évaluation de l'adéquation entre les investissements et la bonne exécution des missions de service public, la Cour des comptes formule les recommandations suivantes :

- évaluer *a priori* l'incidence de chaque projet d'investissement important sur l'exercice des missions de service public ;
- compléter, pour chaque projet d'investissement important, cette évaluation *a priori* par une analyse de l'impact négatif que peut subir l'exercice des missions de service public, et principalement le transport intérieur de voyageurs, pendant la durée des travaux d'investissement ;
- dans la mesure du possible, mettre en relation ces projets d'investissement avec les critères de qualité de service aux clients repris au contrat de gestion ;
- inclure dans le contrat de gestion une disposition imposant à la S.N.C.B. la production d'un rapport sur l'exécution des projets d'investissement en fonction des critères définis en matière de mobilité, de manière à permettre un contrôle *a posteriori* pertinent de l'A.T.T. ;
- prévoir l'application de la procédure mise en place par l'article 22 bis du contrat de gestion aux futurs plans décennaux d'investissement ;
- s'assurer que l'A.T.T. peut intervenir le plus rapidement possible dans la procédure eu égard à son expertise technique et économique et au rôle qu'elle est appelée ensuite à jouer dans le contrôle des investissements.

La réalité et la spécialité des investissements font l'objet d'un suivi par l'A.T.T. Celui-ci permet d'acquérir une assurance raisonnable que les dépenses engagées se rapportent réellement aux moyens d'investissement et que les sommes allouées aux investissements prévus par le plan décennal et les différents programmes sont consacrées à la réalisation de ces investissements.

Le suivi tel qu'organisé actuellement ne fournit cependant pas une assurance suffisante que les investissements rencontrent les objectifs souhaités, en raison de l'absence d'objectifs précis, définis au moment où l'investissement est envisagé et mis en relation avec l'exécution des missions de service public. La nouvelle présentation des projets d'investissement, introduite par le second avenant au contrat de gestion, devrait permettre de mieux prendre en compte l'exécution des missions de service public et l'impact des projets d'investissement sur l'exercice de ces missions, à la fois lors de la réalisation des travaux et après celle-ci. Cette évaluation serait facilitée si le rapport de la S.N.C.B. distinguait, dans la justification des projets d'investissement, la phase des travaux et la période postérieure.

Pour améliorer le suivi des investissements, la Cour des comptes recommande que l'A.T.T. respecte strictement le délai prévu pour donner son approbation et conserve une trace des éventuelles demandes de renseignement qui suspendent ce délai.

En outre, la Cour estime que le contrat de gestion devrait interdire expressément de notifier le marché avant l'approbation de l'A.T.T. dans le délai prévu. Cette disposition devrait être assortie de l'obligation, pour la S.N.C.B., de communiquer à l'A.T.T. les

documents relatifs à la notification de tous les marchés publics soumis aux "feux verts". Les cas d'urgence pourraient faire l'objet d'une procédure à convenir entre l'A.T.T. et la S.N.C.B. Les conditions d'utilisation de cette procédure, dont l'application serait en toute hypothèse exceptionnelle, devraient être définies. Une infraction au caractère préalable de l'autorisation pourrait être sanctionnée par le refus d'inscrire le dossier concerné parmi les investissements pris en charge par l'Etat.

Il conviendrait par ailleurs :

- de justifier davantage les dossiers d'investissements réalisés en régie propre transmis à l'A.T.T. et de mentionner notamment les dates de début et de fin prévues des travaux, comme le requiert le contrat de gestion ;
- de mettre en place au niveau de l'A.T.T. un mécanisme d'échantillonnage servant à l'ensemble des contrôles des justifications comptables et de rédiger un manuel commun des procédures de contrôle comptable ;
- d'élaborer une base de données reprenant, pour chaque "feu vert", le suivi par l'A.T.T. ;
- d'organiser les divers types de contrôle de l'A.T.T. de sorte que chaque "feu vert" fasse l'objet de contrôles des justifications comptables et, le cas échéant, d'une visite sur chantier.

Chapitre V

Les relations commerciales de la S.N.C.B. avec ses filiales

Questions d'audit : Les relations entre la S.N.C.B. et ses filiales font-elles l'objet de dispositions claires et appropriées dans les cas où ces opérations sont susceptibles d'avoir un impact sur l'exécution des missions de service public ?

Ces dispositions sont-elles respectées ?

Les facturations entre la S.N.C.B. et ses filiales sont-elles équitables ?

1 Le contexte

Les questions d'audit relatives aux missions de service public et aux filiales de la S.N.C.B. visent à clarifier l'encadrement des relations entre cette société mère et ses filiales, dans le cas où elles sont en rapport avec l'exécution des missions de service public, et à examiner si ces relations sont de nature à alourdir anormalement les charges de ces missions. Le risque envisagé est celui de relations inéquitables au profit de filiales.

Afin de rencontrer ces interrogations, une sélection de filiales a été effectuée sur la base de critères tels que la nature et l'importance des transactions avec la S.N.C.B. Les relations avec la filiale TUC RAIL et, dans une moindre mesure, avec EUROSTATION, ont fait l'objet d'une attention particulière. Ces deux filiales interviennent dans les travaux d'infrastructure liés aux trains à grande vitesse. L'équité des transactions entre la S.N.C.B. et les filiales concernées a été appréciée en tenant compte des audits antérieurs commandités par la Commission européenne ou le Gouvernement fédéral, des travaux du collège des commissaires de la société, d'un examen de certaines des conventions conclues et d'entretiens complémentaires.

2 Le cadre législatif

La seule disposition normative relative à la participation de filiales de la S.N.C.B. à l'exécution des missions de service public est contenue à l'article 13, § 3, de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques, lequel est libellé comme suit : *"Le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, autoriser, le cas échéant, sous les conditions spéciales qu'il détermine, une entreprise publique autonome à associer une filiale à la mise en œuvre de ses tâches de service public, pour autant que la participation directe ou indirecte des autorités publiques dans la filiale concernée excède 50 % du capital et donne droit statutairement à plus de 75 % des voix et mandats dans tous les organes de la filiale concernée.*

Toute cession d'actions représentatives du capital, suite à laquelle la participation, directe ou indirecte des pouvoirs publics visée à l'alinéa précédent n'excéderait plus 50 %, est nulle de plein droit à défaut de porter cette participation au-delà de 50 % dans un délai de trois mois de ladite cession par une augmentation de capital entièrement ou partiellement souscrite par les autorités publiques."

D'après l'exposé des motifs de la loi, compte tenu de la nature des intérêts publics à sauvegarder, le non-respect de ces dispositions doit entraîner la nullité absolue des actes pris¹⁵¹.

¹⁵¹ Exposé des motifs, doc. Chambre 1287/1 - 89/90, pp. 19-20.

Les conditions auxquelles l'article 13 soumet l'association d'une filiale à la mise en œuvre d'une tâche de service public confiée à une entreprise publique autonome s'expliquent à la fois par l'importance de cette décision et par l'impact qu'elle peut avoir sur les relations entre l'entreprise et l'Etat. Celui-ci doit en effet s'assurer que cette décision ne peut entraîner un affaiblissement de la responsabilité de l'entreprise publique à l'égard de l'Etat dans l'accomplissement de ces missions. La loi du 21 mars 1991 habilite d'ailleurs le Roi à classer une filiale parmi les entreprises publiques autonomes, auquel cas les deux entreprises concernées sont solidairement responsables envers l'Etat de l'exécution des tâches de service public auxquelles cette filiale est associée et ce, jusqu'à l'entrée en vigueur d'un contrat de gestion avec la filiale.

A ce jour, aucune filiale de la S.N.C.B. n'a fait l'objet de cette procédure d'autorisation. Il apparaît de l'audit que tant la S.N.C.B. que le Gouvernement interprètent la disposition légale précitée de manière telle que seule l'exécution directe des missions de service public par une filiale devrait être soumise à autorisation¹⁵².

La Cour des comptes constate que l'application de cette disposition suppose que la notion de "filiales associées à la mise en œuvre de tâches de service public" soit clairement explicitée, en particulier quant à l'importance du rôle joué par la filiale. Quel que soit le contenu donné à ce concept, la Cour estime toutefois que, dans la réalité économique, certaines filiales sont sans conteste associées à la mise en œuvre d'une mission de service public, au sens de l'article 13, § 3. Tel est le cas, par exemple, de la filiale TUC RAIL qui participe à la réalisation de travaux qui s'inscrivent dans le cadre de la deuxième mission de service public¹⁵³.

Le rapport provisoire soumis au débat contradictoire considérait dès lors que les dispositions contenues à l'article 13, § 3, de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques, n'ont pas été respectées et que l'association d'une filiale à la mise en œuvre des tâches de service public devrait être soumise à autorisation par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres. Il était souligné que le respect de cette obligation légale est d'autant plus important que son défaut risque de compromettre la sécurité juridique des contrats associant des filiales à la mise en œuvre des missions de service public ou le régime de responsabilité de la S.N.C.B. envers l'Etat¹⁵⁴.

Commentaires
de la S.N.C.B.

En réponse à ce rapport provisoire, la S.N.C.B. estime ne pas pouvoir souscrire à cette interprétation de l'article 13, § 3, de la loi et présente l'argumentation suivante.

"Une interprétation littérale du texte français et néerlandais indique que par associer à la mise en œuvre (betrekken bij de uitvoering), il faut comprendre "laisser être partie prenante dans, faire prendre part à" l'exécution même des missions de service public. D'une part, les travaux de préparation, d'accompagnement ou de suivi (études comprises) ne doivent dès lors pas être considérés comme relevant de l'exécution des missions de service public même, dans le sens de l'article 13 § 3 de la loi du 21 mars 1991 et, d'autre part, pour pouvoir relever du champ d'application de l'article 13 § 3, il faut au moins un certain pouvoir de co-décision de la filiale en tant que partenaire de la S.N.C.B.

¹⁵² Voir, à ce sujet, le 154^e Cahier d'observations de la Cour des comptes, p. 363.

¹⁵³ Cet aspect est développé au point 4 ci-après.

¹⁵⁴ Le respect des dispositions de l'article 13 permettrait à l'Etat de disposer de moyens d'information et de contrôle dont il s'estime actuellement privé (cf. réponse de la Ministre de la Mobilité et des Transports à une question orale en Commission de l'Infrastructure, des Communications et des Entreprises publiques de la Chambre, le 31 janvier 2001).

Une interprétation ciblée nous conforte dans cette interprétation littérale. Le législateur a voulu, sans ambiguïté, que certaines activités des entreprises publiques soient maintenues comme missions de service public et continuent dès lors d'être régies par les trois principes du service public, à savoir l'égalité, la continuité et l'adaptation aux besoins nouveaux (voir projet de loi, Chambre 1287/1-89/90). Le pouvoir de décision dans le domaine de ces activités devait être maintenu au niveau des entreprises publiques autonomes, sous la tutelle des pouvoirs publics.

Le législateur n'a jamais voulu que tous les aspects des missions de service public soient exécutés par l'entreprise publique autonome même. Ainsi par exemple, le législateur n'a pas prévu de restrictions quant à la possibilité de confier l'exécution de travaux matériels, comme l'établissement ou l'entretien de lignes ferroviaires, à des sociétés privées, précisément à cause du fait qu'en tant que pouvoir adjudicateur, l'entreprise publique autonome garde le contrôle. Il n'y a dès lors pas d'objections non plus à ce que l'entreprise publique autonome confie à une filiale certains travaux de préparation, d'accompagnement ou de suivi (études comprises) liés à l'exécution des missions de service public, tant que l'exécution de la mission de service public même continue de relever entièrement du pouvoir décisionnel de l'entreprise publique autonome.

Par conséquent, la Cour des comptes a fondé ses critiques sur une interprétation trop large de la notion "associer à la mise en œuvre de tâches de service public", interprétation qui n'est appuyée ni par une interprétation littérale ni par une interprétation ciblée.

La S.N.C.B. tient par ailleurs à rappeler que dans un courrier du 11 février 1997 adressé par le Ministre des Transports au Premier Président de la Cour des comptes, répondant à une question du 18 septembre 1996 portant sur le même objet, le Ministre a précisé qu'aucune filiale n'exerce des tâches de service public et que toutes les filiales citées dans le rapport annuel 1995 de la S.N.C.B. relèvent de l'autonomie de l'entreprise et de ses activités commerciales. Depuis 1996, la Cour des comptes n'a jamais contesté cette interprétation."

La position juridique présentée par la S.N.C.B. est conforme à celle adoptée par le Gouvernement depuis 1991. Cette situation, signalée dans le rapport provisoire soumis au débat contradictoire, explique pourquoi l'article 13, § 3 de la loi de 1991 est resté inappliqué à ce jour.

La Cour des comptes fait toutefois observer que les termes de la loi ne permettent pas de conclure que cette procédure est nécessairement réservée à une situation de co-décision.

En outre, l'association d'une filiale ne peut être assimilée à un contrat avec un sous-traitant, en raison, d'une part, du caractère public et réglementé des marchés passés dans le cadre des missions de service public et, d'autre part, de la plus grande facilité avec laquelle les conventions avec des filiales peuvent être conclues ou modifiées¹⁵⁵.

Il paraît en outre important de souligner que les normes de 50 à 75 % prévues à l'article 13 précité sont identiques à celles contenues à l'article 39 de la loi. En vertu de cet article, toute cession par une autorité publique, autre que l'Etat, d'actions représentatives du capital suite à laquelle la participation directe des autorités publiques n'excède-

¹⁵⁵ Ainsi, par un avenant au contrat de base entre la S.N.C.B. et TUC RAIL, des personnes recrutées directement par cette filiale ont été habilitées, dans les mêmes conditions que celles prévues pour le personnel détaché par la S.N.C.B. (formation et réussite d'un test d'aptitude), à exécuter les mises hors service des voies et hors tension des caténaires ainsi que les remises en service et sous tension de ces installations.

rait plus 50 % est nulle de plein droit, à défaut de remédier à cette situation dans un délai de trois mois. En outre, les titres détenus par les autorités publiques donnent droit, dans leur ensemble et de plein droit, à plus de 75 % des voix et mandats dans tous les organes de l'entreprise publique autonome.

L'article 13 de la loi du 21 mars 1991 consacre le principe d'une très large autonomie des entreprises publiques économiques en matière de filialisation. Cette autonomie a pour contreparties un régime d'autorisation préalable dans le cas où les missions de service public sont concernées et une garantie de pérennité du contrôle public de ces filiales.

A défaut d'appliquer ce régime d'autorisation préalable, l'entreprise publique pourrait librement céder ses parts dans une filiale, de manière telle que l'exécution du contrat de gestion impliquerait des tiers (en théorie, sans préjudice d'une intervention du commissaire du Gouvernement, la S.N.C.B. pourrait, par exemple, céder ses parts dans EUROSTATION).

Compte tenu des éléments de réflexion apportés par la S.N.C.B., la Cour des comptes constate que la notion d'association d'une filiale à la mise en œuvre des tâches de service public prête à interprétation. Elle recommande dès lors au législateur, soit de préciser la notion d'association d'une filiale à la mise en œuvre des tâches de service public, soit d'habiliter le Roi à le faire.

3 L'organisation des relations entre la S.N.C.B. et ses filiales

Sur le plan interne, les relations entre les unités de la S.N.C.B. et les filiales du groupe ne font pas l'objet de dispositions spécifiques. Conformément aux règles générales contenues dans le plan d'entreprise, les relations avec les filiales sont de type commercial et répondent aux règles et procédures qui régissent tout contrat commercial.

Il ressort de l'examen de la comptabilité de la société que le volume des transactions avec les filiales est relativement limité pendant la période couverte par l'audit et que ces transactions sont essentiellement effectuées avec des entreprises liées de droit belge et concernent très peu les filiales du groupe sises à l'étranger.

Sur la base de critères tels que la participation majoritaire de la S.N.C.B. dans le capital de la société, la relation entre l'objet social de la filiale et la réalisation des missions de service public, ainsi que l'importance des transactions au cours des années 1998 et 1999, les relations entre la S.N.C.B. et la société TUC RAIL ont fait l'objet d'une attention particulière.

Complémentairement, les remarques du collège des commissaires relatives aux relations entre la S.N.C.B. et EUROSTATION sont retracées, essentiellement en tant qu'illustration de l'insuffisance des procédures internes qui régissent les relations entre la société mère et ses filiales.

4 Les relations avec TUC RAIL

Les prestations de la société TUC RAIL sont directement en relation avec la deuxième mission de service public dans la mesure où elles portent sur la construction des lignes T.G.V.

La création de la société anonyme TUC RAIL en 1992 répond au souhait de la S.N.C.B. de créer une structure facilitant la constitution d'équipes de projet intégrées pour les projets T.G.V., permettant de combiner les compétences disponibles au sein de la société avec les renforts fournis par la société Transurb Consult, laquelle aurait acquis un savoir-faire dans ce secteur particulier en réalisant des chantiers à l'étranger.

La S.N.C.B. est actionnaire de TUC RAIL à raison de 75 %, les autres parts étant détenues par la société Transurb Consult, elle-même détenue à 88 % par la S.N.C.B. et à raison de 8 % par la S.T.I.B., le solde étant détenu par des actionnaires de droit privé¹⁵⁶.

TUC RAIL a pour objet social *“la fourniture de services de conception, d’étude et d’organisation des travaux relatifs à la création de nouvelles infrastructures ferroviaires et/ou à l’aménagement d’infrastructures ferroviaires nécessaires pour des extensions de capacité”*.

Cette société a pour client quasi exclusif la S.N.C.B. et est le maître d’œuvre délégué pour la construction des lignes T.G.V. en Belgique, ce qui comprend l’étude des avant-projets et des projets, l’établissement des cahiers de charges, l’analyse des offres, le contrôle et la surveillance des travaux. La société TUC RAIL apparaît ainsi clairement associée à des tâches de service public. Les décisions finales sont toutefois prises par la S.N.C.B. et les contrats avec les tiers sont conclus par cette dernière.

Les résultats avant impôts de TUC RAIL de ces dernières années s’établissaient comme suit :

(en millions de francs)			
1996	1997	1998	1999
4,6	20,6	33,1	16,8

Quant aux transactions entre la S.N.C.B. et cette filiale, elles représentent un volume assez stable d’une année à l’autre et s’établissaient comme suit au cours des années 1998 et 1999 :

(en millions de francs, HTVA)		
Ventes et prestations réciproques	1998	1999
Facturations de la S.N.C.B. à TUC RAIL	653,3	671,0
Facturations de TUC RAIL à la S.N.C.B.	1.685,4	1.606,7

Les relations entre les deux sociétés sont régies par une convention-cadre, conclue le 4 décembre 1992. Cette convention a connu plusieurs avenants, dont les principaux avaient pour finalité de diminuer les coûts des prestations effectuées par TUC RAIL. Les modifications les plus significatives en la matière ont pris effet à dater du 1^{er} janvier 1995 et se sont notamment traduites par une diminution sensible de la rémunération de TUC RAIL (de l’ordre de 15 %).

Les prestations de TUC RAIL sont rémunérées par la S.N.C.B., selon le cas, à partir d’un tarif horaire, sur la base d’un pourcentage du coût des travaux (pour la gestion et la direction des travaux) ou à hauteur des factures adressées à TUC RAIL par des sous-traitants.

Il paraît important de souligner que, lors de la constitution de la société, les actionnaires ont conclu un pacte contenant un principe d’équivalence, en vertu duquel la mise à disposition de personnel est facturée à TUC RAIL de manière identique, que ce personnel provienne de la S.N.C.B. ou de bureaux privés membres de Transurb Consult¹⁵⁷.

Actuellement, en ce qui concerne les prestations rémunérées sur la base d’un tarif horaire, les dispositions peuvent être résumées comme suit.

¹⁵⁶ A la constitution de la société, en 1992, l’actionariat privé représentait 50 % du capital. Cette part a été réduite à l’occasion d’une recapitalisation de la société en 1996.

¹⁵⁷ A la fin de l’année 2000, la société TUC RAIL employait environ 640 personnes, contractuelles ou détachées (206 provenaient de la S.N.C.B. et 130 de bureaux d’études privés).

Pour les factures adressées à TUC RAIL :

- la mise à disposition du personnel de direction est facturée à TUC RAIL au coût direct ;
- il en est de même pour le personnel administratif et technique auxiliaire ;
- pour les autres membres du personnel (responsables de projet, ingénieurs, conducteurs de chantier, topographes-arpenteurs et assimilés¹⁵⁸), les facturations sont basées sur les tarifs de référence FABI, diminués de 24,3 %¹⁵⁹.

Pour les prestations de TUC RAIL :

- les prestations du personnel directeur ne sont pas refacturées à la S.N.C.B. par TUC RAIL ;
- les prestations du personnel administratif et technique auxiliaire sont facturées à la S.N.C.B. sur la base du tarif FABI diminué de 35 % ;
- les prestations des autres membres du personnel sont facturées à la S.N.C.B. au tarif FABI diminué de 15 %¹⁶⁰.

Les agents détachés par la S.N.C.B. continuent à percevoir leur rémunération de base, augmentée d'une prime de détachement de 30 % pour la direction et de 20 % pour les autres membres du personnel.

En ce qui concerne la différence entre la rémunération du personnel détaché chez TUC RAIL et le montant facturé par la S.N.C.B. sur la base des tarifs FABI, il y a lieu de souligner que celle-ci est en faveur de la S.N.C.B. dans une mesure largement positive. Ainsi que des audits antérieurs l'ont déjà démontré¹⁶¹, la facturation du personnel détaché est supérieure au coût de ce personnel d'environ 36 %¹⁶². Cet écart est dû à la différence structurelle entre les tarifs de référence et les barèmes du personnel.

La marge entre la tarification du personnel détaché à TUC RAIL et la refacturation à la S.N.C.B. (soit 9,3 % du salaire théorique sur la base des tarifs FABI) peut être qualifiée de raisonnable, compte tenu des frais inhérents à la mise en œuvre de ce personnel.

Pour TUC RAIL, l'écart entre le coût direct du personnel à la S.N.C.B. et les montants que cette dernière lui facture est neutre dans la mesure où ce personnel est refacturé par la suite. Pour la S.N.C.B., le gain économique réalisé lors de la facturation du personnel détaché chez TUC RAIL est neutralisé par les factures que cette dernière lui adresse ensuite. Par contre, cette majoration frappe le décompte des travaux T.G.V. dans lequel la majorité des factures de TUC RAIL intervient.

L'audit commandité en 2000 par le Gouvernement fédéral¹⁶³ conclut que la S.N.C.B. a réalisé un bénéfice brut sur ces détachements de personnel et que l'intervention de TUC RAIL se traduit par une augmentation du coût des travaux T.G.V. de l'ordre de 1,5 ou

¹⁵⁸ Soit plus de la moitié des agents mis au service de TUC RAIL par la S.N.C.B.

¹⁵⁹ Fédération des associations belges d'ingénieurs civils et ingénieurs agronomes. Avant le 1^{er} janvier 1995, il s'agissait des tarifs FABI diminués de 15 %.

¹⁶⁰ Le tarif FABI était appliqué sans diminution avant le 1^{er} janvier 1995.

¹⁶¹ Rapport d'audit sur le soutien financier attribué par la Commission européenne à la S.N.C.B. pour la construction du T.G.V., ROSIER-LEGRAND et DUPONT, 1995 ; Borrowing costs, Belgian High Speed Train Project, COOPERS & LYBRAND, 1997.

¹⁶² Dans le cas d'un ingénieur dont le coût total en brut employeur représente une charge mensuelle de l'ordre de 371.000 francs, il sera facturé 505.000 francs à la société TUC RAIL. Cet exemple ne peut toutefois être étendu à l'ensemble du personnel concerné.

¹⁶³ Rapport final concernant la mission de radioscopie et analyse des finances de la S.N.C.B., ainsi que l'incidence des mécanismes comptables en vigueur au sein de la S.N.C.B., (rapport de DUPONT, GHYOOT, KOEVOETS, PEETERS, ROSIER & Co, octobre 2000).

1,2 milliard de francs¹⁶⁴. La prise en compte du contexte de ces facturations conduit toutefois à nuancer ces deux conclusions comme suit.

L'écart entre le coût du personnel et les taux horaires auxquels il est facturé par la S.N.C.B. est uniquement fondé sur les coûts directs et ne comprend pas les charges annexes (telles que la formation, les avantages non pécuniaires,...) ou les frais de structure et de gestion de la société. Il est toutefois incontestable que la facturation de ces détachements a généré un bénéfice comptable¹⁶⁵.

Quant à l'augmentation du coût des travaux T.G.V. qui résulterait de l'intervention de TUC RAIL, la Cour des comptes doit souligner qu'il n'est pas établi que la S.N.C.B. avait la capacité de gérer seule ces grands projets ou qu'une autre structure (le recrutement et la gestion directe d'effectifs supplémentaires ou la conclusion d'un marché de services) aurait pu parvenir au même résultat à un moindre coût.

Par ailleurs, en ce qui concerne le coût de l'intervention de TUC RAIL ainsi que le suivi par la S.N.C.B. des obligations réciproques, l'audit interne a effectué deux études éclairantes.

En 1999, à la suite d'une demande de l'administrateur délégué, l'audit interne a effectué une recherche visant à déterminer si certains frais pour des prestations en régie facturées par la S.A. TUC RAIL à la S.N.C.B. dans le cadre de l'infrastructure T.G.V. ne sont pas trop élevés, en comparaison avec le coût de travaux similaires réalisés par la S.N.C.B. elle-même dans le cadre de la modernisation du réseau intérieur.

Il s'est avéré que cette comparaison était très difficile à réaliser. Sur le plan technique, il n'a pas été possible d'identifier des projets strictement comparables, ou de trouver des projets d'un coût similaire suffisamment avancés. Sur le plan comptable, l'audit interne a conclu que le système de comptabilité analytique de la S.N.C.B. ne permet pas une identification assez précise des différentes composantes du coût des projets d'investissement et a recommandé de tirer profit de l'expérience de TUC RAIL en la matière, afin d'améliorer la lisibilité des données financières des projets d'investissement conduits par la société mère.

Au cours du premier semestre de l'année 2000, l'audit interne de la S.N.C.B. a réalisé un audit de cette filiale. Les objectifs de cet audit étaient de s'assurer de l'image fidèle de la situation patrimoniale et financière de la société, du respect des intérêts financiers de la S.N.C.B., de la bonne application des conventions entre les deux sociétés, ainsi que de l'existence de procédures internes adéquates à la S.N.C.B. en ce qui concerne les relations avec cette société.

L'audit interne a estimé que l'on peut avoir l'assurance raisonnable que la S.A. TUC RAIL applique correctement les conventions existantes. En ce qui concerne l'existence de procédures internes à la S.N.C.B., l'audit interne a notamment constaté que le service "Gestion des Grands Projets", qui est chargé du traitement et du contrôle des déclarations de créance adressées par TUC RAIL, ne dispose pas des moyens lui permettant d'organiser un contrôle systématique de ces déclarations de créance et a recommandé l'organisation d'un contrôle exhaustif, afin d'avoir une certitude que les états d'avancement sont bien contrôlés, que les montants facturés sont corrects et que les intérêts de la S.N.C.B. sont bien préservés.

¹⁶⁴ Selon que l'on inclut ou non la prime allouée au personnel détaché chez TUC RAIL.

¹⁶⁵ Dans la comptabilité de la S.N.C.B., ce bénéfice vient en atténuation des frais généraux, tandis que les factures de TUC RAIL augmentent les actifs immobilisés.

Il est à noter toutefois que le contrôle de l'audit interne porte essentiellement sur le respect des procédures et des conventions conclues et ne comporte pas une analyse de l'équilibre des prestations réciproques.

5 Les relations avec EUROSTATION

En ce qui concerne les relations avec la société EUROSTATION, il est fait référence aux travaux du collège des commissaires de la S.N.C.B., lequel a examiné, au cours des années 1998 et 1999, la définition et l'exécution des droits et obligations réciproques entre ces deux sociétés.

L'impact potentiel des transactions avec cette filiale sur les missions de service public est moins important que dans le cas de TUC RAIL. Le peu de soin apporté à la définition et au suivi des obligations réciproques entre EUROSTATION et la S.N.C.B. illustre toutefois les difficultés spécifiques qui peuvent découler d'une situation de confusion d'intérêts.

Alors que la société TUC RAIL a été constituée afin de prendre en charge la partie technique des lignes à grande vitesse, la réalisation des projets immobiliers des gares T.G.V. a été confiée à la SA EUROSTATION, à l'exception de la gare T.G.V. de Liège, pour laquelle la société EURO Liège T.G.V. a été constituée¹⁶⁶.

La société EUROSTATION a été constituée en février 1992. Cette société était détenue à raison de 70 % par la S.N.C.B. et de 30 % par la société EUROPROJECT. En 1999, la S.N.C.B. a fait application de l'article 190 ter des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, en vertu duquel un associé peut demander en justice, pour de justes motifs, qu'un autre associé lui cède ses parts. Un jugement du tribunal de commerce a permis à la S.N.C.B. de racheter la totalité des parts détenues par la société EUROPROJECT. Toutefois, à la suite de l'appel introduit par cette dernière société, laquelle conteste la valeur de rachat, de nouvelles expertises sont attendues, dont le résultat pourrait modifier le prix payé par la S.N.C.B.

En raison, pour une large part, du résultat financier, les résultats avant impôts de la société EUROSTATION de ces dernières années s'établissaient comme suit :

(en millions de francs)

1996	1997	1998	1999
74,2	73	101	51,9

Quant aux facturations entre la S.N.C.B. et cette filiale¹⁶⁷, elles ne sont pas nécessairement représentatives de l'exécution des droits et obligations réciproques, compte tenu de la nature de ces droits et des difficultés survenues dans la mise en œuvre des accords convenus lors de la constitution de la société EUROSTATION.

Plusieurs accords conclus en 1992 lors de la constitution de la société EUROSTATION régissent les relations entre la S.N.C.B. et cette filiale. L'intention générale est manifestement la prise en charge par EUROSTATION du coût des travaux d'aménagement en

¹⁶⁶ Cette société est détenue à 75 % par la S.N.C.B. et à 25 % par la Société de développement de Liège Guillemins. Les relations avec EURO Liège T.G.V. n'ont pas été examinées dans le cadre de cet audit, compte tenu de son rôle plus limité et du faible montant des transactions entre les deux sociétés (en 1998, la S.N.C.B. a facturé 17 millions à cette filiale, laquelle lui a adressé des factures à hauteur de 131 millions de francs HTVA. Ces facturations étaient respectivement de l'ordre de 21 et de 54 millions en 1999).

¹⁶⁷ En 1998, la S.N.C.B. a facturé 2 millions de francs à EUROSTATION, laquelle a adressé des factures à hauteur de 296 millions de francs à sa société mère. En 1999, ces facturations étaient respectivement de l'ordre de 261 et de 136 millions de francs.

échange de la concession de droits immobiliers et de l'exclusivité de l'exploitation commerciale.

Par exemple, en échange de droits réels, la société EUROSTATION s'est engagée à payer un forfait de 1,1 milliard de francs à la S.N.C.B., en remboursement des travaux de transformation de la gare de Bruxelles-Midi.

Par une convention distincte, les deux sociétés ont réglé comme suit l'exploitation des espaces commerciaux de la gare et du terminal T.G.V. de Bruxelles :

- les travaux de transformation des espaces commerciaux sont pris en charge par EUROSTATION ;
- la S.N.C.B. verse les droits issus de l'exploitation commerciale à EUROSTATION et reçoit à titre d'indemnité pour la perception de ces droits un franc par an ;
- au terme de la durée légale maximale de la perception des droits d'exploitation, la S.N.C.B. indemnise EUROSTATION à raison de la valeur vénale, au moment de la cessation, des travaux de construction et de transformation, moins 25 %.

Plus récemment, en 1996, les deux sociétés ont conclu une convention par laquelle les travaux d'étude des terminaux de Antwerpen Centraal et de Bruxelles-Midi ont été confiés à EUROSTATION.

Le collège des commissaires a examiné les relations entre la S.N.C.B. et EUROSTATION et formulé d'importantes remarques sur l'imprécision et le suivi des dispositions qui les régissent.

A la suite de ces remarques, les sommes immédiatement facturables à EUROSTATION l'ont été et des négociations ont été entreprises afin de finaliser les accords qui restaient à prendre. Le collège a pu prendre acte de l'engagement de la S.N.C.B. de veiller au respect de ses intérêts financiers¹⁶⁸.

Néanmoins, diverses questions devaient encore être réglées en 1999, telles que :

- la conclusion d'un accord concernant un droit réel à la gare de Bruxelles-Midi ;
- la définition conventionnelle des droits et obligations réciproques quant à l'exploitation des espaces commerciaux à la gare de Bruxelles-Midi.

L'actualisation du suivi de ce dossier est en cours. Il convient toutefois de souligner la difficulté de chiffrer les obligations réciproques et, dès lors, d'apprécier l'équilibre des accords convenus. Cette évaluation est devenue plus délicate encore dans la mesure où elle intervient dans le litige qui oppose la S.N.C.B. et la société EUROPROJECT quant à la valeur de la société EUROSTATION.

D'une manière plus générale, dès 1998, le collège des commissaires a demandé que l'organisation administrative et le contrôle interne soient adaptés aux relations entre la S.N.C.B. et ses filiales et que la société, en tant que maison mère, *"définisse d'une manière plus précise ses relations avec ses filiales, tant sur les plans juridique, financier, comptable qu'organisationnel"*.

Complémentairement, au cours du premier semestre de l'année 2000, le service d'audit interne de la S.N.C.B. a réalisé un audit concernant la société EUROSTATION, dont la portée était comparable à celui réalisé à propos de TUC RAIL à la même époque.

Outre les commentaires relatifs à la nécessité de renforcer le contrôle des factures de cette filiale, l'audit interne a recommandé qu'une convention générale soit établie entre la société mère et cette filiale, à l'instar de ce qui existe pour TUC RAIL. En outre, l'Audit

¹⁶⁸ Rapport annuel du collège des commissaires pour l'année 1998.

interne était d'avis que "les deux parties doivent se donner les moyens matériels et humains pour dorénavant, commencer un projet, avec à disposition, une base juridique conforme et correcte".

6 Le suivi des grands projets d'investissement

Le service "Gestion des Grands Projets" est chargé du suivi des projets dont la maîtrise d'œuvre a été déléguée à des filiales et de la vérification des déclarations de créance qu'elles présentent à la S.N.C.B. Ce service est dirigé par un ingénieur en chef, assisté de deux ingénieurs et d'un secrétariat administratif composé de quatre personnes.

Ainsi que l'audit interne l'a déjà souligné, il est impossible à ce service, tel qu'il est actuellement composé, de procéder à une vérification exhaustive des prestations et déclarations de créance de TUC RAIL, EUROSTATION et EURO Liège T.G.V.

Un renforcement sensible des effectifs de ce service paraît indispensable afin de lui permettre d'exercer ses missions dans des conditions d'efficacité qui soient à la hauteur des investissements concernés.

Complémentairement, il a été constaté que le responsable du service chargé du suivi de ces relations se trouve dans une situation de conflit de fonctions, dans la mesure où il a été désigné parmi les représentants de la S.N.C.B. au sein du conseil d'administration de deux filiales avec lesquelles il est en relation¹⁶⁹.

Le fait de relever cette situation de conflit de fonctions ne signifie pas que des malversations aient été détectées ou soient soupçonnées. La Cour des comptes considère toutefois que cette désignation témoigne d'une préoccupation insuffisante, dans le chef de la S.N.C.B., de l'autonomie qui est nécessaire à chaque entité juridique afin de défendre ses intérêts sociaux, ainsi que de l'importance d'un contrôle indépendant, en fait et en apparence, de l'exécution des obligations réciproques.

Commentaires
de la S.N.C.B.

La S.N.C.B. fait part des considérations suivantes à ce propos.

"En ce qui concerne le service "Gestion des Grands Projets", l'analyse met trop l'accent sur le contrôle formel et ne tient pas compte de la mission plus globale de projectmanagement. [Le service "Gestion des Grands Projets"] SD.S suit globalement les projets et agit dans ce cadre comme entité de coordination et de stimulation, en collaboration avec d'autres entités de la S.N.C.B. pour les différents aspects (techniques, financiers, juridiques, ...). La principale tâche de SD.S est toujours de surveiller le bon avancement des projets, tant dans la phase de la conception que dans celle de l'exécution. De par les contacts et discussions journaliers, le service SD.S connaît très bien les projets qu'il gère et a une excellente vue sur les prestations fournies dans ce cadre. La vérification des déclarations de créance est par conséquent suffisamment garantie. Un contrôle plus poussé ne peut présenter qu'un intérêt marginal et serait certainement dénué d'efficacité par rapport aux moyens à mettre en œuvre.

Enfin, en ce qui concerne le conflit de fonction dans lequel se trouverait le responsable du service "Gestion des Grands Projets" compte tenu de sa qualité d'administrateur de TUC RAIL et d'EUROSTATION, la S.N.C.B. ne peut partager l'analyse de la Cour des comptes. C'est précisément du fait de sa parfaite connaissance des domaines d'activités de TUC RAIL et d'EUROSTATION que le dirigeant de ce service a été désigné par la S.N.C.B. comme membre du conseil d'administration de ces deux filiales.

¹⁶⁹ En vertu de la convention entre la S.N.C.B. et Transurb Consult en vue de créer la société TUC RAIL, le mandat des administrateurs de cette filiale est gratuit.

Cette question doit être située dans le cadre de la politique de groupe mise en œuvre par la S.N.C.B. qui vise à désigner des personnes compétentes dans les conseils d'administration de ses filiales afin d'assurer une gestion optimale."

7 Conclusions

La Cour des comptes considère que les relations entre la S.N.C.B. et ses filiales ne sont actuellement pas susceptibles d'alourdir de façon significative les coûts des missions de service public. Cette constatation résulte toutefois davantage de l'importance relativement faible des transactions entre la S.N.C.B. et ses filiales qui sont en relation avec les missions de service public, que de précautions particulières arrêtées par la société.

En outre, la Cour des comptes constate que l'application du régime d'autorisation préalable, par un arrêté royal auquel est soumise, par l'article 13, § 3, de la loi du 21 mars 1991, l'association d'une filiale à la mise en œuvre d'une tâche de service public, se heurte à des difficultés d'interprétation. Compte tenu de l'importance de cette disposition légale, la Cour des comptes recommande au législateur, soit de préciser la notion d'association d'une filiale à la mise en œuvre des tâches de service public, soit d'habiliter le Roi à le faire.

En ce qui concerne l'organisation de la S.N.C.B. afin de s'assurer de la bonne exécution des prestations confiées à des filiales et liées aux missions de service public, il a été constaté que le service chargé du suivi des déclarations de créance adressées à la société par ses filiales pour la réalisation des grands projets d'investissements ne dispose pas d'un effectif lui permettant d'effectuer un contrôle suffisant.

Qui plus est, le responsable du service chargé du suivi des relations avec ces filiales se trouve dans une situation de conflit de fonctions dans la mesure où il a également été désigné parmi les représentants de la S.N.C.B. au sein du conseil d'administration de deux de ces sociétés. Cette situation de conflit de fonctions ne signifie pas qu'une fraude ait été détectée mais témoigne d'une préoccupation insuffisante, dans le chef de la S.N.C.B., de l'autonomie qui est nécessaire à chaque entité juridique afin de défendre ses intérêts sociaux, ainsi que de l'importance d'un contrôle indépendant, en fait et en apparence, de l'exécution des obligations réciproques.

La Cour des comptes recommande que des dispositions particulières, applicables aux relations avec les filiales qui concernent les missions de service public, renforcent les procédures de contrôle interne et l'action de l'audit interne, afin notamment de garantir au mieux la préservation des intérêts financiers de la société, ainsi que la réalité et l'indépendance du contrôle de l'exécution des obligations réciproques. En toute hypothèse, les effectifs du service chargé du suivi des grands projets dont la réalisation a été déléguée à des filiales devraient être renforcés. De manière plus générale, le collège des commissaires de la S.N.C.B. a déjà fait part à la société de la nécessité d'établir une organisation administrative et comptable adaptée à l'évolution importante des participations acquises.

Chapitre VI

Le développement des activités commerciales

Questions d'audit : En ce qui concerne les investissements et prises de participations dans des activités commerciales, quelles sont les obligations et limites imposées à la S.N.C.B. par la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques, les statuts de la société et les contrats de gestion ? Ces obligations sont-elles respectées ?

Le processus d'élaboration, de décision et de suivi des investissements et prises de participations dans des activités commerciales intègre-t-il une évaluation de l'impact de ces investissements sur la situation financière et les résultats de la S.N.C.B. ?

Cette évaluation permet-elle de garantir la capacité de la S.N.C.B. à respecter ses obligations de service public ?

1 Le contexte

Compte tenu du caractère contractuel des relations avec l'Etat, les investissements effectués pour l'accomplissement des missions de service public et les contributions de l'Etat dans le cadre du contrat de gestion tendent à l'équilibre¹⁷⁰. Ces investissements font en outre l'objet de dispositions contraignantes *a priori* (approbation du programme d'investissements), en cours de réalisation (système des "feux verts") et *a posteriori* (contrôles effectués par l'Administration du transport terrestre).

Par ailleurs, tous les investissements de nature ferroviaire figurent dans le plan décennal d'investissements 1996-2005 approuvé par le Gouvernement, quel que soit leur mode de financement¹⁷¹.

Par contre, une large autonomie est accordée à l'entreprise publique en ce qui concerne ses investissements non ferroviaires ainsi que ses prises de participations dans des activités commerciales¹⁷².

Or, ces activités, si elles peuvent présenter une source de profits pour l'entreprise, peuvent également constituer une source de pertes et représentent donc un risque pour la pérennité des missions de service public. Les décisions prises par la S.N.C.B. pour ces activités ne sont limitées que par le respect de son objet social et par les dispositions de la loi du 21 mars 1991 qui sont de nature à prévenir le risque d'un préjudice à la mise en œuvre des tâches de service public.

Pour le groupe S.N.C.B.¹⁷³, en terme de chiffre d'affaires annuel, l'activité principale est le transport de marchandises, tous modes de transport confondus, ainsi que les activités logistiques associées, soit environ 130 milliards de francs. Le transport de voyageurs par rail représente un volume de l'ordre de 35 milliards de francs (dont 7 pour le transport international), l'infrastructure ferroviaire, 26 milliards de francs, et les autres activités environ 8 milliards de francs (gestion du patrimoine, concessions, télécommunications, ...).

¹⁷⁰ Les dépassements de budget relatifs aux investissements ne donnent pas lieu à une majoration directe de l'intervention de l'Etat mais ont un impact sur l'évolution des résultats, lesquels constituent l'un des arguments lors des négociations sur l'intervention de l'Etat.

¹⁷¹ Voir à ce sujet le chapitre IV, section II relative au suivi des investissements par l'administration.

¹⁷² Dans le cadre de ce chapitre, sont qualifiées d'activités commerciales les activités qui ne relèvent pas des missions de service public de l'entreprise, en ce compris l'exploitation du T.G.V.

¹⁷³ C'est-à-dire la S.N.C.B., les filiales et entreprises liées.

Pour la période 1996-1999, les investissements directs dans des activités commerciales (soit 14,1 milliards) ne représentent qu'une part minime des investissements (de l'ordre de 190 milliards de francs). La plus large part des investissements corporels est donc consacrée aux tâches de service public. Au cours de la même période, les prises de participations ont atteint 14,7 milliards, en ce non compris la Financière T.G.V.¹⁷⁴ (à hauteur de 7,5 milliards). Les investissements directs et les immobilisations financières dans des activités commerciales proprement dites ont donc mobilisé 28,8 milliards de francs au cours de la période sous revue¹⁷⁵.

Dans le cadre de cet audit, l'objectif poursuivi en examinant les investissements et prises de participations dans des activités commerciales est de déterminer si les obligations imposées à la S.N.C.B. par la loi de 1991, les statuts et le contrat de gestion ont été respectés. Complémentairement, cette analyse vise à s'assurer si l'impact de ces investissements et prises de participations sur la situation financière de la S.N.C.B. et ses résultats est intégré dans le processus d'élaboration, de décision et de suivi, de manière telle que soit garantie la capacité de la société à respecter ses obligations de service public.

De manière générale, il y a lieu de préciser que l'impact de chaque investissement ou prise de participation sur les résultats et la capacité financière de la S.N.C.B. n'est pas documenté. La plus grande part des décisions sont prises par le conseil d'administration, lequel apprécie simultanément la pertinence du projet et l'adéquation du dossier qui lui est soumis. Dans les faits, la capacité de la société à respecter ses obligations de service public est appréciée globalement, essentiellement par la prise en compte de l'évolution de son endettement.

Compte tenu de l'autonomie de la S.N.C.B., du niveau de risques à prévenir et des enjeux, une attention particulière a été portée aux décisions d'acquisition dans le cadre du développement du réseau ABX. Cette analyse vise essentiellement à clarifier les conditions dans lesquelles ces décisions ont été prises et sont suivies, afin notamment d'illustrer les difficultés de mise en œuvre des dispositions légales permettant à l'Etat d'éviter que soit mise en péril la capacité de l'entreprise à remplir ses obligations de service public.

Cet audit ne porte, ni sur la pertinence de la stratégie de développement des activités commerciales, ni sur l'opportunité de ces décisions, ni sur la validité des hypothèses de travail ou des projections financières sur la base desquelles elles ont pu être prises¹⁷⁶.

2 Le cadre normatif

2.1 L'objet social de la S.N.C.B.

En vertu de l'article 7 de la loi du 21 mars 1991, les entreprises publiques autonomes sont libres de développer, dans les limites de cette loi, toutes les activités qui sont compatibles avec leur objet social et peuvent constituer des succursales ou des agences en Belgique et à l'étranger sur décision de leur conseil d'administration.

¹⁷⁴ La SA de droit public Financière T.G.V. a été créée en avril 1997 avec pour objet la prise de participation dans le capital de la S.N.C.B. afin de contribuer aux investissements nécessaires à l'exploitation du T.G.V. La S.N.C.B. a souscrit au capital de la Financière T.G.V. pour 10 milliards de francs, soit 31,25 %. Ce capital était appelé à raison de 7,5 milliards au 31 décembre 1999.

¹⁷⁵ Au cours de la même période, les différentes interventions de l'Etat étaient de l'ordre de 243 milliards de francs.

¹⁷⁶ Les conclusions que l'étude du développement d'ABX peut susciter en termes de *corporate governance* figurent dans le chapitre II consacré à la gestion.

L'objet social de la S.N.C.B. est ainsi défini¹⁷⁷ : *“La Société a pour objet le transport de voyageurs et de marchandises par chemin de fer. La Société peut, par elle-même, ou par voie de participation à des organismes existants ou à créer, belges, étrangers ou internationaux, faire toutes opérations commerciales, industrielles ou financières se rapportant directement ou indirectement, en tout ou en partie, à son objet social ou qui seraient susceptibles d'en faciliter ou d'en favoriser la réalisation ou le développement. Est notamment considéré comme susceptible de favoriser la réalisation ou le développement de l'objet social, le fait de fabriquer et de vendre des biens ou des services ayant trait directement ou indirectement à l'activité ferroviaire.”*

Le texte originel de la loi du 23 juillet 1926 créant la S.N.C.B. n'en précisait pas l'objet social. La loi du 1^{er} août 1960 (portant modification de la loi précitée) intégra l'objet social dans le texte de loi, sur la base des considérations suivantes¹⁷⁸ : *“Le projet de loi qui vous est présenté précise donc l'objet social de la S.N.C.B. en stipulant que cette dernière peut de droit se livrer à toute activité connexe à l'exploitation du réseau, notamment l'exploitation de buffets, de buvettes, etc.. ; la construction du matériel destiné à son usage, l'organisation de tout transport par route en vue de faciliter l'acheminement des marchandises (...)”*¹⁷⁹.

L'objet social de la S.N.C.B. est donc délibérément très large. Cette définition ne comprend en outre aucune restriction de nature géographique. La délimitation de l'objet social de la S.N.C.B. réside en fait dans la notion de lien, direct ou indirect, avec la réalisation ou le développement du transport de voyageurs et de marchandises par chemin de fer. Cet objet social peut être interprété de manière à justifier toute activité commerciale, voire financière.

Commentaires
de la Vice-Première
Ministre

Dans ses commentaires, la Vice-Première Ministre, Ministre de la Mobilité et des Transports précise que “la nature de certaines activités commerciales de la S.N.C.B. parfois en contrariété avec l'objet social même de la S.N.C.B. a également été relatée dans la présentation générale de la S.N.C.B. au Gouvernement (...) et a ensuite fait partie des débats récents au sein du Gouvernement”.

Commentaires
de la S.N.C.B.

De son côté, la S.N.C.B. estime, dans ses commentaires, que :

“Une restriction du contenu et de l'étendue géographique de l'objet social ne présente aucun rapport substantiel avec le fait de garantir qu'il ne soit pas porté atteinte à l'exécution des missions de service public. Le secteur du transport est, par excellence, un secteur où l'europeanisation et la mondialisation se poursuivent sans cesse et où les acteurs importants offrent de façon intégrée les différents modes de transport et service logistiques à leurs clients. La proposition de restriction de l'objet social est dès lors contraire à l'objectif de la S.N.C.B. de développer de façon concurrentielle des activités commerciales axées sur les besoins du marché – considération ayant servi de base à la directive européenne 91/440/CEE – et d'élaborer une stratégie de groupe cohérente. Par conséquent, cette proposition est de nature à réduire les cash-flows futurs et donc la valeur de ces éléments d'actif.”

¹⁷⁷ Article 155 de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques, modifiant l'article 1bis de la loi du 23 juillet 1926 créant la S.N.C.B.

¹⁷⁸ Exposé des motifs, doc. Parl. Sénat n°60-59/60.

¹⁷⁹ Dans son avis sur l'avant-projet de loi, le Conseil d'Etat avait fait la remarque suivante: *“En réalité, le texte proposé habilite la S.N.C.B. à exercer toutes les activités qui ont un rapport quelconque – direct ou indirect – avec l'exploitation des chemins de fer. Elle pourrait ainsi exploiter les diverses sources d'énergie utile au trafic ferroviaire ou encore, créer une industrie métallurgique produisant les tôles nécessaires à la construction de son matériel roulant”.* Aucune réaction n'a été formulée par les parlementaires de l'époque sur cette remarque.

2.2 Les dispositions de la loi du 21 mars 1991

En ce qui concerne les prises de participations, l'article 13 de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques prévoit que :

"§ 1^{er}. Les entreprises publiques autonomes peuvent, aux conditions déterminées ci-dessous, prendre des participations directes ou indirectes dans des sociétés, associations et institutions de droit public ou privé dont l'objet est compatible avec leur objet social, ci-après dénommées les "filiales".

§ 2. Le conseil d'administration décide à la majorité simple des voix exprimées de toute prise de participation conformément au § 1^{er} pour autant que la participation dans son intégralité :

1^o représente moins de 25 % du capital de la filiale concernée ; et

2^o n'excède pas un pourcentage des capitaux propres de l'entreprise publique concernée déterminé dans l'arrêté royal portant approbation du premier contrat de gestion. (...)

Le conseil d'administration peut décider, à la majorité des deux tiers des voix exprimées, de prendre une participation qui excède l'une des limites ou les limites déterminées à l'alinéa premier."¹⁸⁰

Par ailleurs, en vertu de l'article 23 de la loi du 21 mars 1991, l'entreprise est soumise au pouvoir de contrôle du ministre dont elle relève. Ce contrôle est exercé à l'intervention d'un commissaire du Gouvernement. Le § 2 de cet article précise que *"Le commissaire du Gouvernement veille au respect de la loi, du statut organique de l'entreprise publique et du contrat de gestion. Il s'assure de ce que la politique de l'entreprise, en particulier celle menée en exécution de l'article 13, ne porte pas préjudice à la mise en œuvre des tâches de service public."*

Le paragraphe 4 du même article confère au commissaire du Gouvernement le droit d'introduire, dans un délai de quatre jours francs, un recours auprès du ministre contre toute décision qu'il estime contraire à la loi, au statut organique ou au contrat de gestion¹⁸¹. Le ministre peut, dans ce cas, prononcer l'annulation de la décision, dans les huit jours.

Cette tutelle administrative porte dès lors tant sur les investissements directs dans des activités commerciales que sur les prises de participations¹⁸².

La maîtrise par l'Etat des risques de préjudice qu'une prise de participation imprudente de la société pourrait causer à l'accomplissement des missions de service public repose également sur la majorité des deux tiers des voix exprimées au conseil d'administration exigée dans certains cas.

A ce sujet, il y a lieu de souligner que la limite d'engagement en pourcentage des capitaux propres de l'entreprise publique, dont question à l'article 13, § 2, 2^o, de la loi, n'a jamais été définie. Ce défaut d'exécution de la loi témoigne du degré d'autonomie que le Roi a en fait consenti à la société. Néanmoins, la politique de développement de la S.N.C.B. porte sur des prises de participations largement majoritaires qui requièrent de toute façon une majorité des deux tiers.

¹⁸⁰ Cet article est également applicable à la constitution de sociétés, d'associations ou d'institutions. Par ailleurs, l'article 161 de la loi comprend quelques conditions spécifiques relatives à la participation de tiers au transport international de voyageurs par train.

¹⁸¹ Ce dernier prévoit expressément que la S.N.C.B. veille à ce que les activités commerciales ne portent pas préjudice à l'exécution des missions de service public (art. 4).

¹⁸² Les limites et difficultés de cette tutelle de l'Etat sont illustrées par une intervention récente, relatée au point 4.3.

Enfin, la disposition précitée porte sur l'approbation des participations dans chaque filiale et ne constitue pas une limitation globale des participations de nature commerciale.

2.3 Le contrat de gestion

Aux termes des dispositions contenues à l'article 4 du contrat de gestion : *"Il appartient à la S.N.C.B. d'apprécier sa participation à l'exécution de prestations qui ne relèvent pas des missions de service public imparties par la loi. La S.N.C.B. veille à ce que les activités qui ne relèvent pas des missions de service public, ne portent pas préjudice à la bonne exécution des prestations des missions de service public telles que définies dans le présent contrat de gestion. Pour les activités qui ne relèvent pas des missions de service public¹⁸³, la S.N.C.B. détermine l'organisation et le volume des moyens de production, de manière à sauvegarder sa position concurrentielle sur le marché."*

Les dispositions contenues dans le contrat de gestion confirment donc la totale autonomie de l'entreprise en matière d'activités commerciales, sous réserve de ne pas porter préjudice à la bonne exécution des missions de service public.

3 Les investissements commerciaux

Les investissements directs dans des activités commerciales au cours de la période sous revue sont chiffrés par la S.N.C.B. comme suit :

	(en millions de francs)				
	1996	1997	1998	1999	totaux
télécommunications	584	626	662	1.266	3.138
ABX	93	98	830	192	1.213
wagons	100	227	621	999	1.947
matériel roulant T.G.V.	4.035	2.313	- 30 ¹⁸⁴	35	6.353
parking gare du Midi	203	395	601	230	1.429
voyageurs international	5	12	24	22	63
totaux	5.020	3.671	2.708	2.744	14.143

Il ressort de ce tableau que près de 60 % des investissements commerciaux effectués au cours de la période concernent des activités de transport par rail.

Les investissements ferroviaires doivent figurer dans le plan décennal 1996-2005 approuvé par le Gouvernement. Les investissements dans des activités commerciales non ferroviaires ne font par contre l'objet d'aucune approbation préalable.

A l'exception de cette distinction ainsi que, le cas échéant, du régime de passation des marchés publics, une procédure unique règle les investissements directs, qu'ils portent sur une activité de service public ou, de façon exclusive, sur une activité commerciale¹⁸⁵.

L'impact des investissements dans une activité commerciale sur les résultats et la situation financière de la société ne fait pas l'objet d'une évaluation *a priori* ou périodique

¹⁸³ A noter également que si, en vertu de l'article 69 ter du contrat de gestion, la S.N.C.B. doit répondre aux demandes de renseignements des ministres compétents, les engagements commerciaux passés avec des tiers en dehors des missions de service public ne peuvent toutefois être concernés par ces demandes.

¹⁸⁴ Le solde négatif est dû à des notes de crédit sur factures relatives à des exercices comptables précédents.

¹⁸⁵ Voir, à ce sujet, le chapitre IV, section I relative aux marchés publics.

par dossier. La pertinence de ces investissements est toutefois appréciée au regard du plan d'entreprise de chaque unité concernée. En outre, de même qu'en ce qui concerne les participations, dans la mesure où il s'agit d'actifs réalisables, l'impact d'un échec commercial éventuel sur la capacité de la S.N.C.B. à exécuter ses obligations de service public paraît limité et peut être apprécié globalement, au regard de la liquidité et de la solvabilité de l'entreprise.

4 Les prises de participation

4.1 Evolutions

Ainsi que le montre le tableau ci-après, le développement des participations financières a été réalisé en 1998 et en 1999¹⁸⁶.

(en milliards de francs)

IMMOBILISATIONS FINANCIERES	1996	1997	1998	1999
Participations	4,7 ¹⁸⁷	8,6	17	26,3
Dont : Financière T.G.V. ¹⁸⁸		3,5	6,6	7,5
ABX Allemagne			6,2	6,2
ABX Italie				6,4
Participations augmentées des cautionnements en numéraire et des créances	5,8	9,9	18,1	27,7
Part des immobilisations financières dans l'actif de la S.N.C.B. (en %)	1,76	2,51	4,25	5,87

Les acquisitions sont en principe financées par un emprunt contracté à charge du secteur marchandises, à moins que la trésorerie de la société dispose des fonds suffisants pour en permettre le financement, auquel cas la charge théorique d'un emprunt équivalent est néanmoins imputée à l'unité concernée¹⁸⁹. Les acquisitions effectuées au cours de la période sous revue n'ont pas fait l'objet d'emprunts dédiés mais ont pu être financées avec les moyens disponibles compte tenu de la gestion de la trésorerie et du financement de l'ensemble de la société.

A la suite de ces acquisitions, au 31 décembre 1999, le groupe S.N.C.B. contrôlait, directement ou indirectement, 145 sociétés, dont 97 intégrées globalement, 19 intégrées proportionnellement et 29 mises en équivalence.

En ce qui concerne le nombre des filiales, il paraît utile à la compréhension du développement du groupe S.N.C.B. d'apporter les précisions suivantes :

¹⁸⁶ A noter la poursuite de ce développement par le rachat, en 2000, du solde de 10 % des actions encore en possession des actionnaires familiaux de SAIMA AVANDERO, ainsi que l'achat aux actionnaires familiaux de 59 % des actions du groupe DUBOIS (France), début 2001, les autres actions étant déjà détenues par le groupe S.N.C.B. à la suite de l'acquisition de GRUPPO SAIMA AVANDERO. Cette dernière acquisition, de l'ordre de 3,6 milliards de francs, a été approuvée en conseil d'administration le 24 septembre 2000. La valeur comptable des participations de la S.N.C.B. au 30 juin 2000 était de 30 milliards de francs.

¹⁸⁷ Il s'agit de participations "historiques" de la S.N.C.B., ainsi que d'investissements dans des filiales créées au début des années 90 dans le cadre des travaux T.G.V. (soit deux milliards dans EUROSTATION et 37,5 millions dans EURO Liège T.G.V.).

¹⁸⁸ Au cours de la période sous revue, cette participation a été réalisée par des apports en nature.

¹⁸⁹ Pour l'année 2000, les intérêts portés à charge de l'unité ABX sont chiffrés à 654 millions de francs.

- une centaine de ces sociétés résultent directement de l’acquisition de THL/BAHN-TRANS en 1998 et de GRUPPO SAIMA AVANDERO en 1999 (voir le développement du réseau ABX, point 4.2., ci-dessous)¹⁹⁰ ;
- les administrateurs membres du comité de direction reçoivent une prime forfaitaire pour l’ensemble de leurs missions de représentation de la société dans les filiales, quel que soit le nombre de mandats exercés et ne perçoivent pas les émoluments réels qui leur sont liés¹⁹¹ .

4.2 Le développement du réseau ABX

4.2.1 Les origines

En mars 1992, afin de remédier au déficit structurel qui caractérisait le secteur des petits colis, les organes de gestion de la S.N.C.B. ont adopté un plan d’assainissement fondé sur un statut d’autonomie au sein de la société, adapté au contexte concurrentiel, ainsi que sur une stratégie commerciale plus agressive¹⁹². Sur le plan international, la recherche d’un partenaire était préférée à l’implantation d’une structure propre à l’étranger, laquelle aurait exigé un effort démesuré par rapport aux recettes escomptées.

Ces décisions sont à l’origine de la constitution, au sein de la S.N.C.B., d’une unité d’exploitation dénommée ABX. Par “groupe ABX” ou “réseau ABX”, on entend l’ensemble des activités de cette unité d’exploitation et des filiales actives dans le domaine du transport et de la logistique, acquises ultérieurement.

Au départ, la S.N.C.B. projetait essentiellement le développement d’un réseau dans le BENELUX¹⁹³, afin de sauvegarder la part de marché dans le secteur des marchandises, en développant son offre pour les clients industriels. Cette stratégie a notamment été présentée au conseil d’administration le 26 septembre 1997 et le 27 mars 1998. A l’époque, l’intention était de mettre en place un réseau de partenaires intervenant dans les secteurs de la logistique et du transport (par mer, rail et route) afin d’offrir un service porte-à-porte et de récupérer notamment des parts de marché dans l’hinterland européen des ports belges.

Ce projet résultait du constat de possibilités de développement limitées de B-CARGO (transport de marchandises par rail), en raison de l’évolution de la concurrence et de la proximité de transporteurs voisins qui interviennent avec un effet d’échelle plus important compte tenu de la taille de leur marché national.

¹⁹⁰ L’évolution du groupe peut être illustrée par une représentation graphique de ses composantes. La situation du groupe au 31 décembre 1997, au 31 décembre 1998, ainsi qu’au 31 décembre 1999, figure en annexe I.

¹⁹¹ Les administrateurs ordinaires perçoivent directement les émoluments alloués par les filiales. A noter toutefois que la représentation de la S.N.C.B. est essentiellement assurée par les membres du comité de direction.

¹⁹² Alors que les résultats accusaient un déficit de 1,7 milliard de francs en 1992, le plan de restructuration aurait finalement abouti à un premier bénéfice en 1998. Compte tenu de différences entre la comptabilité interne de cette unité d’exploitation et la comptabilité générale de la S.N.C.B., essentiellement en ce qui concerne les amortissements, il existe un écart entre les résultats obtenus selon ces deux systèmes comptables. Il paraît toutefois fondé d’affirmer que les résultats de ABX Belgique sont proches de l’équilibre.

¹⁹³ Cette orientation était basée sur le constat que des sociétés multinationales considèrent le BENELUX comme un ensemble géographique unique et choisissent d’y établir leur centre de distribution en Europe.

4.2.2 Le palier allemand

Le 18 juin 1998, la direction a présenté au conseil d'administration un important projet d'acquisition en Allemagne, portant sur le groupe THL, société holding capable d'offrir une chaîne de services logistiques intégrés. Parmi ses filiales, la société BAHNTRANS, détenue pour moitié par THL et pour moitié par la DEUTSCHE BAHN, est la plus importante. BAHNTRANS génère un chiffre d'affaires significatif sur le marché de la messagerie en Allemagne mais n'est pas parvenu à traduire cette puissance économique en résultats satisfaisants, de sorte que ses actionnaires ont dû intervenir afin de limiter les pertes. L'importance des pertes de BAHNTRANS expliquait les résultats négatifs du groupe THL prévus jusqu'en 2000.

Compte tenu des délais très courts imposés à la S.N.C.B., cette dernière n'a pu procéder à un audit approfondi et a opté pour un système de garanties contractuelles. Les anciens actionnaires, se sont engagés à ce que les actifs nets consolidés des sociétés acquises s'élèvent à 70 et 120 millions de Deutsche Mark au 30 septembre 1998. En outre, les vendeurs se sont également obligés à alimenter le fonds de roulement de BAHNTRANS à hauteur de 125 millions de Deutsche Mark afin de couvrir les pertes prévues par le plan d'assainissement de cette société pour les années comptables 1998-1999 et 1999-2000.

Le conseil d'administration a été informé du chiffre d'affaires et des résultats des filiales de ce groupe, ainsi que d'une première analyse financière effectuée par COOPERS & LYBRAND. Toutes les activités de THL généraient un bénéfice, à l'exception notable de BAHNTRANS.

La direction avait négocié deux contrats. Un contrat relatif à l'acquisition de la totalité des actions de THL (à raison de 300 millions de Deutsche Mark), et un contrat relatif à l'acquisition des actions de BAHNTRANS détenues par la DEUTSCHE BAHN, pour la somme symbolique de 2 Deutsche Mark. Simultanément, la S.N.C.B. s'est engagée à revendre 10 % du capital de THL à la DEUTSCHE BAHN, pour 25 millions de Deutsche Mark, soit 5 millions de Deutsche Mark en dessous de la valeur d'acquisition¹⁹⁴.

Cette acquisition a été approuvée le 18 juin 1998, en présence du commissaire du Gouvernement, par 14 voix pour, une voix contre et une abstention, laquelle était motivée par le temps trop bref laissé au conseil pour évaluer le risque lié à la proposition. Le conseil d'administration a mandaté l'administrateur délégué afin de finaliser et signer les contrats et a demandé à la direction de présenter lors d'une prochaine réunion un document sur la manière dont les risques liés à la reprise de THL seront limités¹⁹⁵. Par cette acquisition¹⁹⁶, le périmètre du groupe S.N.C.B. s'est accru de 35 sociétés intégrées globalement, de 4 filiales intégrées proportionnellement et de 7 entreprises mises en équivalence dans les comptes consolidés.

¹⁹⁴ A noter qu'en janvier 2000, le conseil d'administration a été informé du souhait de la Deutsche Bahn de revendre les 10 % de THL qu'elle avait acquis lors de la vente de BAHNTRANS. Ce rachat, effectué via la société mère d'ABX en Allemagne, a été approuvé par le conseil au même prix que le prix de vente, soit 25 millions de Deutsche Mark, augmentés des intérêts depuis juin 1999.

¹⁹⁵ Le conseil avait également décidé de procéder en septembre 1998 à la comparaison entre l'évolution de THL et surtout de BAHNTRANS, d'une part, et les prévisions et l'évolution du marché, d'autre part. En juillet 1998, le conseil a été informé de la commande de plusieurs audits des activités de THL et de BAHNTRANS (*due diligence*, analyse des établissements à l'étranger, fonctionnement du groupe, désinvestissements et simplifications de structure possibles, évaluation du plan de redressement). Le conseil d'administration n'a finalement pas organisé une réunion formelle de suivi de l'opération mais s'est régulièrement informé du dossier. Les informations chiffrées n'ont toutefois pas fait l'objet d'un document précis avant le mois de mai 2000.

¹⁹⁶ Pour des raisons d'optimisation fiscale, les opérations ont été effectuées via le rachat et la capitalisation d'une coquille vide, la Gmbh ZEUS nouvellement dénommée ABX Transport & Logistics Gmbh. Acquisée pour 55.000 Deutsche Mark, cette société a ensuite été recapitalisée à concurrence de 299.950.000 Deutsche Mark.

En exécution des dispositions contractuelles, à la suite des opérations de clôture des comptes annuels du groupe THL/BAHNTRANS, au 30 septembre 1998 et des *due diligences*¹⁹⁷ commanditées par la S.N.C.B., un ajustement a été convenu entre la S.N.C.B. et les vendeurs, lesquels ont effectué un remboursement de 10 millions de Deutsche Mark, en exécution de la garantie des actifs nets contenue dans le contrat. Cet accord, de même que les réserves et provisions concernant les litiges en cours, ont fait l'objet d'une convention conclue le 22 septembre 2000, dont le conseil d'administration n'a pas été formellement informé.

Les prévisions pour le palier allemand d'ABX, telles que présentées au conseil d'administration du 26 mai 2000, confirment l'équilibre prévu pour la fin de l'année 2001 ainsi que le dégagement d'un bénéfice dès l'année 2002¹⁹⁸.

4.2.3 Le palier italien

Le 16 juillet 1999, la direction a présenté au conseil d'administration un projet d'acquisition du groupe italien SAIMA AVANDERO, lequel est à la tête de 41 filiales, établies en Italie, aux Pays-Bas, en Suisse, en Asie et aux Etats-Unis.

La valeur de ce groupe a été estimée par Price Waterhouse Coopers. Une première évaluation du groupe SAIMA AVANDERO a été effectuée en juin, un audit approfondi a été finalisé en juillet et le contrat d'acquisition a été signé le 22 septembre 1999.

La direction avait fait une offre de rachat aux actionnaires de SAIMA AVANDERO, sous la condition suspensive d'une approbation par le conseil d'administration. L'intérêt de cette acquisition était motivé par l'accès au marché italien ainsi qu'à la société de transport française Edouard DUBOIS et fils. En outre, le fait que la valeur des immeubles dont le groupe SAIMA AVANDERO était propriétaire s'élevait à plus de quatre milliards de francs belges constituait une garantie minimale d'actifs.

En présence du commissaire du Gouvernement, cette acquisition a été approuvée le 16 juillet 1999 par quinze membres du conseil d'administration, les trois autres membres étant excusés, pour un prix global n'excédant pas 7,4 milliards de francs pour la totalité des actions¹⁹⁹.

Cette acquisition a été finalisée en septembre et novembre 1999 pour un montant de l'ordre de 6,4 milliards de francs, l'un des actionnaires ayant exercé le droit de conserver une partie du capital. Par cette opération, le périmètre du groupe S.N.C.B. s'est accru de 22 sociétés intégrées globalement, de 3 entreprises intégrées proportionnellement et de 6 entreprises associées mises en équivalence dans les comptes consolidés.

En février 2000, la direction a proposé au conseil d'exercer le *call* prévu dans le contrat d'acquisition de SAIMA AVANDERO afin d'acquérir 10 % des parts encore détenues par l'un des anciens propriétaires. Les conditions économiques de l'exercice de ce *call* étaient définies dans le contrat de base, en proportion du prix d'achat initial.

D'après les informations présentées au conseil d'administration le 26 mai 2000, le groupe SAIMA aurait réalisé un chiffre d'affaires de l'ordre de 22 milliards de francs en 1999 et dégagé un bénéfice consolidé de l'ordre de 63 millions de francs²⁰⁰.

¹⁹⁷ Vérifications préalables qui ont pour but de valider l'information fournie pendant la négociation. Le résultat de ces vérifications approfondies peut amener la renégociation d'un achat.

¹⁹⁸ Cependant, selon le *Financieel Economische Tijd* du 21 avril 2001, pour l'année 2000, BAHNTRANS a comptabilisé une perte opérationnelle de 1,5 milliard de francs et, pour l'année 2001 également, selon la déclaration de l'administrateur délégué de la S.N.C.B., une perte de 600 millions est prévue.

¹⁹⁹ En ce compris l'acquisition de 3,1 % des actions de SAIMA AVANDERO SPA.

²⁰⁰ Données non retraitées en droit belge.

4.2.4 L'évolution de la stratégie

Au fil des opportunités d'acquisition, une stratégie visant à développer un réseau mondial intégré a été développée²⁰¹. Par l'acquisition d'entreprises ayant une part significative sur leur marché, la S.N.C.B. veut à présent créer un groupe mondial capable d'offrir à ses clients la facilité d'un interlocuteur unique, en proposant des services logistique et de transport intégrés. La S.N.C.B. aurait notamment constaté que les partenariats fondés sur une base contractuelle présentent une fragilité intrinsèque qui constitue un facteur d'incertitude trop important pour le développement d'ABX.

Le chiffre d'affaires et les aires géographiques²⁰² d'activités du groupe ABX ont été présentés au conseil d'administration le 24 septembre 1999. Selon cette présentation, le réseau ABX représenterait un chiffre d'affaires de l'ordre de 100 milliards de francs dans le monde et serait présent dans 29 pays, déployant 450 bureaux et associant 16.000 personnes²⁰³.

En septembre 1999, la direction a informé le conseil d'administration qu'à la suite d'une étude confiée à un consultant international, le *management* général du groupe ABX sera confié à une équipe d'environ 35 personnes. Dans chaque entreprise du groupe, une cellule de *management* locale et un contrôle interne seront organisés. A cette occasion, le conseil d'administration a demandé que lui soit présenté un document sur la stratégie du groupe ABX, avec les résultats prévisionnels et les moyens que la société devra en permanence mettre en œuvre pour assurer le suivi et la gestion des activités du groupe²⁰⁴.

En conseil d'administration du 28 janvier 2000²⁰⁵, la structure des participations financières a été examinée sur la base d'un document présenté par la direction, laquelle souhaite engager un processus de regroupement stratégique des participations de la S.N.C.B., par grands secteurs d'activités.

Lors de l'assemblée générale des actionnaires du 28 avril 2000, la Ministre de la Mobilité et des Transports a fait part du souhait de l'Etat que les options stratégiques de l'entreprise s'inscrivent dans le long terme et permettent d'assurer sa pérennité et sa viabilité²⁰⁶.

A la suite des demandes du conseil d'administration et de son engagement, lors de l'assemblée générale des actionnaires, la direction a demandé l'aide d'un consultant inter-

²⁰¹ Les filiales situées outre-mer résultent de l'acquisition de THL/BAHNTRANS et de SAIMA AVANDERO.

²⁰² Le réseau ABX entend être présent dans une série de pays stratégiques (l'Europe de l'Ouest, l'Asie et les Etats-Unis) tout en travaillant avec des partenaires dans les autres régions telles que l'Europe de l'Est ou l'Afrique.

²⁰³ Afin de constituer ce réseau, à la fin du mois de mars 2000, les investissements directs (immobilisations corporelles) d'ABX Belgique ont représenté 2,5 milliards de francs et les dépenses d'investissements à l'étranger pour le groupe s'élevaient à 16,4 milliards de francs. La S.N.C.B. estime que son excellent rating (AA1 ou AA+ selon les agences de notation) lui a permis d'acquérir un ensemble de sociétés générant un chiffre d'affaires important et de financer les moyens nécessaires à leur viabilisation à des conditions très avantageuses. A la suite d'une question posée par la Vice-Première Ministre, la Cour des comptes précise que la viabilisation de ces sociétés est concrétisée par des prêts au sein du groupe S.N.C.B. ou par des garanties (lettres d'intention ou lettres de confort), par lesquelles la société mère manifeste sa volonté de conserver sa participation, ce qui permet aux filiales concernées d'obtenir de meilleures conditions auprès des organismes financiers.

²⁰⁴ En septembre 1998 déjà, le conseil d'administration a demandé que lui soit présenté un document sur la stratégie du groupe ABX, avec les résultats prévisionnels et les moyens que la société devra en permanence mettre en œuvre pour assurer le suivi et la gestion des activités du groupe.

²⁰⁵ Document C.A. 2000/7.

²⁰⁶ Il est à noter que la direction estime que si la S.N.C.B. était obligée de se séparer du réseau ABX, cela signifierait à terme la disparition de toute activité de transport de marchandises.

national, afin de présenter au conseil une réflexion stratégique relative au développement de l'ensemble des activités liées au transport de marchandises, en ce compris le dispositif de *management* du groupe ABX²⁰⁷. Cette réflexion est en cours et plusieurs conseils d'administration lui ont déjà été consacrés.

4.3 Commentaires

L'évolution de la stratégie de développement du réseau ABX a manifestement été initiée par la direction. Le conseil d'administration a toutefois été régulièrement informé de la finalité du projet ABX et chaque dossier d'acquisition lui a été formellement soumis pour approbation, dans le cadre d'une approche essentiellement basée sur les délégations de pouvoirs²⁰⁸ et dans des délais qui ne permettaient qu'un assentiment ou un refus²⁰⁹.

Le comité de direction a régulièrement fait rapport au conseil mais lui a communiqué peu de données financières et, en tout cas, aucune projection globale portant sur les résultats du réseau. Les données communiquées ont reflété la stratégie suivie, laquelle consiste d'abord à acquérir des parts de marché afin d'atteindre une taille suffisante, dont la rentabilisation devrait constituer par la suite une source de plus-values.

A la suite de demandes répétées du conseil d'administration, puis de l'intervention de la Ministre de la Mobilité et des Transports, représentant l'Etat actionnaire lors de l'assemblée générale du 28 avril 2000, les informations communiquées par la direction au conseil quant à l'évolution du réseau ABX ont sensiblement été améliorées. Cette amélioration, perceptible en octobre 1999, s'est plus particulièrement marquée en mai 2000, lors de la présentation annuelle des résultats des principales filiales²¹⁰.

A l'exception d'une intervention récente du commissaire du Gouvernement²¹¹, la question de la compatibilité de ces acquisitions avec l'objet social de la S.N.C.B. n'a jamais été soulevée. Or, au fil de son évolution, le développement du réseau ABX s'est éloigné de l'activité de transport par rail. Certes, une simple complémentarité suffit au regard de l'objet social de la S.N.C.B. Il convient toutefois de souligner qu'une contribution significative des filiales de la S.N.C.B. au transport de marchandises par rail n'est pas encore acquise dans les faits. Cette contribution, en tonnage des marchandises transportées en tant qu'expéditeur, est chiffrée par la S.N.C.B., sur la base de la facturation des prestations²¹², à hauteur de 11,6 % en 1998 et de 9,8 % en 1999.

²⁰⁷ Dans une lettre à la Ministre de la Mobilité et des Transports datée du 13 mars 2000, le commissaire du Gouvernement soulignait que *"S'il convient d'adresser des reproches à la politique de filialisation de la S.N.C.B. (notamment dans le domaine très large de la logistique), un des premiers d'entre eux tiendrait certainement dans la faiblesse des moyens (hormis les moyens financiers) qu'elle consacre actuellement au suivi de ces intérêts."*

La constitution de l'équipe de *management* du groupe ABX est en cours.

²⁰⁸ Ainsi, par exemple, en séance du 29 avril 1999, le conseil a pris acte de la stratégie établie en vue du développement du réseau ABX et a mandaté la direction pour poursuivre les investigations préparant la réalisation de cette stratégie en France et en Italie, étant entendu qu'il devra à nouveau être saisi du dossier avant qu'un engagement soit pris.

²⁰⁹ Voir le chapitre II consacré à la gestion de la société.

²¹⁰ Le 28 mars 2000, le conseil d'administration avait demandé que des informations plus circonstanciées que le rapport financier mensuel (oral) lui soient fournies sur les résultats du groupe ABX, à l'occasion de la présentation des résultats des filiales faite chaque année au mois de mai.

²¹¹ Voir le point 5 consacré au contrôle de l'Etat.

²¹² La facturation est toutefois une source insuffisante afin de chiffrer valablement cette contribution.

²¹³ Le 25 février 2000, le conseil d'administration de la S.N.C.B. a approuvé le rachat aux anciens actionnaires des parts qu'ils détenaient encore dans la société SAIMA AVANDERO (soit 10 %) et ce, pour un montant d'environ 700 millions de francs.

En outre, si elle paraissait assez évidente sur le plan européen, cette complémentarité devrait être davantage étayée en ce qui concerne les développements dans les autres parties du monde et ce, d'autant plus que cette stratégie mondiale résulte davantage du maintien au sein du groupe des filiales outre-mer des groupes européens acquis en 1998 et en 1999 que d'une conception préalable.

Les acquisitions évoquées ci-dessus sont toutefois récentes et il est prématuré de vouloir en évaluer les résultats. La capacité de la société à assainir le groupe THL/BAHNTRANS dans les délais fixés sera en tout cas déterminante.

5 Le contrôle de l'Etat

5.1 Des interventions récentes

Les décisions d'investissements et de prises de participations portant sur des activités commerciales n'ont pas fait l'objet d'une intervention formelle du commissaire du Gouvernement avant le début de l'année 2000.

Par une lettre du 29 février 2000, la Ministre de la Mobilité et des Transports a demandé au commissaire du Gouvernement de suspendre une décision du conseil d'administration²¹³ en se fondant sur la mission, qui lui est confiée par l'article 23, § 2 de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques, de veiller à ce que la politique de l'entreprise publique, en particulier celle menée en exécution de l'article 13 (voir point 2.2), ne porte pas préjudice à la mise en œuvre des missions de service public²¹⁴.

Par une lettre du 2 mars 2000, le commissaire du Gouvernement a demandé les explications et informations supplémentaires suivantes :

- pour quelles raisons la S.N.C.B. a-t-elle décidé de faire valoir aussi rapidement son *call* ?
- quel sera le mode de financement de cet investissement ?
- quelles sont les analyses préalables ?

Le commissaire du Gouvernement précisait comme suit les préoccupations exprimées : *"La réponse à ces questions doit confirmer l'engagement de la S.N.C.B. selon lequel la décision prise le 25 février 2000 en exécution de l'article 13 de la loi précitée ne porte pas préjudice à la mise en œuvre des tâches de service public. Elle doit également confirmer l'engagement de la S.N.C.B. de réaliser le programme d'investissement prévu, notamment la poursuite des travaux liés au projet de T.G.V."*

A cette occasion, le commissaire du Gouvernement a également attiré l'attention du président du conseil d'administration et de l'administrateur délégué sur la transmission tardive de documents et/ou de modifications à l'ordre du jour des conseils d'administration²¹⁵. Enfin, il a souhaité que soient mieux étayés et motivés les dossiers majeurs entrant dans le cadre de l'extension rapide de la politique d'acquisitions de la S.N.C.B.

²¹⁴ Les contours des missions du commissaire du Gouvernement et la question de son autonomie sont traités au chapitre relatif au suivi du contrat de gestion.

²¹⁵ *"S'il est un fait que, conformément à l'article 13 des statuts, une convocation et un ordre du jour de chaque réunion du conseil d'administration sont adressés aux administrateurs (et au commissaire du Gouvernement) au moins huit jours avant la date fixée pour la réunion, l'on observe que, quasiment sans exception, ce premier envoi est complété par d'autres ; certains d'entre eux sont parfois très tardifs. Il en est également de même en ce qui concerne la transmission des documents soumis à la délibération du conseil."* Le projet de décision en cause a fait l'objet d'un envoi le 22 février pour la réunion du 25 du même mois. Sur les 27 documents soumis au conseil d'administration du 25 février 2000, 11 ont été adressés avec l'ordre du jour initial, soit le 18 février, 11 ont été adressés le 22, 2 le 23, 1 le 24 et 2 documents ont été distribués en séance.

En réponse, le président du conseil d'administration de la S.N.C.B. a apporté les précisions suivantes²¹⁶ :

- l'exercice du *call* est la suite logique du contrat d'acquisition de 90 % des parts de ce groupe italien et rencontre la volonté des deux parties de dénouer leurs options respectives anticipativement ;
- cette acquisition sera effectuée aux conditions prévues dans le contrat initial, pour la conclusion duquel la S.N.C.B. s'était basée sur plusieurs études et analyses d'un consultant international ;
- le financement de cette acquisition se fera par un emprunt dont le coût sera porté en comptabilité à charge du secteur ABX et n'influencera en rien le résultat des missions de service public ;
- ce financement n'altère pas davantage la capacité de la société à exécuter le programme d'investissements prévu²¹⁷.

Lors de la présentation par la direction d'un rapport circonstancié sur les résultats et prévisions des sociétés du groupe ABX, au conseil d'administration du 26 mai 2000, le commissaire du Gouvernement a rappelé l'exigence de compatibilité des activités commerciales avec l'objet social de la S.N.C.B., ainsi que la mission qui lui est dévolue par la loi, de veiller à ce que la politique menée par l'entreprise publique, plus particulièrement dans le domaine des participations, ne mette pas en cause l'exécution des missions de service public.

Le 31 mai 2000, la Ministre de la Mobilité et des Transports a écrit au commissaire du Gouvernement ainsi qu'aux administrateurs de la S.N.C.B. afin de préciser les conditions de l'exercice de la tutelle de l'Etat en cas d'acquisition ou de prise de participation.

1. Les administrateurs et le commissaire du Gouvernement doivent être informés en temps opportun de l'importance, de la nature et des conséquences des engagements proposés par la direction.
2. Chaque dossier devrait au moins être étayé par une projection financière précise, en termes de plus-value et de résultat d'exploitation.
3. L'impact sur l'endettement et les garanties octroyées par la S.N.C.B. devraient être précisés, de même que les charges d'emprunt et une évaluation des risques encourus, tant commerciaux que financiers, pour ce qui concerne les opérations de recapitalisation.

Enfin, la Ministre de la Mobilité et des Transports estimait qu'un emprunt dédié permettrait d'identifier clairement les charges d'intérêts y afférentes et de réserver ainsi les moyens de trésorerie pour l'exercice des autres missions de la S.N.C.B.

5.2 Un dispositif inapproprié

Les investissements ferroviaires hors missions de service public doivent figurer dans le plan décennal 1996-2005 approuvé par le Gouvernement. Cette approbation préalable ne constitue toutefois pas une garantie suffisante quant à leur impact sur la capacité de

²¹⁶ Lettre du 9 mars 2000.

²¹⁷ "Si au 31 décembre 1999, le préfinancement de la Financière T.G.V. s'élevait à 46 milliards de francs, par contre, dans le même temps, l'endettement était réduit de 45 milliards de francs. En d'autres termes, la capacité de financement de la S.N.C.B. reste intacte". Hors l'intervention des Pays-Bas pour le T.G.V., les avances sur opérations de financement alternatif ainsi que les dettes de la S.N.C.B. agissant en qualité d'intermédiaire financier envers ses filiales, l'endettement à court et long termes atteignait effectivement 131 milliards de francs au 31 décembre 1996, contre 86 milliards au 31 décembre 1999.

la société à remplir ses obligations de service public, dans la mesure où cet aspect ne fait l'objet d'aucun contrôle.

Les investissements dans des activités commerciales non-ferroviaires et les prises de participations ne font, par contre, pas l'objet d'une approbation préalable, de sorte que le contrôle de l'Etat repose entièrement sur l'intervention du commissaire du Gouvernement.

L'intervention de l'Etat à propos du rachat aux actionnaires familiaux des 10 % de parts non encore détenues par la S.N.C.B., relatée ci-dessus, est paradoxale dans la mesure où il s'agit d'une opération accessoire (environ 700 millions de francs) à une acquisition initiale de l'ordre de 6,2 milliards de francs. Cette intervention, et les correspondances qui s'ensuivent, illustrent toutefois les difficultés et les limites de la tutelle de l'Etat sur les activités commerciales.

D'une part, si une entreprise publique devait se voir refuser tout investissement en dehors des missions de service public, sa liberté de gestion serait limitée à la mise en œuvre du contrat de gestion et à quelques activités commerciales connexes, ce qui paraît clairement incompatible avec le régime d'autonomie posé par la loi du 21 mars 1991. D'autre part, l'Etat doit pouvoir se prémunir contre une gestion aventureuse dont l'échec mettrait en péril la capacité de l'entreprise à exécuter ses obligations de service public.

Or, le dispositif légal actuel, qui confère au commissaire du Gouvernement un droit de recours et au ministre un droit d'annulation, à l'égard des décisions qui mettraient en péril l'exécution des missions de service public, n'apporte pas une garantie suffisante que l'objectif de pérennité de ces missions est rencontré. Ce dispositif est même de nature à mettre en difficulté les deux parties.

Pour l'Etat, l'examen de chaque dossier ne suffit en effet pas à s'assurer que la capacité de la société à exécuter ses obligations de service public n'est pas affectée, dans la mesure où c'est l'ensemble de la stratégie commerciale qui peut détériorer la situation de la société, plutôt que chaque décision prise individuellement. Dans le cas d'un groupe comprenant une centaine de sociétés dans près de trente pays différents, la qualité du *management* et la maîtrise des risques sont, par exemple, au moins aussi importants que les plans financiers dressés au moment des acquisitions.

Inversement, pour la S.N.C.B., toute une stratégie pourrait être mise en échec par une intervention de l'Etat qui s'opposerait aux derniers investissements d'un projet, privant la société d'économies d'échelle ou d'effets de levier commerciaux générateurs de profits.

Qui plus est, une intervention *a priori* et dans un bref délai du commissaire du Gouvernement et du ministre est malaisée à mettre en œuvre²¹⁸ et représente une tutelle rapprochée de l'Etat sur les décisions du conseil d'administration qui pourrait, dans les cas où cette tutelle est exercée, priver cet organe de la conduite de l'entreprise et exonérer les administrateurs de leurs responsabilités.

La concrétisation de certaines des recommandations générales formulées par la Cour des comptes, dans le chapitre consacré à la gestion de la S.N.C.B., peut certes contribuer à améliorer la mise en œuvre de ce dispositif légal, tant en ce qui concerne la qualité des informations relatives aux activités commerciales que les délais d'examen des dossiers importants.

²¹⁸ Le fait que le commissaire du Gouvernement soit également invité aux réunions du comité de direction et du comité restreint lui permet toutefois d'acquérir une connaissance préalable des dossiers présentés au conseil d'administration. En pratique, il assiste très rarement aux comités de direction.

Néanmoins, dans le cas présent, et à l'instar de procédures comparables instaurées dans des sociétés importantes exerçant des activités multiples, il conviendrait d'examiner si l'autonomie de la S.N.C.B. en matière d'engagements consentis pour des activités commerciales ne pourrait pas faire l'objet de limites chiffrées.

Ainsi, sur la base de critères objectifs à déterminer par l'Etat et la S.N.C.B., des limites quantifiées pourraient être prévues sous une forme à déterminer, qui pourrait, par exemple, être un pourcentage des fonds propres de l'entreprise²¹⁹, ou un niveau d'endettement exprimé en fraction de la valeur de réalisation des actifs, ou d'autres critères, voire la combinaison de plusieurs d'entre eux.

Commentaires
de la S.N.C.B.

En ce qui concerne la fixation de critères a priori permettant d'objectiver les limites convenues au développement des activités commerciales, la S.N.C.B. formule notamment les remarques suivantes.

" Il n'est pas possible de fixer au préalable une limite objective, comme préconisé par la Cour des comptes. En effet, le risque inhérent à la prise de participations dans des sociétés ou à la prise d'engagements avec celles-ci est déterminé par des facteurs endogènes et exogènes tels que le secteur d'activités où la société est active, le marché géographique, les incertitudes politiques et sociales, le comportement des concurrents, la conjoncture, la politique menée au sein de l'entreprise. L'évaluation des risques d'une société concrète ne peut dès lors pas se faire selon un certain nombre de règles abstraites, mais requiert toujours une appréciation in concreto.

En deuxième lieu, un cliché de la situation, tel que présenté dans le cadre d'une approche statique, n'est pas très pertinent. Ce qui importe, ce sont les prévisions en matière de cash-flows destinés à financer la charge d'emprunt à rembourser.

Il est essentiel que les autorités politiques, par les déficits trouvant leur origine dans l'exécution des missions de service public, suite à l'insuffisance de financement public, ne mettent pas en cause le développement des activités commerciales de la SNCB, ce qui serait par exemple le cas si les investissements en activités commerciales étaient mis en rapport avec les capitaux propres. Par ailleurs, une modification de la loi ne doit nullement avoir pour conséquence que l'opportunité de la stratégie en matière d'activités commerciales et les investissements y relatifs soient mis sous la tutelle de l'autorité politique et que, de par ce fait, l'autonomie de la SNCB en matière de développement de nouvelles activités dans des secteurs connexes au transport ferroviaire, telle que garantie par la directive 91/440, soit limitée.

L'inconvénient possible perçu par la Cour des comptes au niveau de l'actuel contrôle par le commissaire du Gouvernement et la Ministre, à savoir que le contrôle ponctuel pourrait mettre en échec toute la stratégie de l'entreprise publique, ne trouve pas de solution dans le nouveau système proposé, étant donné qu'il aurait également un effet de hache et ne laisserait aucune marge d'appréciation.

Les investissements directs et indirects en activités commerciales ne mettent nullement en péril la SNCB. D'une part, le volume de ces investissements et des engagements pris dans ce cadre, tant dans le passé que dans l'avenir prévisible, est limité. D'autre part, le conseil d'administration évalue régulièrement les prévisions en matière de résultats et de cash-flows ainsi que les moyens à mettre en oeuvre pour exclure le risque précité.

²¹⁹ Critère utilisé par l'article 13, § 2, 2° de la loi du 21 mars 1991.

Les modalités de la tutelle administrative sont moins limitatives que ce que la Cour des comptes présente comme étant un choix pur et simple entre la suspension et annulation ou non d'une décision du conseil d'administration."

La Cour des comptes maintient que les intérêts respectifs de l'Etat et de la S.N.C.B. pourraient être davantage rencontrés par la détermination de critères quantitatifs, convenus sur la base d'un plan d'entreprise adapté aux développements du groupe et revus périodiquement en fonction de l'évolution des résultats et des perspectives.

6 Conclusions

De manière générale, la capacité de la société à respecter ses obligations de service public est dans les faits appréciée globalement, essentiellement par la prise en compte de l'évolution de son endettement.

Quand bien même les investissements et prises de participations dans des activités commerciales au cours de la période 1996-1999 doivent être relativisés dans la mesure où ils se sont chiffrés à, respectivement, 14,1 et 14,7 milliards, le développement de ces activités constitue une zone structurelle de risques, compte tenu notamment de l'insuffisance de ses limitations légales et du caractère inapproprié des conditions actuelles de la tutelle exercée par l'Etat.

En effet, tel que défini actuellement, l'objet social de la S.N.C.B. ne comprend aucune restriction de nature géographique et son libellé très large peut difficilement constituer une limite au développement des activités commerciales.

Par ailleurs, l'Etat n'a jamais défini le pourcentage des capitaux propres de la S.N.C.B. à partir duquel une participation doit être décidée à la majorité des deux tiers des voix exprimées au conseil d'administration. Cette majorité est de toute façon requise pour les prises de participation qui excèdent 25 % du capital de la filiale concernée.

La politique de développement de la S.N.C.B. portant sur des prises de participations largement majoritaires, la majorité des deux tiers était de toute façon requise dans la plupart des cas. Ce défaut d'exécution de la loi témoigne cependant du degré d'autonomie consenti à la société par le Roi.

Qui plus est, les dispositions précitées portent sur l'approbation des participations dans chaque filiale et ne constituent pas une limitation globale des participations de nature commerciale.

Ce dispositif légal ne suffit dès lors pas à prévenir une situation où le conseil d'administration d'une entreprise publique approuverait une série de participations qui, individuellement, n'excéderaient pas les plafonds visés mais qui globalement auraient pour effet de transférer l'ensemble des activités commerciales au sein de sociétés qui échappent à tout contrôle public et dont le profil de risque ne serait pas maîtrisable²²⁰.

A l'exception de l'approbation de principe des investissements ferroviaires contenus dans le plan décennal d'investissements approuvé par le Gouvernement, tant en ce qui concerne les prises de participations que les investissements directs dans des activités commerciales, la maîtrise par l'Etat des risques afin de garantir l'accomplissement des missions de service public repose uniquement sur le contrôle effectué à l'intervention du commissaire du Gouvernement.

A ce sujet, la Cour considère que le dispositif légal actuel n'apporte pas une garantie suffisante que l'objectif de pérennité des missions de service public soit rencontré.

D'une part, si une entreprise publique devait se voir refuser tout investissement en dehors des missions de service public, son autonomie serait limitée de façon clairement incompatible avec la loi du 21 mars 1991. D'autre part, l'appréciation de chaque dossier ne suffit pas à garantir à l'Etat la capacité de la société à exécuter ses obligations de service public.

²²⁰ A propos de cette constatation théorique, qui ne concerne pas particulièrement la S.N.C.B., celle-ci signale dans sa réponse qu'elle "ne mène pas de politique visant le transfert de ses propres activités commerciales" et que, par ses prises de participations majoritaires, le risque au niveau des filiales est maîtrisable.

La Cour des comptes recommande d'examiner si, dans le cas particulier de la S.N.C.B., l'autonomie de la société en matière d'activités commerciales et la préservation de sa capacité à exécuter ses missions de service public, ne pourraient pas être mieux garantis par la fixation de critères objectifs, préalables et chiffrés. Ainsi, sur la base de critères objectifs à déterminer par l'Etat et la S.N.C.B., des limites quantifiées pourraient être prévues sous une forme à déterminer qui pourrait, par exemple être un pourcentage des fonds propres de l'entreprise (critère déjà utilisé dans la loi), ou un niveau d'endettement exprimé en fraction de la valeur de réalisation des actifs, ou d'autres critères.

Cette amélioration du dispositif légal d'encadrement des investissements et prises de participations dans des activités commerciales nécessite une adaptation de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques, afin d'en prévoir le principe. Quant aux normes précises, elles pourraient alors être déterminées par arrêté royal, par exemple lors de l'approbation du contrat de gestion, afin de permettre leur adaptation en fonction de l'évolution des garanties apportées par la S.N.C.B. quant à sa capacité à assumer ses missions de service public.

Ce dispositif pourrait être utilement complété par l'exigence d'un rapport annuel par lequel la société justifierait à l'Etat sa capacité à assumer ses missions de service public.

Section I : Le cadre comptable

La lettre de mission prévoit à ce propos une description des obligations comptables de la S.N.C.B., en tenant compte des diverses dispositions légales et réglementaires qui lui sont applicables, afin de montrer dans quelle mesure la mise en oeuvre de ces obligations affecte la présentation des charges et produits des missions de service public dans les comptes.

1 Le contexte

Le cadre comptable général applicable à l'établissement des comptes annuels et à la tenue de la comptabilité par la S.N.C.B. est fixé par l'article 27, § 1^{er}, de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques. Cet article dispose que les entreprises publiques autonomes sont soumises, pour l'établissement de leur comptabilité, à la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises. Elles doivent également prévoir un système distinct de comptes pour les activités ayant trait à leurs tâches de service public, d'une part, et pour leurs autres activités, d'autre part. A cet égard, il faut souligner que la S.N.C.B. applique les règles comptables imposées par la loi du 17 juillet 1975 et ses arrêtés d'exécution depuis leur entrée en vigueur. Le système distinct de comptes a été instauré à partir de l'exercice 1993.

A l'occasion des diverses restructurations de la S.N.C.B., plusieurs dispositions légales et réglementaires particulières lui ont été rendues applicables. Cette réglementation avait pour but de contribuer à la réalisation de l'équilibre financier de la société²²¹, par une adaptation des dispositions comptables dans deux domaines :

- 1) les charges afférentes à la mise en oeuvre de la restructuration, plus précisément la prise en charge des mesures sociales et des interventions dans l'organisation visant à améliorer la productivité ;
- 2) le mode de financement des investissements et la comptabilisation des charges y relatives, eu égard au fait que la S.N.C.B. est propriétaire et gestionnaire de l'infrastructure.

Ces mesures ont été prises dans l'esprit de la directive européenne 91/440, qui vise l'assainissement financier des entreprises ferroviaires²²².

Cette réglementation particulière a un impact sur la structure du bilan et sur les résultats des exercices successifs de la société. Elles influencent également la manière dont les charges et produits des missions de service public sont repris dans les comptes. Ces règles sont analysées ci-après en fonction de leur objet ; leur contexte est également précisé.

²²¹ Ces dispositions légales n'ont cependant pas assuré un véritable assainissement financier de la société. Voir le chapitre I consacré à la réglementation européenne, point 3.2.

²²² Ce contexte a été esquissé dans le plan "Objectif 2005", approuvé par le Conseil des ministres du 16 février 1996 et partie intégrante du deuxième contrat de gestion 1997-2001.

2 Les provisions pour charges de restructuration

Depuis 1988, la S.N.C.B. a, en application de dispositions légales et réglementaires particulières, constitué diverses provisions pour charges de restructuration. Ces provisions ont été groupées dans la comptabilité sous deux postes, intitulés respectivement "Fonds de modernisation" et provision "Objectif 2005".

- Le "Fonds de modernisation" (montant total initialement constitué : 28,85 milliards de francs) a été formé par :
 - le prélèvement direct, en 1988, de 15 milliards de francs sur le compte du passif "Redressement de la valeur des immobilisations corporelles", en application de la loi-programme du 30 décembre 1988²²³ ;
 - le prélèvement, en 1992, de 12 milliards de francs sur le capital souscrit par l'Etat en application de l'arrêté royal du 30 septembre 1992 portant approbation du premier contrat de gestion²²⁴ ;
 - la dotation, en 1990, de 1,85 milliard de francs aux provisions, par le biais du compte de résultats, pour les charges de restructuration d'ABX (charges d'accompagnement social).
- La provision "Objectif 2005" a été constituée en 1996, en application de l'article 57 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, par le transfert du montant (91,9 milliards de francs) figurant, au 31 décembre 1995, sous la rubrique "Subsides en capital"²²⁵.

Ces dispositions légales ont été introduites pour permettre à la S.N.C.B. de supporter, dans le cadre du rétablissement progressif de l'équilibre financier, les charges de restructuration définies successivement dans les plans d'entreprise 1988-1992, 1993-1996 et dans le plan "Objectif 2005".

Au cours de l'exercice 1999, les provisions établies sous les dénominations de "Fonds de modernisation" et d'"Objectif 2005" ont été fusionnées, car elles servaient toutes deux à couvrir les charges de restructuration de la S.N.C.B.

En ce qui concerne la constitution de ces provisions, il y a lieu de noter une importante différence entre les principes comptables imposés par la loi du 17 juillet 1975 et ses arrêtés d'exécution²²⁶, et les dispositions légales et réglementaires particulières applicables à la S.N.C.B., sur la base desquelles celle-ci a pu chaque fois constituer des provisions en dehors du compte de résultats. Leur constitution n'a en effet pas été comptabilisée comme charge dans les comptes de résultats, mais enregistrée comme transfert entre différentes rubriques du bilan. Sur le plan comptable, cette technique a donc permis de constituer ces provisions sans influencer négativement les résultats.

²²³ Article 164 de la loi-programme du 30 décembre 1988.

²²⁴ Conformément à l'article 10 du premier contrat de gestion, approuvé par l'arrêté royal du 30 septembre 1992, l'article 164 de la loi-programme du 30 décembre 1988 a été complété par un paragraphe 4 prévoyant la constitution d'une provision pour risques et charges.

²²⁵ Il s'agit, en l'occurrence, de subsides accordés par les différents pouvoirs publics, à l'exception des subsides alloués par l'Union européenne.

L'arrêté royal du 24 décembre 1996 a disposé que la S.N.C.B. peut utiliser la provision pour couvrir les frais liés à la mise en oeuvre des mesures prévues par le plan "Objectif 2005".

²²⁶ Cf. arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises, article 19, et arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé.

La S.N.C.B. a ainsi pu enregistrer en résultat l'utilisation²²⁷ de cette provision pour couvrir les charges de restructuration, de sorte qu'au cours de la période 1988-1999, des charges de restructuration ont pu être enregistrées chaque année sans obérer les résultats.

Le tableau ci-après donne un aperçu des utilisations des provisions décrites plus haut au niveau du compte de résultats de la S.N.C.B.²²⁸ et à celui des comptes de résultats des missions de service public²²⁹ :

(en millions de francs)

Exercice	Utilisation des provisions "Fonds de modernisation" et "Objectif 2005"	
	Compte de résultats de la S.N.C.B. (a)	Partie de la rubrique (a) enregistrée dans les comptes de résultats des missions de service public
1996	4.581,5	1.645,5
1997	4.933,1	1.641,0
1998	5.676,5	1.912,0
1999	5.699,6	1.539,1
Total	20.890,7	6.737,6

[L'affectation des provisions (montant total de 20.890,7 millions de francs) a été, au cours de la période considérée, enregistrée comme suit pour les différentes missions :

- Un montant de 6.737,6 millions de francs a été attribué aux deux missions de service public. Il s'agit, en l'occurrence, principalement des charges afférentes aux membres du personnel affectés aux deux missions de service public et dont la fonction normale a été supprimée.
- Une somme de 8.089,7 millions de francs a été attribuée aux activités commerciales de la S.N.C.B., principalement le transport de marchandises par rail. Il s'agit surtout des charges liées à des prestations non productives de membres du personnel chargés d'activités commerciales.

²²⁷ Les enregistrements tant des charges de restructuration que de l'utilisation des provisions sont conformes à la réglementation comptable y afférente de la loi précitée du 17 juillet 1975.

²²⁸ Dans le rapport, concernant la mission de radioscopie et analyse des finances de la S.N.C.B., ainsi que l'incidence des mécanismes comptables en vigueur au sein de la S.N.C.B., établi pour le compte de la Ministre de la Mobilité et des Transports, il est mentionné à cet égard que "si ces provisions n'avaient pas été constituées en 1995 par le transfert des subsides figurant au passif du bilan, il aurait fallu constituer en 1995 une provision de 13.223 millions de francs à charge du compte de résultats". Ce consultant a estimé l'effet positif de la loi du 20 décembre 1995 (relative aux provisions) sur les résultats de la S.N.C.B. à quelque 15.565 millions de francs.

²²⁹ Au niveau des missions de service public, le recours aux provisions neutralise également l'impact des charges encourues dans le cadre de la restructuration. Il s'agit principalement des charges de restructuration suivantes :

- 1° charges liées aux prestations non productives en rapport avec le transport de voyageurs et de marchandises. On entend par là les prestations non productives en matière de conduite et d'accompagnement des trains, ainsi que les prestations effectuées dans les différentes gares où la productivité n'est pas optimale ;
- 2° charges afférentes au personnel dont la fonction normale a été supprimée ;
- 3° charges financières liées aux charges qui précèdent, jusqu'en 1997 inclus.

L'affectation aux activités commerciales s'explique surtout par le fait que la manœuvre des wagons de marchandises provoque, par rapport à celle des wagons de voyageurs, plus d'improductivité du fait du temps qu'elle requiert. (En effet, le nombre et le type de wagons de marchandises peuvent varier fortement par voyage, alors que le nombre et le type de wagons de voyageurs par voyage constitue une donnée assez stable).

- Le solde (6.063,4 millions de francs) a été (à l'instar des charges y afférentes) attribué à l'ensemble des secteurs. Il s'agit des charges qui ne peuvent être imputées à l'une ou l'autre mission/activité, comme notamment, des charges en matière de prépensions et de congé de disponibilité.²³⁰

Les utilisations suivantes sont définies dans les règles d'évaluation (pour chaque rubrique, l'importance relative dans le montant utilisé pour toute la période 1996-1999 est indiquée) :

- les rémunérations, charges sociales incluses, des agents disponibles par suppression d'emploi et des agents affectés au cadre définitif lié à la restructuration (27,2 %) ;
- la différence entre les coûts, calculés sur la base de principes commerciaux, des prestations des diverses unités pour les secteurs des marchandises et des voyageurs et leurs coûts réels influencés par une productivité non optimale (part des rémunérations du personnel correspondant aux prestations non productives) (37,4 %)²³¹ ;
- les charges relatives aux prépensions, à l'interruption de carrière, aux indemnités de préavis, aux allocations de départ et aux cotisations pour congés de disponibilité ou de préretraite (20,5 %) ;
- les coûts exceptionnels liés à la modernisation des actifs corporels (notamment le matériel roulant) (1,6 %) ;
- les charges financières relatives aux coûts précités (13,3 %).

Au 31 décembre 1999, le solde des provisions "Fonds de modernisation" et "Objectif 2005" s'élevait encore à 78.288,3 millions de francs. A cet égard, il peut être signalé qu'en exécution des dispositions figurant dans le plan "Objectif 2005", des plafonds annuels d'utilisation sont fixés dans les règles d'évaluation, de sorte qu'au 31 décembre 2005, il devrait subsister un solde de 27 milliards de francs. Par rapport à ces plafonds, il existait une sous-utilisation de 4.755 millions de francs au 31 décembre 1999.

3 Le financement des investissements par des augmentations de capital

Les dispositions légales particulières applicables au financement des investissements ont trait :

²³⁰ Ce passage est inséré à la suite de la question 4 de la Vice-Première Ministre et Ministre de la Mobilité et des Transports.

²³¹ La productivité non optimale a trait aux prestations qui exigent une présence sans que des prestations de travail puissent effectivement être réalisées comme les prestations effectuées dans le cadre de la conduite et de l'accompagnement des trains, de la manœuvre des wagons de marchandises et de voyageurs, ainsi que les prestations fournies dans les diverses gares où la productivité n'est pas optimale. C'est ainsi, notamment que, dans l'exercice de leur fonction, des conducteurs sont confrontés à des périodes improductives (le retour de wagons de voyageurs à vide à une gare terminus). Il est, en effet, tenu, par conducteur, un relevé de ces périodes improductives et des frais d'exploitation indirects qui s'y rattachent. Cette précision est apportée à la suite de la question 5c de la Vice-Première Ministre et Ministre de la Mobilité et des Transports.

- à l'intervention publique pour le financement du programme d'investissement pour le réseau intérieur ;
- au financement du programme d'investissement pour l'infrastructure du T.G.V.

3.1 Augmentation de capital réalisée dans le cadre du programme d'investissement pour le réseau intérieur

L'intervention, que l'Etat met à partir de l'exercice 1996 à la disposition de la société dans le cadre de son programme d'investissement pour le réseau intérieur, est comptabilisée, conformément à l'article 56, alinéa 1^{er}, de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, comme suit :

- le capital de la S.N.C.B. est augmenté des montants payés par le ministère des Communications et de l'Infrastructure pour le financement des investissements d'aménagement, de renouvellement et d'établissement de l'infrastructure et pour le financement des investissements de construction et de transformation du matériel roulant destiné à être utilisé pour le transport intérieur de voyageurs assuré par les trains du service ordinaire ;
- des actions ordinaires sont émises en faveur de l'Etat, en contrepartie des augmentations de capital.

Pendant la période 1996-1999, le capital a ainsi été augmenté à concurrence de 94,1 milliards de francs (les variations en sont détaillées au point 4).

Avant l'entrée en vigueur de l'article 56, alinéa 1^{er}, de la loi précitée du 20 décembre 1995, les dotations de l'Etat destinées aux investissements étaient enregistrées comme subsides en capital, conformément aux règles comptables de la loi du 17 juillet 1975²³². Sur le plan comptable, l'application de l'article précité a entraîné une modification de la structure du bilan : à ce niveau, l'intervention de l'Etat est, en effet, enregistrée sous la rubrique I. "Capital" au lieu de la rubrique V. "Subsides en capital". Ces deux rubriques font partie des fonds propres de la société.

Le mode de comptabilisation (comme augmentation de capital et non comme subsides en capital) a été modifié pour adapter l'enregistrement des subsides à leur libellé dans le budget et, ainsi, respecter strictement le droit européen et prendre en considération le calcul des besoins nets de financement de l'Etat. En d'autres termes, la comptabilisation sous la rubrique "Capital" a été mise en conformité avec le libellé de l'allocation de base du budget "Participation de l'Etat dans le capital de la S.N.C.B. en vue du financement des investissements"²³³.

3.2 Augmentation de capital réalisée dans le cadre du programme d'investissement pour l'infrastructure du T.G.V.

Créée en vertu de la loi du 17 mars 1997, la S.A. de droit public Financière T.G.V. est chargée du financement de l'infrastructure du T.G.V. (infrastructure du T.G.V. proprement dite et partie de l'infrastructure mixte du T.G.V.). Pour le financement du projet T.G.V., la

²³² Les subsides destinés aux investissements effectués pour la réalisation des missions de service public ont été comptabilisés au passif du bilan, sous la rubrique "Subsides en capital". Les subsides doivent ensuite être progressivement réduits par transfert au poste IV.C du compte de résultats "Autres produits financiers", au même rythme que les amortissements opérés sur les immobilisations subventionnées. Cet enregistrement des subsides en résultat neutralise l'amortissement effectué sur les immobilisations subventionnées.

²³³ Cette motivation figure dans les documents parlementaires de la Chambre des représentants et du Sénat consacrés à l'examen du projet de loi en question, plus précisément aux Doc. Parl., Chambre des représentants, 1-208/13 - 95/96, p. 19, et Sénat, 1-187/4 - 1995/1996, p. 59.

Financière T.G.V. a souscrit à une augmentation du capital de la S.N.C.B. d'un montant total de 125 milliards de francs. En contrepartie de cet apport, un milliard d'actions privilégiées sans droit de vote ont été accordées à la S.A. Financière T.G.V. Ces actions, privilégiées, donnent droit chaque année à un dividende. Le principe de cet octroi est prévu à l'article 4 de la loi du 17 mars 1997 relative au financement du projet T.G.V.²³⁴ Le capital a été libéré suivant un schéma précis couvrant la période 1997 – 2000²³⁵.

D'une manière générale, il est permis d'affirmer que tant le bilan que le compte de résultats de la S.N.C.B. ont été influencés dans une large mesure par la création de la Financière T.G.V. en 1997. En effet :

- le financement du projet T.G.V. s'effectuant par le truchement d'un apport de capital à la S.N.C.B., les dettes relatives à ce financement ne figurent pas dans son bilan, mais dans celui de la Financière T.G.V. ; les charges afférentes à ces dettes sont supportées par la S.N.C.B. par le biais de la distribution de dividendes privilégiés à la Financière T.G.V. ;
- si la Financière T.G.V. n'avait pas été créée, la S.N.C.B. aurait alors inscrit elle-même cette dette dans sa comptabilité, ce qui aurait indubitablement provoqué un effet négatif sur son endettement, et la S.N.C.B. aurait dû supporter directement les charges financières afférentes à ces dettes. Dans ce cas, l'enregistrement de ces intérêts n'aurait pas influencé négativement le compte de résultats de la S.N.C.B. durant la période s'étendant jusqu'à 2005/2006, car ils auraient pu être inscrits à l'actif comme intérêts intercalaires. Au cours des années suivantes, ces intérêts auraient, toutefois, été mis à la charge du compte de résultats de la S.N.C.B. sous la forme d'amortissements²³⁶. En contrepartie, dans la même hypothèse, la S.N.C.B. n'aurait pas dû verser à la Financière T.G.V. les dividendes privilégiés prévus. Ces dividendes annuels sont fixes jusqu'à l'exercice 2005 (5,9% sur le capital libéré) et variables de 2006 à 2020 (une partie fixe de 3,9%, majorée de 10% du chiffre d'affaires de la société provenant de l'exploitation du T.G.V.)²³⁷.

En application de l'article 4, § 1^{er}, 3^o, de la loi du 17 mars 1997, la Financière T.G.V. pourra, durant l'année 2021, convertir ses actions privilégiées en un emprunt obligataire subordonné, qui rapportera un intérêt aux conditions du marché à cette date. Si la Financière T.G.V. exerce cette option en 2021, le capital social de la S.N.C.B. diminuera à raison de 125 milliards de francs et son endettement croîtra à due concurrence. Il existe ainsi une dette latente pour la S.N.C.B. de 125 milliards de francs.

²³⁴ Ses modalités ont été fixées à l'annexe D du protocole de gestion conclu entre l'Etat belge, la Financière T.G.V., la S.N.C.B. et la Société fédérale de participations, approuvé par arrêté royal du 20 mai 1997.

²³⁵ En vertu du protocole de gestion conclu par l'Etat belge, la Financière T.G.V., la S.N.C.B. et la Société fédérale de participations, le capital est libéré comme suit :

- 63 milliards de francs pour le 1^{er} juin 1997, dont 44,15 milliards de francs en numéraire et 18,85 milliards de francs par apport d'une créance envers la S.N.C.B. résultant de la reprise d'emprunts contractés antérieurement par celle-ci auprès de la Banque européenne d'investissements ;
- 17 milliards de francs en numéraire au 30 juin 1997 ;
- 15 milliards de francs en numéraire aux 30 juin 1998, 1999 et 2000.

²³⁶ Par le biais du système de prélèvements sur le capital (cf. arrêté royal du 24 décembre 1996), les charges afférentes à ces amortissements seraient, toutefois, compensées à concurrence de la réduction de capital (cf. point 4.1) et n'auraient, par conséquent, eu aucun effet sur le compte de résultats de la S.N.C.B.

²³⁷ Ce mode de calcul est établi par l'article 4, § 1, de la loi du 17 mars 1997, relative au financement du projet T.G.V., en vertu duquel ces dividendes privilégiés peuvent être adaptés à la hausse ou à la baisse, selon les modalités établies par un arrêté royal délibéré en Conseil des ministres, en tenant compte notamment de l'évolution des conditions des marchés financiers et de celle du chiffre d'affaires que la S.N.C.B. réalise dans l'exploitation T.G.V.

Le protocole de gestion entre l'Etat, la Financière T.G.V., la S.N.C.B. et la Société fédérale de participations, approuvé par l'arrêté royal du 20 mai 1997, établit le mode de calcul de ces dividendes.

Aux termes de l'article 5, § 1, de la même loi, la S.N.C.B. est autorisée à distribuer des dividendes sur les actions privilégiées détenues par la Financière T.G.V. indépendamment du résultat obtenu et, donc, sans être tenue par les limites prévues aux articles 77 bis et 77 ter²³⁸ de la loi sur les sociétés commerciales. Ces articles imposent des conditions strictes auxquelles doit satisfaire une entreprise qui souhaite procéder à la distribution de dividendes (intérimaires)²³⁹.

4 Les prélèvements sur le capital

L'article 56, troisième alinéa, de la loi précitée du 20 décembre 1995 prévoit que le Roi règle, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, les conditions dans lesquelles des prélèvements sur le capital peuvent être effectués, ainsi que les écritures comptables qui peuvent être passées à cet effet.

L'arrêté royal du 24 décembre 1996 portant exécution de cet article a prévu deux catégories de prélèvements sur le capital et deux méthodes de comptabilisation :

- prélèvement à concurrence des dotations annuelles aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles pour des tâches de service public, comptabilisé à la rubrique I.D. du compte de résultats "Autres produits d'exploitation" ;
- pour chaque exercice comptable jusqu'à celui qui se termine au 31 décembre 2005, prélèvements à concurrence des dividendes attribués en rémunération d'actions privilégiées émises dans le cadre du financement des investissements nécessaires à la réalisation du projet T.G.V., comptabilisés à la rubrique XIII.B.1. du compte de résultats "Affectations des résultats – Prélèvement sur moyens propres – sur capital et sur primes d'émission".

A l'occasion de l'examen du projet de loi, la possibilité de faire un prélèvement sur le capital, qui a été augmenté de l'intervention de l'Etat pour les investissements, a été prévue pour répondre aux buts suivants²⁴⁰ :

- tenir compte de la dépréciation des investissements en infrastructure et en matériel roulant ;
- faire en sorte qu'en application du principe selon lequel l'Etat peut supporter les charges de l'infrastructure, l'activité relative à la mission de service public ayant trait à l'infrastructure n'obère pas le compte de résultats de la S.N.C.B. ;
- éventuellement, neutraliser l'impact sur le compte de résultats de l'endettement historique de la société ; plusieurs pays européens (France, Allemagne, Pays-Bas) ont ainsi allégé les charges de leurs sociétés ferroviaires à l'instigation de l'Union européenne ;

²³⁸ Actuellement articles 617, 619 et 874 du Code des sociétés, contenu dans la loi du 7 mai 1999, entrée en vigueur le 6 février 2001 (arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés).

²³⁹ Conformément à l'article 77 bis, "aucune distribution ne peut être faite lorsqu'à la date de clôture du dernier exercice, l'actif net tel qu'il résulte des comptes annuels est, ou deviendrait à la suite d'une telle distribution, inférieur au montant du capital libéré, augmenté de toutes les réserves que la loi ou les statuts ne permettent pas de distribuer. (...)

Toute distribution faite en contravention de cette disposition doit être restituée par les bénéficiaires de cette distribution si la société prouve que ces bénéficiaires connaissaient l'irrégularité des distributions faites en leur faveur ou ne pouvaient l'ignorer compte tenu des circonstances".

L'article 77 ter fixe les conditions de la distribution d'un dividende intérimaire.

²⁴⁰ Doc. Parl., Chambre des représentants, 1-208/13 - 95/96, pp. 18 et 24, et Sénat 1-187/4 - 1995/1996, p. 59.

- intégrer les décisions d'exécution relatives aux réductions de capital dans la problématique globale du plan de restructuration visant à rétablir l'équilibre financier de la S.N.C.B.

Le tableau suivant présente la variation du capital en ce qui concerne les crédits d'investissement versés par le ministère des Communications et de l'Infrastructure durant la période 1996-1999 :

(en millions de francs)

Exercice	Crédits d'investissement payés par le ministère des Communications et de l'Infrastructure (A)	Prélèvement sur le capital à concurrence de		Variation du capital
		Amortissements (B)	Dividendes (C)	(D) (A) - (B + C)
1996	21.153	11.675	-	9.478
1997	24.342	13.605 ²⁴¹	3.676	7.061
1998	24.016	16.056	5.162	2.798
1999	24.612	16.591 ²⁴²	8.021	0
Total	94.123	57.927	16.859	19.337

4.1 Prélèvements sur le capital à concurrence des amortissements

En ce qui concerne l'impact des prélèvements sur le capital à concurrence des amortissements, les conclusions suivantes peuvent être formulées.

- 1° Il y a un effet positif sur le résultat de l'exercice, parce que le coût lié aux amortissements des actifs affectés à la réalisation des missions de service public est neutralisé par l'enregistrement du prélèvement sur le capital comme produit d'exploitation sous la rubrique "Autres produits d'exploitation".
- 2° La comptabilisation des prélèvements sur le capital comme produits d'exploitation concerne les actifs *subventionnés et non subventionnés* affectés à la réalisation de missions de service public, alors que le mode de comptabilisation en vigueur jusqu'à l'exercice 1995 neutralisait uniquement l'amortissement des immobilisations *subventionnées* (par l'enregistrement de produits financiers comme prélèvement sur le subside en capital). Abstraction faite de l'impact des opérations de financement alternatif, ce mode de comptabilisation a un effet plus favorable sur les résultats que celui existant jusqu'à l'exercice 1995, ainsi que l'illustre le tableau suivant²⁴³.

²⁴¹ Pour l'exercice 1997, ces prélèvements coïncident avec les amortissements annuels nets des immobilisations corporelles et incorporelles affectées à la réalisation des missions de service public (= 16.302,2 millions de francs), diminués d'un montant de 2.697,4 millions de francs. Cette diminution a été réalisée pour des raisons techniques, à savoir pour éviter un double emploi au niveau du compte de résultats, en l'occurrence l'enregistrement d'amortissements exceptionnels et de produits exceptionnels dans le cadre de la fin des opérations de financement alternatif.

²⁴² Pour l'exercice 1999, les prélèvements sur le capital coïncident avec les amortissements annuels nets des immobilisations corporelles et incorporelles affectées à la réalisation des missions de service public (= 17.073,3 millions de francs), diminués d'un montant de 482,4 millions de francs. Cette diminution a été réalisée pour limiter les prélèvements sur le capital au montant des sommes payées par l'Etat, au cours de l'exercice, pour le financement des investissements autorisés par l'arrêté royal du 24 décembre 1996 portant exécution de l'article 56 de la loi du 20 décembre 1995.

²⁴³ Les montants figurant dans le tableau, dans les colonnes "incidence si l'ancienne loi était restée d'application", sont cités dans le rapport d'audit précité, établi par un consultant externe à la demande de la ministre de la Mobilité et des Transports.

(en millions de francs)

Exercice	Incidence de la nouvelle loi du 20/12/1995	Incidence si l'ancienne loi était restée d'application		Ecart (D)
	Montant du prélèvement sur le capital	Amortissement de subsides <=1995	Amortissement de subsides (Investissements 1996-1999)	
	(A)	(B)	(C)	(A) – (B+C)
1996	11.675	(4.694)	(1.925)	5.056
1997	13.605	(4.886)	(4.387)	4.332
1998	16.056	(5.038)	(6.089)	4.929
1999	16.591	(4.808)	(7.391)	4.392
Total	57.927	(19.426)	(19.792)	18.709

L'incidence positive de cette disposition particulière sur les résultats de la S.N.C.B. est, suivant ces données, estimée à 18,7 milliards de francs pour l'ensemble de la période.

La comparaison effectuée décrit une évolution purement technique, dans l'hypothèse où l'intervention de l'Etat en matière d'investissements aurait été enregistrée, sans changement, comme subsides en capital et que, pour le surplus, le financement des investissements et la politique financière de la société resteraient inchangés.

Pour évaluer ce que les résultats auraient été dans la réalité, il est nécessaire de procéder à des simulations d'éventuels changements dans la politique de la société, à savoir :

- l'incidence d'opérations de financement alternatif dans un contexte dans lequel l'intervention de l'Etat dans les investissements aurait été comptabilisée comme subside en capital ;
- un autre mode éventuel de financement du projet T.G.V. que celui existant actuellement (par le biais d'un apport de capital de la Financière T.G.V.).

3° Le mode d'enregistrement, prévu par arrêté royal, des prélèvements sur le capital au poste I.D. du compte de résultats, d'une part, et la comptabilisation des amortissements conformément à la réglementation comptable, d'autre part, ont un impact disproportionné sur le résultat d'exploitation. En effet, le montant comptabilisé en autres produits d'exploitation concerne les amortissements ordinaires et exceptionnels, alors que, du côté des charges, les amortissements ordinaires correspondants sont inscrits comme charges d'exploitation et les amortissements exceptionnels comme charges exceptionnelles. Le tableau ci-après montre quelle partie de l'augmentation de capital a trait aux amortissements ordinaires et quelle partie concerne les amortissements exceptionnels.

(en millions de francs)

Exercice	1996	1997	1998	1999 ²⁴⁴
Prélèvements sur le capital correspondant à :				
– Amortissements ordinaires	7.357	11.455	12.671	12.823
– Amortissements exceptionnels	4.318	2.150	3.385	3.768
Total	11.675	13.605	16.056	16.591

²⁴⁴ On part de l'hypothèse qu'en 1999, la diminution à concurrence de 482,4 millions de francs a été répartie proportionnellement entre les amortissements ordinaires, d'une part, et exceptionnels, d'autre part.

4° La disposition particulière a, sur le plan comptable, comme effet que la structure du compte de résultats est modifiée : des produits qui influençaient précédemment le résultat financier sont enregistrés, à partir de l'exercice 1996, comme produits d'exploitation et ont, par conséquent, une incidence favorable sur le résultat d'exploitation.

Appliqué au système distinct de comptes, on constate que la technique des prélèvements sur le capital à concurrence des amortissements a exclusivement une incidence sur les deux missions de service public²⁴⁵, et non sur d'autres secteurs d'activité.

A ce niveau, cette technique a les effets suivants :

- les amortissements comptabilisés dans les comptes de résultats des missions de service public sont compensés par les prélèvements sur le capital ;
- les prélèvements sur le capital (à concurrence d'un montant égal à la dotation annuelle nette aux amortissements) au niveau des comptes de résultats des missions de service public ont, à partir de 1998, été calculés sur la base de la valeur réévaluée²⁴⁶. Ce mode d'enregistrement explique la différence existant entre les prélèvements sur le capital au niveau de la S.N.C.B. et ceux considérés au niveau des missions de service public.

4.2 Les prélèvements sur le capital à concurrence des dividendes

En application de l'article 2 de l'arrêté royal du 24 décembre 1996 portant exécution de l'article 56, le prélèvement sur le capital à hauteur des dividendes attribués s'effectue par comptabilisation au poste XIII.B1 du compte de résultats "Affectations des résultats – Prélèvement sur moyens propres – sur capital et sur primes d'émission"²⁴⁷. Cette opération comptable n'a dès lors pas d'incidence sur le résultat, mais sur les affectations des résultats et sur le capital.

Pendant la période 1997-1999, des prélèvements sur le capital ont été enregistrés pour les dividendes à payer suivants :

- pour l'exercice 1997 : 3.675,8 millions de francs ;
- pour l'exercice 1998 : 5.162,5 millions de francs ;
- pour l'exercice 1999 : 8.020,9 millions de francs.

²⁴⁵ Dans le compte de résultats afférent aux deux missions de service public, les prélèvements sur le capital figurent sous la rubrique du compte de résultats : "Produits d'exploitation – Prélèvements sur le capital" (cf. section II, partie II, points 2.4 et 3.5, du présent chapitre).

(en millions de francs)

Exercice	Première mission de service public	Deuxième mission de service public	Total
1996	2.086	9.589	11.675
1997	2.313	11.292	13.605
1998	3.643	16.208	19.851
1999	4.632	16.967	21.599

²⁴⁶ En comptabilité générale, les amortissements sont calculés sur la base de la valeur d'acquisition, alors qu'au niveau des comptes de résultats afférents aux missions de service public, ils sont calculés sur la base de la valeur réévaluée de l'actif concerné. Ce mode d'enregistrement est conforme aux principes de la comptabilité de gestion (cf. ci-dessous, section II, partie II, point 3.2, du présent chapitre).

²⁴⁷ Selon la loi du 17 juillet 1975 et ses arrêtés d'exécution, le versement du dividende est comptabilisé par prélèvement sur le bénéfice à verser par l'intermédiaire de la rubrique XIII.F1 du compte de résultats "Affectations et prélèvements – bénéfice à verser – rémunération du capital".

5 L'inscription à l'actif des charges financières liées au paiement des dividendes à la Financière T.G.V.

En vertu de l'article 5, § 2, de la loi du 17 mars 1997 relative au financement du projet T.G.V., les charges financières éventuelles afférentes au service des dividendes peuvent être incluses dans la valeur d'acquisition des immobilisations corporelles (inscrites à l'actif), pour autant que ces charges se rapportent à la période s'étendant jusqu'au 31 décembre 2005.

Les charges financières inscrites à l'actif sont amorties de manière linéaire sur une période de 10 ans, à partir de l'année 2006, conformément aux règles d'évaluation fixées par le conseil d'administration de la S.N.C.B.

A la suite de cette mise à l'actif et des amortissements à pratiquer, les charges sont étalées sur une période de 10 ans (à partir de l'exercice 2006) au lieu d'être mises intégralement à la charge du résultat de l'année où elles sont créées.

A partir de l'exercice 1997, la S.N.C.B. a inscrit à l'actif les charges financières liées aux dividendes pour les montants suivants :

- pour l'exercice 1997 : 19,5 millions de francs ;
- pour l'exercice 1998 : 145,4 millions de francs ;
- pour l'exercice 1999 : 280,9 millions de francs.

6 Conclusions

Dans le cadre des diverses restructurations de la S.N.C.B., différentes dispositions légales et réglementaires ont été élaborées qui ont une incidence essentielle sur ses comptes (bilan et compte de résultats) et sur les résultats des deux missions de service public.

C'est ainsi que la constitution de provisions pour charges de restructuration est enregistrée hors compte de résultats. Cette façon de procéder a pour effet que, pendant la période 1988-1999, la S.N.C.B. a pu comptabiliser, chaque année, des charges de restructuration sans pour autant grever le compte de résultats. Au niveau des deux missions de service public, l'effet positif pour la période considérée s'est ainsi chiffré à 6.737,6 millions de francs.

En vertu de la loi du 20 décembre 1995 et de son arrêté d'exécution, les crédits d'investissement payés par le ministère des Communications et de l'Infrastructure sont enregistrés en augmentation de capital (auparavant en subside en capital). La S.N.C.B. peut procéder, chaque année, aux opérations suivantes :

- 1) enregistrer des prélèvements sur le capital à concurrence des amortissements sur immobilisations affectées à des tâches de service public ; cette technique de prélèvements sur le capital à concurrence des amortissements a exclusivement une incidence sur les deux missions de service public et un impact positif sur leurs résultats ;
- 2) enregistrer des prélèvements sur le capital à concurrence des dividendes octroyés à la société Financière T.G.V. ; cette opération comptable n'a toutefois aucun impact sur le résultat de la S.N.C.B., ni sur les résultats des deux missions de service public, mais uniquement sur l'affectation des résultats et le capital de la S.N.C.B.

Le projet T.G.V. est, notamment, financé par apport en capital dans la S.N.C.B., de sorte que les dettes y relatives ne figurent pas dans son bilan. Les charges y afférentes sont supportées par la S.N.C.B. par le biais de la distribution de dividendes privilégiés à la Financière T.G.V.

En application de l'article 4, § 1^{er}, 3^o, de la loi du 17 mars 1997 relative au financement du projet T.G.V., la Financière T.G.V. pourra, en 2021, convertir ses actions privilégiées en un emprunt obligataire subordonné, qui rapportera un intérêt aux conditions régissant le marché à cette date. Si la Financière T.G.V. exerce cette option, le capital social de la S.N.C.B. diminuera, à ce moment, à raison de 125 milliards de francs et son endettement croîtra à due concurrence. Il existe ainsi, pour la S.N.C.B., une dette latente de 125 milliards de francs.

Enfin, en vertu de l'article 5, § 2, de la loi précitée, les charges financières éventuelles afférentes au service des dividendes peuvent être inscrites à l'actif. A la suite de cette mise à l'actif et des amortissements à pratiquer, les charges sont étalées dans le temps au lieu d'être intégralement imputées au résultat de l'année où elles sont nées.

Section II : Le traitement comptable des missions de service public

Partie I : Cadre de la mission d'audit

Les missions de service public sont définies comme suit à l'article 156 de la loi du 21 mars 1991 :

- 1) le transport intérieur de voyageurs assuré par les trains du service ordinaire, en ce compris la maintenance du matériel roulant y affecté (désigné ci-après comme première mission de service public) ;
- 2) l'acquisition, la construction, l'entretien, la gestion et l'exploitation de l'infrastructure, laquelle se définit comme étant l'ensemble des équipements de voie²⁴⁸, de signalisation, d'alimentation en courant électrique, ainsi que les terrains où ils se situent, d'une part, et les investissements en matériel roulant affecté au transport intérieur de voyageurs, d'autre part (désigné ci-après comme deuxième mission de service public) ;
- 3) les prestations que la S.N.C.B. est tenue de fournir pour les besoins de la Nation (désignées ci-après comme troisième mission de service public).

Dans les premier et second contrats de gestion, respectivement pour les périodes 1992-1996 et 1997-2001, ces missions sont détaillées quant à leur contenu et au résultat à réaliser.

Dans ces contrats de gestion, les obligations financières de l'Etat ont également été fixées pour l'exécution de ces missions. En ce qui concerne la période 1996-1999, ces obligations peuvent se résumer comme suit :

²⁴⁸ Y sont rattachées les infrastructures relatives à l'accueil des voyageurs (bâtiments des gares, installations sanitaires, abords des gares, accès aux quais,...).

Première mission de service public	
Transport intérieur de voyageurs	Intervention de l'Etat : 12.868,2 millions de francs en 1996 et, à partir de 1997, 12.868,2 millions de francs par an (francs 1996), indexée annuellement ²⁴⁹ .
Offre ferroviaire expérimentale sur la ligne 26 (Région de Bruxelles-Capitale)	Intervention de l'Etat : 54 millions de francs (francs 1996) par an, indexée annuellement ²⁵⁰ .
Deuxième mission de service public	
Entretien, gestion et exploitation de l'infrastructure	Intervention de l'Etat : 24.000 millions de francs (francs 1996) par an, indexée annuellement ²⁵¹ .
Réalisation des investissements programmés dans le plan 1996-2005	<ul style="list-style-type: none"> - Intervention de l'Etat : 23.000 millions de francs (francs 1996) par an, indexée annuellement²⁵². - Apport en capital de 125.000 millions de francs de la Financière T.G.V. pour le financement du projet T.G.V. sur la base de la loi du 17 mars 1997²⁵³. - Versement à la S.N.C.B. de la contribution octroyée par les Pays-Bas à la Belgique par l'intermédiaire de la Financière T.G.V. pour le surcoût du trajet Anvers-frontière néerlandaise (montant total 18.549,6 millions de francs)²⁵⁴.
Troisième mission de service public	
La mission comprend une série de prestations très réduites et spécifiques : le transport de personnes imposé par les départements ministériels, les contrôles de sûreté au terminal Transmanche de Bruxelles-Midi, diverses obligations en matière de préparation et de mise en œuvre de la défense civile et militaire de la Nation.	<ul style="list-style-type: none"> - L'intervention de l'Etat est comprise dans l'intervention de la deuxième mission, en ce qui concerne les contrôles de sûreté au terminal Transmanche de Bruxelles-Midi. - L'intervention de l'Etat de 10 millions de francs (francs 1996) par an, indexée annuellement à partir de 1997 pour la promotion du transport combiné. - Pour le transport de personnes imposé par les départements ministériels, des contrats spécifiques doivent être conclus.

Les questions d'audit reprises dans la lettre de mission à propos de l'exécution des missions de service public portent sur l'adéquation du système comptable pour différencier les mouvements financiers qui concernent ces missions et ceux qui concernent les activités commerciales, sur la question de savoir si les facturations internes sont basées sur des dispositions claires, sur la possibilité d'isoler les flux financiers qui se rapportent aux

²⁴⁹ Période 1992-1996 : 12.118,2 millions de francs par an, non indexés + un montant supplémentaire de 750 millions de francs par an pour la période 1993-1996.

²⁵⁰ Non prévue initialement dans le premier contrat de gestion. Les prestations à fournir ont été ajoutées conformément aux premier, deuxième et troisième avenants au premier contrat de gestion, fixant également la contribution annuelle de l'Etat à partir de 1993, dont 54 millions de francs pour l'année 1996. Cette même contribution annuelle (après indexation annuelle) a été inscrite dans le deuxième contrat de gestion.

²⁵¹ Le montant annuel est identique à celui de la période du premier contrat de gestion, si ce n'est que, dans la période du deuxième contrat de gestion, il fait l'objet d'une indexation annuelle.

²⁵² Dans le premier contrat de gestion, l'intervention suivante a été convenue : 11.000 millions de francs pour l'année 1992 et 15.000 millions de francs (francs 1992) pour la période 1993-1996, à indexer annuellement. A la suite du troisième avenant au premier contrat de gestion, le montant pour 1996 a été fixé à 23.000 millions de francs dans le cadre de l'exécution du plan d'investissement 1996-2005.

²⁵³ A la date du 14 mai 1997, la Financière T.G.V. a souscrit à un apport en capital dans la S.N.C.B. de 125.000 millions de francs. Cet apport a été libéré comme suit :

- 80.000 millions de francs en 1997 ;
- 15.000 millions de francs en 1998, 15.000 millions de francs en 1999 et 15.000 millions de francs en 2000.

²⁵⁴ L'article 39 du deuxième contrat de gestion dispose que le montant sera versé à la S.N.C.B. en trois tranches de 6.183,2 millions de francs à effectuer au plus tard le 30 juin des années 1999, 2000 et 2001.

missions de service public et sur l'utilisation des interventions de l'Etat pour la réalisation des missions pour lesquelles elles ont été allouées. Il convient de préciser à ce sujet que la troisième mission a été intégrée dans les première et deuxième missions²⁵⁵.

L'examen des questions d'audit précitées se compose de deux parties.

La partie II de la présente section répond aux questions d'audit en rapport avec ce qui est défini comme "mouvements financiers" dans la lettre de mission. Par "mouvements financiers" sont compris, dans le cadre de cet audit, les charges et produits enregistrés dans les comptes de résultats distincts en relation avec l'exécution (exploitation) des deux premières missions de service public. Le système comptable ayant été modifié en profondeur depuis l'exercice 1998 suite à une réorganisation, la problématique de la facturation interne ainsi que la méthode d'évaluation reprise dans le contrat de gestion ont également été traitées dans cette partie. Afin de fournir une réponse à une question d'audit, il convient d'appréhender les comptes de résultats des deux missions de service public.

Ensuite, la question d'audit relative aux "flux financiers" mentionnés dans la lettre de mission est traitée dans la partie III de cette section. Ces flux financiers sont explicités dans les tableaux de financement. Le terme "flux financiers" a une acception plus large que le terme "mouvements financiers". Le tableau de financement est donc établi non seulement sur la base des résultats des deux missions mais aussi sur la base du bilan, son objectif principal consistant à fournir des informations à propos de l'emploi (et de l'affectation) des interventions de l'Etat.

Certaines constatations et recommandations mentionnées dans la partie II trouvent également un écho dans la partie III dans la mesure où elles exercent une influence sur la réalisation du résultat net dans l'exercice comptable (dans le cadre de la fonction d'exploitation). Elles ne sont cependant plus reprises dans les conclusions de la partie III de cette section.

Partie II : Le plan comptable et la méthode d'évaluation fixée dans le contrat de gestion concernant l'exécution des missions de service public

Question d'audit : Le système comptable de la S.N.C.B. et la méthode d'évaluation adoptée par le contrat de gestion permettent-ils de différencier valablement les mouvements financiers qui concernent les missions de service public et ceux qui concernent les activités commerciales ?

Les facturations internes entre les centres d'activités et de services et les unités centrales de coordination font-elles l'objet, pour ce qui concerne les missions de service public, de dispositions claires et appropriées ?

Ces dispositions sont-elles respectées et équitables ?

1 Le contexte

Dans le cadre de cet examen, l'expression mouvements financiers désigne l'ensemble des charges et produits relatifs aux missions de service public et enregistrés par la comp-

²⁵⁵ Conformément au contrat de gestion, il est fait rapport au sujet des première et deuxième missions. D'ailleurs, l'intervention (restreinte) de l'Etat pour la troisième mission est comprise dans les première et deuxième missions.

tabilité dans les comptes de résultats. Les interventions de l'Etat, accordées dans ce but, sont également reprises dans les comptes de résultats.

Pour répondre aux questions d'audit, il convient de vérifier si et comment le système distinct de comptes permet de distinguer les activités de missions de service public et les activités commerciales. En effet, en vertu de l'article 27, § 1^{er}, premier alinéa, de la loi du 21 mars 1991, les entreprises publiques autonomes doivent établir un système distinct de comptes pour les activités ayant trait à leurs tâches de service public, d'une part, et pour leurs autres activités, d'autre part.

Simultanément, il y a lieu d'examiner le canevas comptable qui est à la base du système distinct, à savoir :

- la comptabilité analytique tenue durant la période 1996-1997 et la comptabilité de gestion pour la période 1998-1999 ;
- la méthode d'évaluation durant les deux périodes ;
- le système de facturation interne instauré depuis 1998.

Enfin, l'analyse des états financiers établis à partir des comptes de résultats doit faire apparaître clairement que les charges et les produits liés aux missions de service public (parmi lesquels figure l'intervention de l'Etat) ont été enregistrés *de facto*.

Le traitement des questions d'audit est scindé en deux périodes, à savoir 1996-1997 et 1998-1999, eu égard à la rupture intervenue en matière d'enregistrement comptable et de méthode d'évaluation à la suite de l'instauration de la comptabilité de gestion à partir de l'exercice 1998.

La comptabilité de gestion est devenue la base du système distinct de comptes pour les missions de service public. De ce fait, les résultats, à partir de cette année, comparés à la période passée, ne reflètent plus les coûts historiques, mais se réfèrent aux prix du marché selon la méthode "*mark to market*". Les constatations et recommandations du collège des commissaires ont cependant donné lieu à une révision en deux étapes du contrat de gestion :

- la mention de la méthode d'évaluation et de comptabilisation qui est à la base des comptes de résultats de gestion ;
- l'établissement obligatoire de tableaux de ressources et emplois, pour permettre de faire rapport sur les flux financiers, notamment les recettes et les dépenses, sur la base des règles d'évaluation applicables à la comptabilité générale.

2 Enregistrement comptable et reporting pendant la période 1996-1997

Pour satisfaire à l'obligation légale fixée à l'article 27, § 1^{er}, de la loi du 21 mars 1991, à savoir la tenue d'un système distinct de comptes, la S.N.C.B. a, depuis l'exercice 1993, déduit les comptes de résultats des deux missions de service public au départ de ses comptes analytiques de résultats. A cet effet, le plan comptable existant de la comptabilité analytique a été adapté et la méthodologie a été fixée de façon à permettre d'imputer les charges et les produits aux divers secteurs d'activités de la société, parmi lesquels figurent les deux missions de service public.

2.1 La comptabilité analytique des charges et des produits

Selon la doctrine comptable, la comptabilité analytique vise à ventiler les charges et les produits par fonction ou activité, c'est-à-dire par centres de charges et de produits, alors

que, selon la réglementation comptable, la comptabilité générale doit permettre d'enregistrer les charges et les produits en fonction de leur nature.

La S.N.C.B. a enregistré, dans sa comptabilité analytique, via les comptes de la classe 8 et 9, réservés à l'enregistrement des charges et des produits selon leur destination, les charges et produits d'exploitation appliqués²⁵⁶ pour la période 1996-1997, conformément aux principes propres à la comptabilité analytique. La comptabilité analytique tenue par la S.N.C.B. est commentée à l'annexe II. Une comptabilité analytique sous cette forme est appliquée à la S.N.C.B. depuis l'entrée en vigueur de la loi relative à la comptabilité du 17 juillet 1975.

2.2 Le système distinct de comptes pour les activités ayant trait aux tâches de service public

Le système de la comptabilité analytique a, depuis l'exercice 1993, été adapté de façon à permettre d'isoler les charges et les produits ayant trait aux deux missions de service public sous l'angle de l'établissement et du *reporting* du système distinct de comptes pour les missions de service public.

Cette adaptation avait pour objet les aménagements suivants :

1° Les charges et produits sont ventilés selon l'affectation finale :

- première mission de service public ;
- deuxième mission de service public ;
- transport de voyageurs autre que celui qui relève de la mission de service public ;
- transport de marchandises par voie ferrée (B-cargo) ;
- transport de petits colis (ABX) ;
- autres activités qui ne peuvent pas être reprises dans l'une des affectations finales citées.

2° Le système des comptes détaillé des charges d'exploitation est adapté afin d'imputer à des comptes et sous-comptes distincts les charges relatives aux activités pouvant être directement rattachées aux différentes affectations finales. L'attribution directe a trait aux postes suivants :

- activités ayant trait à la gestion, à l'entretien et à l'exploitation de l'infrastructure ferroviaire pouvant être imputées entièrement à la deuxième mission de service public, en se basant sur la définition donnée à l'infrastructure dans le contrat de gestion²⁵⁷ ;
- activités du département du transport de personnes pouvant être imputées, soit à la première mission de service public, soit aux autres activités de transport de personnes ;
- activités en matière de transport de marchandises par voie ferrée et de transport de petits colis pouvant être attribuées aux missions de service non public ;
- charges et produits exceptionnels et certaines provisions pour risques et charges.

²⁵⁶ La comptabilité analytique de la S.N.C.B. recouvre un champ plus large que l'enregistrement de charges et de produits d'exploitation. Elle est utilisée également pour le suivi des immobilisations corporelles et incorporelles, les stocks, les créances et les dettes.

²⁵⁷ A l'annexe 7 du premier contrat de gestion et à l'annexe 9 du deuxième contrat de gestion.

- 3° Les charges d'exploitation ne pouvant pas être attribuées directement à l'une des affectations finales, parce que les activités (charges pour la préparation et l'entretien du matériel roulant, frais relatifs à l'organisation du transport) couvrent plusieurs affectations finales, sont réparties entre ces affectations finales, par application de clés de répartition liées à la nature des charges²⁵⁸.
- 4° Les charges résiduelles communes à plusieurs affectations finales (charges financières et charges des services communs) sont attribuées en fonction des données d'exploitation de chacune des affectations finales.
- 5° Les clés de répartition sont intégrées à la fin de l'exercice dans le système comptable analytique informatisé.
- 6° Tous les produits d'exploitation sont imputés directement aux affectations finales en fonction de leur nature. L'intervention de l'Etat, enregistrée sur des comptes distincts, peut être déduite sans ambiguïté de la comptabilité et être imputée directement à l'une des deux missions de service public.

Le schéma comptable et la méthodologie appliquée à la répartition des frais d'exploitation par mission de service public et par secteur d'activité ont été approuvés par le conseil d'administration²⁵⁹.

L'élaboration du système distinct de comptes et la méthodologie utilisée constituent, dans l'organisation en vigueur, une méthode appropriée, habituelle dans la comptabilité analytique, pour isoler les charges et les produits d'exploitation (mouvements financiers) relatifs aux missions de service public et, partant, différencier les charges et les produits d'exploitation relatifs aux activités commerciales. Le système de comptes détaillé est donc établi de telle sorte que :

- les produits d'exploitation peuvent être suivis par activité, y compris les missions de service public ;
- la contribution de l'Etat est identifiable sans ambiguïté au moyen du système comptable ;
- la plupart des charges d'exploitation sont attribuées directement à l'un des secteurs d'activité ;
- les charges d'exploitation communes à plusieurs activités sont ventilées sur la base de données statistiques de productions ;
- les charges résiduelles (en particulier les charges des services communs et les charges financières) sont ventilées selon des clés de répartition, fondées sur des données d'exploitation.

²⁵⁸ Les règles les plus importantes se résument comme suit :

- les frais de préparation, d'entretien et de réparation du matériel roulant sont répartis entre les affectations finales au pro rata du nombre de kilomètres parcourus pour chaque type de transport. Les informations statistiques en la matière sont tenues dans les divers systèmes informatisés permettant de suivre les mouvements du matériel roulant ;
- les coûts liés à l'organisation du transport sont répartis selon différentes clés, la plus importante étant constituée par les kilomètres parcourus par type de transport ;
- les charges et les produits financiers sont répartis entre les affectations finales sur la base des immobilisations corporelles et incorporelles et des stocks, identifiés par affectation finale.

²⁵⁹ Séance du conseil d'administration du 23 septembre 1993.

2.3 Méthode d'évaluation

Pour déterminer les résultats des deux missions de service public, leurs éléments constitutifs sont estimés à leur valeur historique. Cette méthode d'évaluation est semblable à celle appliquée pour la tenue de la comptabilité générale. En effet, la réglementation comptable belge n'a, en principe, autorisé que la valeur historique comme système d'évaluation pour le rapport sur les créances et les dettes, les charges et les produits, établi respectivement par le biais du bilan et du compte de résultats. Conformément à ce principe, les règles d'évaluation ont été déterminées par le conseil d'administration de la société²⁶⁰.

2.4 Reporting sur les résultats des missions de service public

En se basant sur le système distinct de comptes par secteurs d'activité, parmi lesquels figurent les deux missions de service public, la S.N.C.B. a, en application des dispositions figurant à l'article 27, § 1^{er}, de la loi du 21 mars 1991, joint en annexe aux comptes annuels un état récapitulatif ayant trait aux comptes des missions de service public.

Cet état récapitulatif a été publié sous la forme d'un compte de résultats pour chacune des deux missions de service public.

Comme aucun arrêté royal spécifique n'a été publié en ce qui concerne la normalisation du rapport pour toutes les entreprises publiques et que de telles normes n'ont pas davantage été définies dans le premier contrat de gestion, les comptes de résultats pour l'exercice 1996 n'ont fourni qu'un aperçu global des charges et des produits sans en détailler la nature²⁶¹. Le deuxième contrat de gestion a décrit les modèles que la S.N.C.B. est tenue de respecter pour faire rapport sur les résultats des missions de service public²⁶². Pour l'exercice 1997, les comptes de résultats ont été établis selon ces modèles sur la base du système distinct de comptes décrit.

Pour la période 1996-1997, les résultats figurent dans le tableau repris ci-après²⁶³.

²⁶⁰ Selon l'article 15 de l'arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, l'organe d'administration arrête les règles d'évaluation.

²⁶¹ Pour l'exercice 1993, la première année d'application, les clés de répartition utilisées ont été reprises en résumé, ainsi qu'un aperçu détaillé des résultats.

²⁶² Annexes 5 et 9 du contrat de gestion.

²⁶³ Pour l'exercice 1996, outre les comptes de résultats publiés, on s'est basé sur le système distinct de comptes pour produire des données comparables avec l'exercice 1997.

(en millions de francs)

	Première mission de service public (voyageurs)		Deuxième mission de service public (infrastructure)	
	1996	1997	1996	1997
Produits d'exploitation	26.630,6	27.924,7	33.853,4	36.069,3
– Produits tarifaires	11.447,3	12.250,1	–	–
– Produits accessoires	175,0	150,4	243,6	238,3
– Intervention de l'Etat	12.922,2	13.211,3	24.000,0	24.539,1
– Prélèvement sur le capital	2.086,1	2.312,9	9.588,8	11.291,9
Charges d'exploitation	23.985,4	25.086,1	31.204,1	31.236,5
– Charges d'exploitation	22.387,7	21.946,9	21.178,8	21.594,6
– Dotations aux amortissements et provisions	1.597,7	3.139,2	10.025,3	9.641,9
Résultat d'exploitation	2.645,2	2.838,6	2.628,3	4.832,8
Charges financières	635,7	561,3	3.282,8	2.921,5
Produits financiers	493,6	585,7	2.202,3	2.501,5
Résultat financier	– 142,1	24,4	– 1.080,5	– 420,0
Résultat courant	2.503,1	2.815,2	1.547,8	4.412,8
Charges exceptionnelles	689,6	3.784,7	1.397,7	2.255,4
Produits exceptionnels	219,6	3.123,7	2.318,6	2.084,3
Résultat exceptionnel	– 470,0	– 661,0	920,9	– 171,1
Résultat de l'exercice	2.033,1	2.202,0	2.468,7	4.241,7

Ces chiffres appellent les précisions suivantes.

1° En ce qui concerne les produits d'exploitation :

- les montants enregistrés à la rubrique "intervention de l'Etat" sont ceux que reçoit la S.N.C.B. pour les exercices concernés, conformément au contrat de gestion, pour l'exploitation du transport intérieur de voyageurs et pour l'exploitation et la gestion de l'infrastructure des transports. Ils sont dès lors identifiables sans ambiguïté dans le compte de résultats ;
- les prélèvements sur le capital ont été comptabilisés à concurrence du montant de l'incorporation annuelle nette aux amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles utilisées pour les missions de service public, de sorte que, dans les résultats, les amortissements des immobilisations utilisées pour les missions de service public sont neutralisés. Ce mécanisme instauré par l'article 56 de la loi du 20 décembre 1995 a été commenté dans la section I du présent chapitre ;
- les produits d'exploitation propres au transport de voyageurs comprennent toute la gamme de billets et cartes de train du transport intérieur assuré par des trains de service ordinaire faisant l'objet d'un suivi par produit, et une série de produits accessoires (parking, indicateurs des trains, ...). Les produits d'exploitation propres à la deuxième mission concernent les indemnités de concession pour l'occupation de terrains et constructions.

2° Les produits exceptionnels concernent principalement les plus-values sur les ventes d'actifs.

3° En ce qui concerne les charges d'exploitation :

- les charges d'exploitation du transport de voyageurs concernent les postes suivants : l'accompagnement et le contrôle dans les trains, l'établissement et la vente de titres de transport, la conduite des trains, la mise à disposition de matériel roulant, les frais d'énergie, la dotation aux amortissements et les provisions ;

- les charges d’exploitation pour la gestion de l’infrastructure concernent l’utilisation et l’entretien des installations (voies, signalisation, caténaires, ouvrages d’art), les coûts énergétiques, le planning et le réglage du trafic, les dotations aux amortissements et les provisions ;
- en ce qui concerne les charges sociales relatives aux pensions et aux accidents du travail, la contribution de l’Etat en la matière est, dans la comptabilité analytique, actée en réduction de ces charges de sorte que, finalement, les charges enregistrées sont celles que la société doit supporter elle-même.

4° Les produits et les charges financiers sont imputables respectivement aux intérêts acquis sur placements et aux intérêts dus sur les dettes en cours.

5° Les charges exceptionnelles représentent les amortissements exceptionnels et les dotations exceptionnelles aux provisions.

Les comptes de résultats sont le reflet des mouvements opérés en cours d’exercice en termes de charges et de produits relatifs à l’exécution des activités des missions de service public. Autrement dit, les résultats sont l’expression d’une réalité économique, basée sur :

- une méthodologie d’évaluation propre à la comptabilité générale et qui s’appuie sur des valeurs comptables historiques ;
- les principes de la comptabilité générale, sur la base de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises.

Pour montrer les flux financiers en matière d’exploitation, des aménagements techniques complémentaires sont nécessaires, sur la base des comptes de résultats (et des données bilantaires), en éliminant les charges et produits sans incidence sur la trésorerie. Cet aspect est développé à la partie III de cette section.

3 Enregistrement comptable et reporting pendant la période 1998-1999

3.1 Le contexte

L’enregistrement comptable et le *reporting* ont été modifiés fondamentalement à partir de l’exercice 1998, à la suite de la réorganisation de la société en centres d’activités et de services et en unités centrales de coordination et de l’instauration de la comptabilité de gestion.

Le plan de restructuration “Objectif 2005” approuvé par le conseil d’administration le 15 février 1996 et visant à améliorer l’équilibre financier pour 2005²⁶⁴ est à l’origine de la réorganisation de la société.

Ce plan a reçu un caractère impératif, puisqu’il fait partie intégrante du deuxième contrat de gestion qui stipule que la S.N.C.B. “s’engage à tout mettre en œuvre pour

²⁶⁴ A la fin de 1994, à la demande du ministre des Communications, la situation financière de la S.N.C.B. ainsi que son évolution jusqu’en 2005 ont été analysées par un bureau de consultance externe. A la suite de la constatation faite dans cette étude, le ministre a demandé à la S.N.C.B. de proposer des mesures en vue d’arriver à un équilibre de la situation financière en 2005.

*réaliser et respecter le plan "Objectif 2005" adopté le 15 février 1996 par son conseil d'administration*²⁶⁵.

Centres d'activités et de services et unités centrales de coordination

Dans le plan de restructuration susmentionné, la réorganisation en centres d'activités et de service et en unités centrales de coordination est présentée comme instrument afin *"d'arriver à une plus grande transparence en ce qui concerne les charges des différentes activités, à une responsabilisation accrue à tous les niveaux et à plus de souplesse pour tenir compte du marché"*.

Le concept de la nouvelle structure s'inspirait plus concrètement des considérations de *management* suivantes :

- une meilleure maîtrise des coûts ;
- la possibilité d'attribuer de façon précise des charges (générales) aux centres de charges et aux activités bien déterminés ;
- une définition claire des compétences pour permettre des décisions ciblées de *management*.

La mise en oeuvre de la directive CEE 91/440 en droit national a également conduit à la création d'unités distinctes. Ladite directive a imposé aux Etats membres une séparation (au moins) comptable entre les activités relatives à l'exploitation des services de transport et celles relatives à la gestion de l'infrastructure ferroviaire. Ce principe a été transposé en droit belge par l'arrêté royal du 5 février 1997, qui a opté pour une séparation comptable²⁶⁶ de ces deux activités.

L'organigramme tel qu'il apparaissait à la fin 1999 est reproduit dans l'annexe III. L'axe central de la nouvelle structure est le regroupement des activités en centres d'activités, centres de services et unités centrales de coordination. Un relevé succinct par unité de toutes les activités figure à l'annexe IV. Cette nouvelle structure maintient les organes légaux et statutaires de la société, soit le conseil d'administration, le comité restreint et le comité de direction, chacun avec ses compétences.

Comptabilité de gestion

Pour permettre de mieux suivre les centres d'activités, les centres de services et les unités centrales de coordination du point de vue de la gestion, une comptabilité par unité a été instaurée. L'instauration de cette comptabilité de gestion a été rendue obligatoire. En effet, l'article 67 du deuxième contrat de gestion a stipulé que la réorganisation de la comptabilité de gestion doit être rendue opérationnelle à partir de l'année 1998 et que la comptabilité de chaque unité doit être tenue de façon centralisée pour garantir l'uni-

²⁶⁵ Article 1^{er} du deuxième contrat de gestion. A la suite de certains événements (les résultats du trafic des dernières années, l'exécution du plan d'investissement 1996-2005 et l'élaboration du plan décennal 2001-2010, la poursuite de la restructuration, un nouvel accord social, la conclusion du deuxième contrat de gestion, la transposition en droit belge des directives européennes, les évolutions de nature comptable et financière), le plan "Objectif 2005" a été actualisé en élaborant différents scénarios possibles. Dans le scénario actualisé le plus probable (le "scénario 8"), les résultats restent positifs par rapport au plan initial 1996-2005, mais une augmentation de la dette de l'ordre de 20 milliards de francs est prévue par rapport au plan adopté initialement. Toutefois, il est actuellement impossible à la Cour des comptes de se prononcer sur l'aboutissement du scénario retenu dans ce plan. A cet égard, il convient de mentionner qu'après avoir analysé les hypothèses sur lesquelles se base le scénario, un consultant externe (commandité par la ministre de la Mobilité et des Transports) est d'avis que la dette sera probablement plus élevée que le montant estimé de 233,5 milliards de francs. La ministre de tutelle a été informée du scénario actualisé par les documents du conseil d'administration du 5 juin 2000.

²⁶⁶ Article 20 de cet arrêté royal.

formité des règles comptables d'évaluation et des moyens de contrôle des données comptables et permettre ainsi d'identifier sans ambiguïté dans la comptabilité les compensations et interventions de l'Etat et la contribution financière de l'Union européenne.

3.2 Méthode d'évaluation et de comptabilisation de la comptabilité de gestion

L'instauration de la comptabilité de gestion s'est accompagnée de l'application de règles d'évaluation²⁶⁷ différentes de celles appliquées pour la comptabilité générale de la société. La méthode d'évaluation qui entend se rapprocher le plus étroitement possible des conditions de marché pour évaluer certaines charges et certains produits se base notamment sur les principes suivants :

- certains actifs sont évalués selon la méthode "*mark to market*", sur base de laquelle les amortissements sont calculés ;
- les prestations et fournitures qui ont lieu entre les unités doivent faire l'objet de facturations internes et, en principe, refléter les prix du marché ;
- les charges financières sont imputées aux différentes unités, en supposant que toutes les charges financières résultent d'un financement de l'actif attribué à chaque unité, réévalué ou non ; cela vise en d'autres mots les charges financières de gestion sur les actifs apportés (non subsidiés) dont chaque unité reçoit la gestion ;
- les investissements sont toutefois comptabilisés au prix d'achat.

La méthode d'évaluation modifiée a remplacé la méthode antérieure qui se basait sur la valeur historique d'acquisition. Il en résulte que les informations fournies par les comptes de résultats des unités reflètent les prix du marché et non les coûts historiques.

La méthode d'évaluation modifiée a un impact sur la comptabilité de gestion des unités et non sur la comptabilité générale sur la base de laquelle les comptes annuels sont établis²⁶⁸.

²⁶⁷ Ces règles d'évaluation, approuvées par le conseil d'administration du 26 mars 1999, peuvent se résumer comme suit, pour l'essentiel.

- Certaines immobilisations corporelles existant au 31 décembre 1997 et dont les unités reçoivent la gestion sont évaluées selon la méthode de "*mark to market*" (les terrains et les immobilisations corporelles en exploitation constituées par les constructions, les ouvrages d'art, les voies et les signalisations) et d'autres demeurent évaluées au coût historique (les immobilisations incorporelles, les immobilisations corporelles en cours, les immobilisations corporelles détenues en leasing-financement et droits similaires, le matériel roulant, le matériel de télécommunication, l'outillage et le mobilier).
- Des charges financières sont calculées sur la base de la valeur des immobilisations corporelles et incorporelles ainsi que financières et du montant des stocks, et ce sur la base de la valeur comptable de l'exercice précédent.
- En ce qui concerne les opérations de "*sale and rent back*", les coûts enregistrés par la société ne sont pas comptabilisés au niveau des unités [et donc, pas non plus au niveau des deux missions de service public]. Ceci répond en partie à la question 2b de la Vice-Première Ministre et Ministre de la Mobilité et des Transports. Pour ces opérations, sont enregistrés au niveau d'unités :
 - les amortissements qui devraient être supportés au cas où cette opération n'aurait pas eu lieu ;
 - les charges financières sur la valeur comptable du matériel roulant en l'absence de cette opération ;
- les prélèvements sur le capital enregistrés à titre de produits d'exploitation sont déterminés sur la base de l'actif réévalué, de sorte que les amortissements, au niveau de la gestion, afférents aux immobilisations utilisées pour les missions de service public, sont entièrement neutralisés.

²⁶⁸ La comptabilité de gestion des unités est intégrée dans la comptabilité générale de la S.N.C.B. afin de satisfaire à l'article 67 du contrat de gestion et de garantir l'uniformité de la comptabilité au niveau organisationnel. Du point de vue de la technique comptable, un système de comptes de liaison permet d'établir un lien, pour chaque opération interne et externe de chaque unité, entre la comptabilisation d'une opération dans l'unité et la comptabilité générale. C'est la même technique qui permet d'annuler toutes les facturations internes au niveau de la comptabilité générale et de suivre au niveau central les dettes et les créances, l'application de la réglementation sur la T.V.A. et la trésorerie. Dès lors, la comptabilité de la société est tenue en conformité avec la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et à ses arrêtés d'exécution et en application des règles d'évaluation de la société.

En ce qui concerne la méthode de comptabilisation, les caractéristiques de base suivantes peuvent être distinguées dans la comptabilité de gestion :

- chaque unité tient une comptabilité générale et une comptabilité analytique des charges et de produits ;
- l'effectif en personnel, les immobilisations incorporelles, corporelles et financières, et les stocks sont imputés par unité ;
- la comptabilisation de charges et produits au niveau des unités est effectuée sur la base de facturations externes et internes et de l'imputation directe de certains types de charges. L'enregistrement des charges et des produits facturés au niveau externe est effectué sur la base de pièces justificatives provenant de tiers. L'imputation directe de charges concerne les frais de personnel et les amortissements et provisions enregistrés au niveau de l'unité en raison de leur nature. En revanche, les facturations internes portent sur la fourniture de prestations entre les unités. Le système de facturations internes appliqué est caractéristique de l'autonomie comptable accordée à chaque unité ;
- la comptabilité est coordonnée et suivie au niveau central.

3.3 Le système de facturations internes

A cet égard, les questions d'audit suivantes sont reprises dans la lettre de mission :

Les "facturations internes" entre les centres d'activités, les centres de services et les unités centrales et de coordination de la S.N.C.B. font-elles l'objet de dispositions claires et appropriées pour ce qui concerne l'exécution des missions de service public ?

Ces dispositions sont-elles respectées et sont-elles équitables ?

Ces questions sont traitées dans les points suivants, après que le système de facturation interne ait été brièvement expliqué.

3.3.1 La facturation interne et la fixation des prix de transfert

Les prix de transfert sont des prix unitaires de base par unité de volume relative aux différentes activités, dont la liste est reprise en annexe IV. Au cours de la première année d'application (exercice 1998), les *business plans* des unités ont été établis par un consultant externe qui, sur cette base, a calculé les prix de transfert en y intégrant, dans la mesure du possible, les données résultant d'un *benchmarking*. Le principe appliqué en la matière était que les prix de transfert étaient établis sur la base des éléments de prix de revient par activité et qu'à l'avenir les composants d'inefficience seraient progressivement éliminés pour aboutir ainsi à des prix plus conformes au marché (et donc plus équitables). Le consultant s'est basé sur les prix de revient découlant de la comptabilité analytique de l'année de référence 1996 et les a actualisés pour 1998. Ils ont été approuvés par le comité de direction du 13 juillet 1998.

Les prix de transfert pour l'exercice 1999 ont été fixés sur la base des *business plans* par unité pour cette année et approuvés par le conseil d'administration en réunion du 29 janvier 1999.

Les charges financières relatives à la comptabilité de gestion et la redevance d'infrastructure sont également imputées au moyen de factures internes.

La facturation des activités prestées se fait par l'établissement d'une facture interne, qui applique le prix de transfert aux volumes prestés.

[Le système de facturation interne vise à une comptabilisation complète de tous les éléments de coûts pour les activités qui ont trait à l'exécution des deux missions de service

public. Les activités de ces deux missions de service public sont reprises, comme déjà mentionné, dans les unités "Voyageurs National" et "Réseau".

Les éléments de coûts relatifs aux activités commerciales sont, de manière analogue, attribués aux unités concernées (entre autres "B-cargo", "Voyageurs International")²⁶⁹.

[Il ressort d'une analyse des facturations internes par unité pour les années 1998 et 1999 qu'une grande part des charges internes (52 % en 1999) sont facturées aux unités "Voyageurs National" et "Réseau".

Cette constatation s'explique en partie par le fait que certaines charges afférentes aux activités de l'une ou l'autre unité sont facturées par étapes et successivement aux autres unités : c'est ainsi, par exemple, que les centres de production facturent leurs charges aux centres de gestion et d'exploitation, tandis qu'à leur tour, les centres de gestion facturent les charges, par exemple, aux centres d'exploitation. Ce système de facturations successives des charges peut donc être qualifié de "système en cascade"²⁷⁰.

3.3.2 Le système de facturations internes fait-il l'objet de dispositions claires et appropriées ?

Le système de facturations internes est appliqué uniformément à toutes les unités et est donc valable pour les comptes distincts relatifs aux tâches de service public, basés sur la comptabilité de gestion des centres "Voyageurs National" et "Réseau".

Les premiers examens, menés durant l'année qui a suivi l'introduction du système de facturations internes, tant par l'audit interne (avec l'assistance d'un consultant externe) que par l'organe de contrôle externe (en l'occurrence, le collège des commissaires), ont permis de signaler plusieurs éléments susceptibles d'être améliorés :

- pour ce qui concernait l'organisation et la répartition des tâches, il a été constaté qu'il y avait lieu d'élaborer un système plus clair de compétences, de tâches et de responsabilités, prenant suffisamment en compte la notion de "séparation des fonctions". Il était nécessaire d'instaurer une séparation plus nette entre les fonctions d'enregistrement (par les services comptables) et de facturation (par l'unité qui fournit les prestations) et, également, d'approfondir la séparation entre l'unité cliente et l'unité fournisseuse, dans le but ultime de permettre un meilleur contrôle des prestations fournies ;
- en matière d'établissement et de contrôle des factures internes, les lacunes spécifiques suivantes ont été signalées : il n'a pas été possible, dans tous les cas, de garantir à suffisance ou, dans chaque cas, il n'a pas été justifié de manière suffisante au moyen de documents, que des contrôles ont été effectivement réalisés sur les prestations fournies. De même, il n'existait pas de contrat pour toutes les prestations fournies. En outre, dans certains cas, le conseil d'administration n'avait pas approuvé formellement des prix de transfert modifiés en raison des circonstances. A titre de recommandation concrète, il a, dès lors, été proposé de mettre en œuvre un système de facturation opérationnel, informatisé et uniforme, concrétisant suffisamment les spécifications suivantes : gestion centrale des prix de transfert facturés et des indicateurs de volume, transmission automatique à la comptabilité des données relatives à la facturation et suivi précis des factures émises ;

²⁶⁹ Ce passage est inséré à la suite de la question 1c de la Vice-Première Ministre et Ministre de la Mobilité et des Transports.

²⁷⁰ Ce passage constitue un élément de réponse à la question 1c de la Vice-Première Ministre et Ministre de la Mobilité et des Transports.

- pour ce qui est indicateurs de volume et des prix de transfert facturés sur cette base, il a été constaté, au cours de la première année de l’instauration du système, que, dans certains cas, le mesurage et la mise en concordance des volumes prestés étaient insuffisants. Il a, dès lors, été proposé d’établir des définitions suffisamment précises des différentes activités et de rédiger des procédures claires concernant la fixation des indicateurs de volume et des prix de transfert ;
- l’élaboration d’un système d’information de *management* au sujet des factures internes entrantes et sortantes et du suivi des chiffres réels par rapport aux chiffres budgétisés devait être entamé, car il a été constaté que l’information de *management* disponible à ce sujet était insuffisante.

Dans le courant des années 1999 et 2000, la S.N.C.B. a réagi à ces défauts, détectés durant l’année initiale, en prenant les initiatives suivantes :

- un manuel très détaillé consacré au suivi organisationnel et comptable de la facturation interne, que toutes les unités sont tenues d’appliquer, a été rédigé ;
- un système technique comptable a également été créé : il permet aux unités de suivre en permanence leur structure de charges et produits ;
- la structure de la société, les activités des unités et les indicateurs de volume y afférents ont été réexaminés et, si nécessaire, adaptés ;
- des procédures de contrôle interne plus claires au niveau des unités, prenant dûment en considération la séparation des fonctions, ont été instaurées au niveau des différentes unités ;
- il a de nouveau été demandé au même consultant externe, qui a assisté l’audit interne lors du premier examen réalisé, d’actualiser les travaux qu’il avait déjà effectués, plus particulièrement en ce qui concerne les résultats enregistrés durant le premier semestre de l’exercice 2000 dans les diverses unités.

Ce nouvel examen a fait apparaître que subsistent partiellement les mêmes problèmes que ceux qui s’étaient produits dans la phase initiale :

- le contrôle interne doit être amélioré sur certains points ;
- un certain nombre de prestations facturées ne font toujours pas l’objet d’un contrat ou d’une mise en concordance formelle entre les prestations fournies et les montants facturés ;
- le manuel, établi entre-temps (cf. ci-dessus), peut assurer une comptabilisation correcte des factures, mais n’a pas abouti, dans la plupart des unités, à l’élaboration de procédures opérationnelles propres à chacune d’entre elles.

Ce consultant externe signale pourtant toujours dans son rapport le plus récent qu’entre-temps, des décisions supplémentaires ont été prises pour encore améliorer la performance du système de contrôle interne des facturations internes, mais que ces documents n’ont pas pu être évalués dans le cadre de cette mission supplémentaire. Le consultant externe conclut dès lors comme suit : “Pour le bon aboutissement des améliorations proposées, il est très important que les responsables des unités, services et divisions soient sensibilisés à la nécessité d’une facturation interne correcte, complète et à temps”²⁷¹.

²⁷¹ Rapport d’Ernst & Young, version définitive du 24 janvier 2001, *Executive summary*, p. 5.

On peut donc conclure qu'au cours des années 1999 et 2000, la société a progressivement amélioré le système des facturations internes, introduit en 1998, mais que des actions doivent encore être prises sur certains points.

3.3.3 Ces dispositions sont-elles respectées et sont-elles équitables ?

Le contrôle de l'application des procédures relatives aux facturations internes a permis de constater que, pour certaines activités, les règles de calcul appliquées n'étaient pas conformes aux règles adoptées.

- Les produits des titres de transport relatifs à certaines liaisons ferroviaires internationales classiques ont été, initialement, enregistrés globalement par le centre d'activités "Voyageurs International", alors qu'une partie en revient au centre d'activités "Voyageurs National" (à savoir, l'utilisation à l'intérieur du pays de ces trains internationaux classiques)²⁷². La part de ces produits que le centre "Voyageurs International" doit verser au centre "Voyageurs National" est fixée sur la base d'une estimation, et non sur celle d'un indicateur de volume, et ce en l'absence des données statistiques nécessaires. Cette façon de procéder n'est pas compatible avec le calcul des autres prix de transfert, qui sont, normalement, déterminés par indicateurs de volume. Il n'est, dès lors, pas possible de se prononcer de manière complète et précise sur l'éventualité d'une sous-évaluation ou d'une surévaluation de ces produits, enregistrés au niveau du centre "Voyageurs National" (et des charges, enregistrées au niveau du centre "Voyageurs International") en ce qui concerne les exercices 1998 et 1999. Le fait positif est qu'à partir de l'exercice 2001, ces produits, à l'instar des charges y afférentes, seront directement attribués au centre "Voyageurs National", ce qui augmentera la transparence des enregistrements des charges et produits ayant trait à cette activité. Il n'en reste pas moins nécessaire d'identifier et de mesurer clairement cette catégorie de produits.
- La distribution de titres de transport, tant pour le transport national qu'international, est confiée au centre d'activité "Voyageurs International", qui facture au centre d'activités "Voyageurs National" un montant déterminé sur la base d'un pourcentage du chiffre d'affaires²⁷³. Ce mode de calcul est surtout appliqué car il n'est pas encore possible de facturer séparément les prestations. Le pourcentage appliqué au chiffre d'affaires est fondé sur le calcul du prix de transfert dans le *business plan* (= calcul des composantes du prix de revient) pour l'exercice 1998.

Cette façon de procéder n'est pas cohérente avec le calcul des autres prix de transfert, normalement basés sur des indicateurs de volume et non, en principe, pour leur totalité en pourcentage du chiffre d'affaires. Bien qu'il ait pu être constaté que la facturation s'effectuait après une évaluation du prix des frais de distribution, un examen actualisé de ceux-ci est nécessaire pour pouvoir exprimer une opinion complète et précise sur les éventuelles sous-évaluation ou surévaluation de ces frais à la charge du centre "Voyageurs National".

²⁷² En 1999, un montant de 656 millions de francs provenant du centre "Voyageurs International" a été attribué au centre "Voyageurs National" (un produit pour cette unité), et ce par rapport à la somme de 399 millions de francs en 1998). De plus, au cours de l'exercice 1999, un produit exceptionnel de 257 millions de francs a été enregistré pour l'année 1998.

²⁷³ Pour l'exercice 1999, le pourcentage établi pour la facturation interne est de 11,5 % du chiffre d'affaire (recettes tarifaires et intervention de l'Etat), mais le montant annuel a, à la fin de l'année, été limité à 2,9 milliards de francs, à la suite d'une évaluation globale du coût de la distribution. Ce coût comprend 50 % de charges de personnel (vente dans les gares, services après-vente, informations aux voyageurs, surveillance et parking, soutien administratif et logistique pour la comptabilisation des recettes dans les gares) et 50 % de charges liées aux systèmes de gestion.

Au niveau interne, les deux unités débattent, entre-temps, de cette problématique : pour mieux définir cette activité et la mesurer d'une manière plus précise, ces deux unités mettent actuellement au point, sous les auspices des unités "Stratégie et développement" et "Accountancy & Controlling", un contrat à conclure entre elles concernant l'imputation de cette activité.

A propos de cette activité, il faut, enfin, s'interroger sur la raison pour laquelle les activités relatives à la vente de titres de transport et à la fourniture d'informations aux guichets ont été attribuées au centre "Voyageurs International", si on tient compte du fait que les ventes du centre "Voyageurs National" sont supérieures à celles de cette unité. Il serait, par conséquent, plus judicieux que les activités soient attribuées de manière comptable et organique à l'unité qui génère le plus de produits en la matière (en l'occurrence, le centre "Voyageurs National"²⁷⁴).

- La facturation du centre d'activités "Maintenance Infrastructure" destinée au centre d'activités "Réseau" s'est effectuée, durant les exercices 1998 et 1999, sur la base du volume retenu dans le plan d'entreprise (volume prévu) et non des prestations effectivement exécutées. La société a défendu cette méthode d'imputation des charges afférentes à ce dernier centre, en ce qui concerne les exercices précités, en affirmant que l'indicateur de volume ne peut être considéré comme un critère valable pour cette facturation, parce qu'il y a lieu de garantir un niveau qualitatif suffisant pour la maintenance et parce qu'on se rattache ainsi au prix de revient calculé dans les *business plans*²⁷⁵.

A partir de l'année 2001, la base de calcul est modifiée, dans le respect des principes généralement admis en matière de prix de transfert.

Les prix de transferts sont conçus de manière à réduire progressivement les inefficiences pour se rapprocher des prix du marché. A cet égard, certaines initiatives ont été prises.

- C'est ainsi que, principalement sous l'impulsion du comité de direction et des unités centrales de coordination "Stratégie et développement" et "Accountancy & Controlling", la méthodologie du calcul des prix de transfert est adaptée à partir de janvier 2001 en vue de réduire, à l'avenir, la facturation d'éléments inefficaces à un minimum.

Cette nouvelle méthodologie²⁷⁶ comporte, en effet, à partir de 2001 un moyen de plafonner les prix de transfert facturés au niveau de ceux de l'année 1998. De cette manière, par exemple, les recrutements supplémentaires éventuellement envisagés doivent produire un effet favorable sur la productivité (les volumes) et les charges de personnel additionnelles qui les accompagnent ne peuvent plus, à la suite de l'application de la méthodologie, être facturées automatiquement aux autres unités.

- Etant donné que les charges de personnel sont l'une des plus importantes composantes des charges facturées entre les différentes unités de la SNCB, le comité de direction a, le 11 décembre 2000, approuvé à cet égard, notamment, la proposition suivante :

²⁷⁴ Dans ce cas, le centre "Voyageurs National" devrait facturer au centre "Voyageurs International" les frais afférents à la distribution des billets.

²⁷⁵ Montant facturé pour l'entretien des voies : 7,3 milliards de francs en 1998 et 7,4 milliards de francs en 1999. Montant facturé pour l'entretien des installations de signalisation : 2 milliards de francs en 1998 et 2,1 milliards de francs en 1999.

²⁷⁶ Complémentaire de la méthode de travail mise en œuvre initialement en collaboration avec un consultant externe.

- demander aux *managers* et *general managers*²⁷⁷ d'analyser en détail les résultats budgétisés des unités et proposer ensuite (dans les trois mois) des mesures visant à réduire les charges de leur unité et à améliorer la productivité. A cet égard, il pourrait, à l'avenir, être judicieux que le *general manager* de chaque unité soit évalué sur la base des chiffres estimés et des chiffres finalement réalisés de l'unité qu'il dirige et dont il est ainsi responsable. Semblable évaluation n'existe actuellement pas au sein de la S.N.C.B., mais pourrait, à terme, exercer également un effet positif sur les résultats finaux (et donc sur les prix de transfert facturés) des unités ;
- limiter le nombre de recrutements en 2001, de manière telle que le nombre de travailleurs n'excède pas le nombre de membres du personnel (41.261 équivalents temps plein)²⁷⁸, tel que fixé lors d'une actualisation du plan de restructuration "Objectif 2005". Ce chiffre de 41.261 équivalents temps plein est supérieur au nombre d'équivalents temps plein initialement fixé dans l'"Objectif 2005" original.

Le succès final de ces propositions à partir de l'année 2001 important pour la réalisation des objectifs de maîtrise de la productivité et des charges. Vu la brève période de mise en œuvre, il n'est pas encore possible de se prononcer sur leur caractère équitable.

3.4 Système distinct de comptes pour les missions de service public

Le système distinct de comptes pour les missions de service public est basé, depuis 1998, sur la comptabilité de gestion.

Le collège des commissaires a indiqué dans son rapport à l'assemblée générale du 29 avril 1999 relatif à l'exercice 1998 et dans sa lettre de *management* au conseil d'administration relative à ce même exercice, que le *reporting* sur les résultats des missions de service public, établi sur la base de la comptabilité de gestion, n'était plus conforme, à cette date, au *reporting* convenu dans le contrat de gestion. Le collège des commissaires a également constaté que la comptabilité de gestion était organisée en vue de renforcer l'information de *management*, plutôt que celle destinée aux tiers au sujet des coûts de production et leur structure et plutôt que de renforcer le système distinct de comptes pour les missions de service public.

Dans la procédure contradictoire avec la S.N.C.B. qui a suivi, le collège des commissaires a insisté pour que soit établi, outre les comptes de résultats des missions de service public, un "tableau de financement" devant permettre d'identifier les flux financiers relatifs à ces missions. Dans cet esprit, la direction financière a entamé l'élaboration technique d'un tel document au milieu du deuxième semestre 1999.

Les recommandations du collège des commissaires et le besoin croissant de transparence ont également fait l'objet de négociations entre la S.N.C.B. et l'Etat en vue de modifier le contrat de gestion. Ces négociations ont conduit à une double adaptation du deuxième contrat de gestion au moyen d'un premier avenant²⁷⁹ :

- 1° une modification des modèles imposés par les articles 20 et 29 prévoyant qu'il faut également faire rapport sur les résultats des missions de service public ;
- 2° la publication obligatoire, outre les comptes de résultats, de tableaux de ressources et emplois pour chacune des deux missions de service public.

²⁷⁷ A la tête de chaque unité se trouve un *general manager*.

²⁷⁸ Les *general managers* avaient demandé davantage de membres du personnel, à savoir 42.339 travailleurs en équivalents temps plein.

²⁷⁹ Approuvé par arrêté royal du 7 avril 2000.

A la suite de l'adaptation du contrat de gestion, les concepts à la base de la comptabilité de gestion, soit la méthode d'évaluation ("*mark to market*") et la méthode de comptabilisation (système de facturation interne entre les centres d'activités, les centres de services et les unités centrales de coordination) servent de bases pour établir les comptes de résultats des missions de service public.

Du point de vue de la technique comptable, le système comptable est organisé de telle manière que :

- 1° les centres d'activités "Voyageurs National" et "Réseau" regroupent respectivement les activités relatives à la première et à la deuxième mission de service public ;
- 2° les comptes de résultats des deux missions de service public sont déduits des comptes de résultats analytiques des centres désignés ci-dessus. Le système comptable permet de les en isoler après un certain nombre d'aménagements supplémentaires parce que les activités de service public ne coïncident pas totalement avec celles des deux centres d'activités.

Cette technique permet ainsi d'identifier les charges et les produits relatifs à l'exécution des missions de service public et de les isoler de ceux provenant des activités commerciales, sur la base, toutefois, des comptes de résultats de gestion et, partant, en incluant la méthode d'évaluation propre à la comptabilité de gestion. Il convient de noter que la comptabilité de gestion de la S.N.C.B. ne contient aucun enregistrement au niveau des comptes du bilan.

La directive 2000/52/CE de la Commission du 26 juillet 2000 modifiant la directive 80/723/CEE relative à la transparence des relations financières entre les Etats membres et les entreprises publiques modifie, d'une manière fondamentale, les obligations imposées jusqu'ici par les Communautés européennes.

C'est ainsi que les Etats membres doivent, dès l'entrée en vigueur de cette directive²⁸⁰, veiller à ce que les entreprises concernées tiennent des comptes clairement séparés, cette mesure étant considérée comme "le moyen le plus efficace de garantir l'application juste et effective des règles de concurrence à ces entreprises".

Plus précisément, l'obligation suivante est imposée, à titre complémentaire, par l'article 1^{er}, alinéa 2 :

"Sans préjudice de dispositions spécifiques arrêtées par la Communauté, les Etats membres font en sorte que les comptes séparés reflètent fidèlement la structure financière et organisationnelle de toute entreprise soumise à l'obligation de tenir des comptes séparés, en faisant ressortir :

- a) *les produits et les charges associés aux différentes activités ;*
- b) *le détail de la méthode d'imputation ou de répartition des produits et des charges entre les différentes activités."*²⁸¹

²⁸⁰ "Les Etats membres mettent en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive au plus tard le 31 juillet 2001. Ils en informent immédiatement la Commission".

L'article 1^{er}, alinéa 2, de la directive 80/723/CEE telle que modifiée par la présente directive s'applique à partir du 1^{er} janvier 2002.

²⁸¹ A ce sujet, l'article 3 bis stipule encore ce qui suit :

"Afin d'assurer la transparence visée à l'article 1^{er}, paragraphe 2, les Etats membres prennent les mesures nécessaires pour garantir que, dans toute entreprise soumise à l'obligation de tenir des comptes séparés :

- a) *les comptes internes correspondant aux différentes activités soient séparés ;*
- b) *tous les produits et charges soient correctement imputés ou répartis sur la base de principes de comptabilité analytique appliqués de manière cohérente et objectivement justifiable ;*
- c) *les principes de comptabilité analytique selon lesquels les comptes séparés sont établis soient clairement définis."*

Sur la base de ces articles, le consultant externe qui a exécuté une mission d'audit pour le compte de la ministre de la Mobilité et des Transports conclut qu'à partir de l'année 2002, cette nouvelle directive rendra obligatoire l'établissement d'une comptabilité analytique, alors que, dans le passé, les directives existantes imposaient uniquement la tenue de comptes séparés.

Comme les résultats des missions de service public découlent de la comptabilité de gestion, ce même consultant précise encore ce qui suit à ce sujet :

"Nous sommes d'avis que la comptabilité de gestion s'écarte des principes de la comptabilité analytique imposés par la nouvelle directive, car la comptabilité analytique doit se fonder sur les données de la comptabilité générale, et non sur des prix de revient calculés en fonction de la valeur actuelle ou de prix de transferts.

En effet, la comptabilité analytique est, par essence, une ventilation entre différentes activités des charges et des produits, tels qu'ils sont enregistrés en comptabilité générale.

La nouvelle directive imposera donc à la S.N.C.B. la mise en oeuvre d'une comptabilité analytique propre aux missions de service public."

Cette position doit être nuancée pour les raisons suivantes :

- en dépit du fait que la méthode la plus usitée consiste à déduire les charges et les produits, tels qu'enregistrés dans la comptabilité analytique, directement de la comptabilité générale, il est néanmoins permis d'établir une comptabilité analytique sur la base d'une autre méthode d'évaluation que celle applicable dans la comptabilité générale, pour autant qu'une réconciliation entre les deux méthodes soit prévue²⁸² ;
- une éventuelle future adaptation de la législation comptable belge, dans le contexte européen, aux normes IAS (International Accounting Standards) aura pour conséquence que les principes correspondront plutôt à une évaluation en termes de marché (la mise en oeuvre de ces normes fait actuellement l'objet d'une discussion qui se poursuit au niveau européen).

Il est permis, sur la base de ces deux éléments, de conclure que la comptabilité de gestion peut effectivement faire office de comptabilité analytique en ce qui concerne les comptes des missions de service public, pour autant qu'une réconciliation claire soit prévue en ce qui concerne les charges et les produits enregistrés si la méthode d'évaluation suivie était celle de la comptabilité générale.

3.5 Résultats des deux missions de service public 1998-1999

L'élaboration, sur la base de la comptabilité de gestion, des comptes de résultats des missions de service public a des conséquences sur la présentation des résultats :

- 1° la méthode d'évaluation modifiée a un impact important sur le résultat (tant en volume qu'en présentation) des deux missions de service public, parce que les charges d'exploitation et les charges financières ne résultent pas d'une évaluation sur la base de coûts historiques, mais d'une évaluation "mark to market" ;
- 2° les résultats rapportés depuis 1998 ne sont pas comparables à ceux qui sont antérieurs à 1998, parce que la méthode d'évaluation a changé et que le système de facturations internes a été mis en oeuvre pour la comptabilisation d'une partie des charges et produits.

²⁸² Cette position est défendue par l'IFAC. Voir Ifac Public Sector Committee, Government Finance Reporting, Accounting issues and practices, Perspectives on cost accounting for governments, chapter 4, "Cost Accounting and Financial Accounting", nr. 102.

Les comptes de résultats 1998 et 1999 ont été établis conformément aux modèles prévus aux annexes 5 et 9 du deuxième contrat de gestion (pour ceux de 1998 conformément à la version initiale du contrat de gestion et pour ceux de 1999 conformément à la modification fixée dans le premier avenant).

Les résultats des deux années sont toutefois comparables entre eux par rubrique. Ils sont reproduits dans le tableau ci-dessous.

(en millions de francs)

	Première mission de service public (voyageurs)		Deuxième mission de service public (infrastructure)	
	1998	1999	1998	1999
Produits d'exploitation	30.176,8	31.865,6	47.798,9	48.700,9
– Produits tarifaires	12.344,1	12.656,1	–	–
– Produits accessoires	298,3	164,1	135,9	21,3
– Interventions de l'Etat	13.366,7	13.552,0	24.829,1	25.038,5
– Redevance d'utilisation de l'infrastructure	–	–	6.626,0	6.674,0
– Prélèvement sur le capital	3.643,3	4.631,6	16.207,9	16.967,1
– Produits internes	524,4	860,9	–	–
Charges d'exploitation	33.577,6	34.161,2	38.433,2	37.650,6
– Charges d'exploitation	28.932,6	30.236,4	26.721,6	25.752,9
– Redevance d'utilisation de l'infrastructure	4.547,0	4.348,9	–	–
– Dotation aux amortissements et provisions	98,0	– 424,1	11.711,6	11.897,7
Résultat d'exploitation	– 3.400,8	– 3.143,8	9.356,7	11.050,3
Charges financières	8,1	0,5	9.630,9	9.044,7
Produits financiers	–	–	83,7	73,1
Résultat financier	– 8,1	– 0,5	– 9.547,2	– 8.971,6
Résultat courant	– 3.408,9	– 3.144,3	– 190,5	2.078,7
Charges exceptionnelles	0,1	20,7	2.961,1	4.041,5
Produits exceptionnels	0,1	277,8	123,8	957,8
Résultat exceptionnel	–	257,2	– 2.837,3	– 3.083,7
Résultat de l'exercice	– 3.408,9	– 2.038,9	– 3.018,8	– 1.005,0

Les principaux chiffres de la période considérée sont commentés ci-après :

1° Pour la lecture des produits d'exploitation, il y a lieu de tenir compte des précisions suivantes :

- les produits tarifaires et accessoires sont les produits d'exploitation propres au transport intérieur de voyageurs assuré par des trains du service ordinaire. Ils correspondent pendant cette période à la définition qui était applicable les années antérieures et ne sont pas influencés par la méthode d'évaluation de la comptabilité de gestion ;
- les produits internes, indiqués pour la première mission de service public, portent essentiellement sur les produits de l'utilisation intérieure de trains internationaux classiques²⁸³ ;

²⁸³ Cette activité a été examinée au point 3.3.3.

- le droit d'utilisation de l'infrastructure est enregistré comme produit d'exploitation de la deuxième mission de service public. L'obligation d'instaurer une redevance pour l'utilisation de l'infrastructure découle de la réglementation européenne, en premier lieu de la directive 91/440, qui a instauré le principe de base en la matière²⁸⁴. En tenant compte de ces dispositions réglementaires, le conseil d'administration a fixé le montant des redevances et leur mode de calcul (comprenant la clause d'une adaptation en fonction de l'évolution du marché)²⁸⁵. L'article 69 du premier avenant au deuxième contrat de gestion a, en outre, stipulé que le "*montant de la redevance et sa répartition seront revus annuellement par le conseil d'administration*".

La redevance comptabilisée comme produits pour les exercices 1998 et 1999 est conforme au schéma décrit ci-dessus. Elle a été inscrite pour la première fois dans le compte de résultats des missions de service public de l'exercice 1998, en raison de l'instauration de la comptabilité de gestion comme base du système distinct de comptes. Elle ne figure donc pas dans les résultats de la S.N.C.B. ;

- le prélèvement sur le capital correspond aux amortissements de l'actif utilisé pour les missions de service public, calculés sur l'actif réévalué, de sorte que les amortissements, également déterminés sur une base réévaluée, sont neutralisés ;
- les interventions de l'Etat imputées à chacune des deux missions de service public correspondent aux montants dus pour en compenser les charges au cours de ces exercices, tels que prévus dans le contrat de gestion.

2° En ce qui concerne les charges d'exploitation :

- les charges d'exploitation des deux exercices concernent les activités relatives à l'exécution des missions de service public et sont fixées selon la méthode d'évaluation décrite et le système de facturations internes et externes. Via les facturations internes, les différentes composantes du prix de revient des activités concernées (charges de personnel, amortissements, charges financières, coûts des services et des biens) sont calculées et déterminent les charges d'exploitation. En ce qui concerne les charges sociales en matière de pensions et des accidents du travail, les charges réelles sont comptabilisées analytiquement : l'intervention de l'Etat pour les pensions et accidents du travail est déduite, d'un point de vue analytique, des charges ;
- la redevance d'utilisation de l'infrastructure, comptabilisée comme charge d'exploitation pour la première mission de service public, correspond à la redevance à payer par le centre d'activités "Voyageurs National" pour le transport intérieur de voyageurs assuré par des trains du service ordinaire, calculée selon le mode de calcul approuvé par le conseil d'administration²⁸⁶ ;
- les amortissements ont été calculés sur l'actif réévalué selon la méthode "*mark to market*".

3° Les produits financiers concernent l'amortissement des subsides en capital correspondant à l'amortissement de l'actif subventionné concerné. Les charges financières concernent les charges financières de gestion. Il s'agit des charges d'intérêts (calculées au départ du taux moyen sur la dette à long terme) appliquées aux actifs que les centres d'activités "Voyageurs National" et "Réseau" gèrent directement.

²⁸⁴ L'instauration de cette redevance est commentée dans le chapitre consacré à la réglementation européenne.

²⁸⁵ Conseil d'administration du 26 février 1999.

²⁸⁶ Selon ce même mode de calcul, une partie de la redevance totale d'utilisation de l'infrastructure a été facturée par le centre "Réseau" aux autres utilisateurs, à savoir "Voyageurs International" et "B-Cargo".

[A cet égard, il peut être précisé que :

- la base de calcul, au début de la mise en œuvre de la comptabilité de gestion, pour les actifs immobilisés corporels est la valeur comptable réévaluée de ces actifs en exploitation, tels qu'ils existaient au 31 décembre 1997, indépendamment du mode de financement ou de l'apport antérieur. Pour la fixation de cette valeur comptable réévaluée des actifs immobilisés corporels en exploitation, sont toutefois exclues les valeurs suivantes, à savoir les subsides en capital reçus et les interventions de tiers relatifs à ces actifs, les actifs financés par la Financière T.G.V. et les investissements réalisés depuis 1998 avec intervention de l'Etat ;
- cette base de calcul est adaptée chaque année en fonction de la nouvelle situation de la valeur comptable réévaluée des actifs en exploitation de l'année précédente, à l'exception cependant des investissements repris en exploitation et financés par des moyens en provenance de la Financière T.G.V., par des crédits d'investissement (depuis 1998) et des subsides en capital et des interventions de tiers ; en outre, la réduction des charges financières à raison des intérêts calculés sur les subsides et crédits d'investissements cumulés depuis 1998²⁸⁷ est exclusivement affectée aux deux missions de service public.]²⁸⁸

Les résultats de ces unités forment la base des résultats des missions de service public.

- 4° Les produits et les charges exceptionnels ont trait pour l'essentiel respectivement aux plus-values réalisées sur les immobilisations corporelles et les corrections d'inventaires, d'une part, et aux amortissements exceptionnels, d'autre part.
- 5° Bien que les résultats des années 1998-1999 par rubrique soient difficilement comparables à ceux de la période 1996-1997, on peut cependant signaler que :
- 1) les différences entre les deux périodes peuvent être principalement rattachées aux éléments suivants :
 - d'une part, l'imputation de charges financières de gestion à partir de 1998 (contre l'enregistrement des charges financières réelles durant les exercices 1996 et 1997). Au cours de l'exercice 1999 par exemple, les charges financières de gestion pour la première mission de service public atteignent environ 2,2 milliards de francs et pour la deuxième mission environ 7,7 milliards supérieurs aux charges financières nettes sur la base de la comptabilité générale ;
 - d'autre part, l'instauration à partir de 1998 d'une redevance d'utilisation d'infrastructure, qui représente un produit d'exploitation pour la deuxième mission de service public (6,7 milliards de francs en 1999) et une charge d'exploitation pour la première mission, pour la partie qui lui est imputée (4,3 milliards en 1999).
 - 2) l'enregistrement des amortissements sur la base de la valeur réévaluée de l'actif est sans incidence sur les deux missions de service public, puisque ces amortissements sont neutralisés par les reprises de capital également établies en fonction de la valeur réévaluée de l'actif. Ce sujet est développé à la section I de ce chapitre VII – le cadre comptable.

²⁸⁷ Dans les tableaux de ressources et emplois, les charges financières de gestion sont annulées et remplacées par les charges réelles telles qu'elles apparaissent dans la comptabilité générale. Ce sont ces tableaux qui, pour la fonction d'exploitation, plus précisément sous la marge de financement après indemnisation du capital, reflètent les flux financiers d'exploitation.

²⁸⁸ Ce passage est inséré à la suite de la question 1a de la Vice-Première Ministre et Ministre de la Mobilité et des Transports.

[Conformément au contrat de gestion, les comptes de résultats des deux missions de service public sont basés sur la comptabilité de gestion et sont, en d'autres termes, des comptes de résultats de gestion. Il en résulte que la méthode d'évaluation et de comptabilisation de la comptabilité de gestion a été traduite dans le système distinct de comptes des missions de service public et diffère des règles d'évaluation appliquées pour la comptabilité générale. La méthode d'évaluation modifiée a un impact important sur le résultat (tant pour son montant que pour sa présentation) des deux missions de service public, parce que les charges d'exploitation et les charges financières ne résultent pas d'une évaluation sur la base de coûts historiques, mais d'une évaluation "mark to market". [Il s'ensuit que les comptes de résultats relatifs à l'exécution des missions de service public ne constituent pas un instrument adéquat pour répondre à la question de savoir si les moyens alloués annuellement par l'Etat suffisent à couvrir les dépenses liées à la réalisation des deux missions de service public. Cette réponse peut être fournie sur la base des tableaux de financement établis pour les deux missions de service public, moyennant la mise en oeuvre des recommandations figurant, ci-après, dans les conclusions relatives à la partie III]²⁸⁹.

Il est recommandé, afin de clarifier l'interprétation des chiffres, de chiffrer l'impact de la comptabilité de gestion sur les résultats des deux missions de service public, par une comparaison avec les bases d'évaluation utilisées dans la comptabilité générale, dans une forme de rapport à convenir dans le contrat de gestion.

Les comptes de résultats donnent des informations sur les mouvements financiers concernant l'exploitation (charges et produits sur la base de la comptabilité de gestion). Pour aboutir à des flux financiers, des aménagements techniques supplémentaires sont requis, nécessairement sur la base de ces comptes de résultats et de données bilantaires, afin d'éliminer les flux sans incidence sur la trésorerie et de corriger l'effet de la méthode d'évaluation modifiée ("mark to market") et de la méthode de comptabilisation (système de facturation interne)]²⁹⁰.

4 Identification dans la comptabilité des interventions de l'Etat en matière d'exploitation.

La vérification des comptes de résultats a permis de constater que, pour la période 1996-1999, les interventions de l'Etat suivantes ont été comptabilisées dans les résultats de la S.N.C.B. :

²⁸⁹ Ce passage est inséré à la suite des questions 1a et 1b de la Vice-Première Ministre et Ministre la Mobilité et des Transports.

²⁹⁰ Ce passage, ainsi que le point 9 des conclusions, à la partie II du présent chapitre, sont des éléments de réponse à la question 1b de la Vice-Première Ministre et Ministre de la Mobilité et des Transports. La comptabilité de gestion peut néanmoins contribuer à accroître la rentabilité de la société, puisque l'un de ses principaux objectifs consiste à mieux maîtriser les charges et à responsabiliser les centres d'activités et de services. De même, la mesure instaurée en 2001 et consistant à plafonner les prix de transfert au niveau de ceux de l'année 1998 peut apporter une contribution positive en matière de rentabilité.

(en francs)

	1996	1997	1998	1999
Compensation des charges liées au transport intérieur de voyageurs ²⁹¹	12.868.200.000	13.157.300.000	13.312.700.000	13.498.000.000
Contribution dans les coûts d'exploitation de l'offre ferroviaire de la desserte de Bruxelles-Capitale	54.000.000	54.000.000	54.000.000	54.000.000
Compensation des charges pour l'entretien, la gestion et l'exploitation de l'infrastructure	24.000.000.000	24.539.100.000	24.829.100.000	25.038.500.000
Intervention pour la promotion du transport combiné de marchandises ²⁹²	–	11.768.939	1.008.456	20.800.000
Intervention dans les charges de pensions et d'accidents du travail	22.744.859.175	22.221.291.719	22.010.386.877	21.384.565.274
Intervention dans les frais financiers de certaines opérations de financement alternatif	880.301.111	755.488.134	671.488.036	532.874.187
Total	60.547.360.286	61.068.948.792	60.878.683.369	60.528.739.461

La comptabilité générale enregistre ces interventions conformément à la réglementation comptable (loi du 17 juillet 1975 et arrêtés d'exécution) ; elles figurent dès lors sous les rubriques suivantes des comptes de résultats²⁹³ :

- les interventions pour l'exécution des missions de service public (compensation des charges liées au transport intérieur de voyageurs, contribution dans les coûts d'exploitation de l'offre ferroviaire dans la Région de Bruxelles-Capitale, compensation des charges d'entretien, de gestion et d'exploitation de l'infrastructure et intervention pour la promotion du transport combiné) ont été enregistrées sous la rubrique I.A Chiffre d'affaires ;
- l'intervention dans les charges de pensions et d'accidents du travail a été enregistrée sous la rubrique I.D. "Autres produits d'exploitation"²⁹⁴ ;

²⁹¹ Y compris l'intervention pour la journée train-tram-bus : respectivement 1,1 million en 1998 et en 1999.

²⁹² L'intervention pour 1999 comprend 10,3 millions de francs reçus en novembre 1999 pour l'exercice 1998.

L'intervention pour la promotion du transport combiné de marchandises peut concerner l'exploitation ou les investissements, selon la qualification donnée par l'Etat. La part relative à l'exploitation est enregistrée dans les comptes de résultats et la part relative aux investissements en subsides en capital. Comme la qualification donnée par l'Etat n'est connue qu'après paiement de l'intervention, la qualification d'une intervention enregistrée antérieurement peut changer.

²⁹³ Ces montants ne correspondent pas exactement aux crédits inscrits dans le budget de l'Etat pour une année budgétaire déterminée, et ce pour les raisons suivantes :

- Les montants inscrits dans le budget renvoient aux crédits à liquider dans l'année et qui portent sur une partie de la contribution de l'année en cours et une partie de l'intervention de l'année antérieure (conformément aux premier et deuxième avenants du premier contrat de gestion, le mode de paiement de l'intervention de l'Etat a été adapté de telle manière qu'une partie des crédits relatifs à l'année n est payée dans l'année n + 1, tandis que le paiement d'autres crédits a été avancé dans l'année en cours. Ce mode de paiement a été rappelé dans le deuxième contrat de gestion).
- En exécution de la réglementation comptable, la S.N.C.B. est tenue d'imputer les charges et les produits à la période à laquelle ils se rapportent (d'un point de vue technique, il y a lieu de s'assurer que tous les événements appartenant à l'exercice soient également imputés à cet exercice : arrêté royal du 8 octobre 1976, articles 9, 23 et 24) et de respecter le principe de concordance ("matching") entre les charges et les produits (ce principe oblige de vérifier dans quelle mesure toutes les charges figurent par rapport aux produits inscrits dans la période et/ou les produits figurent par rapport aux charges exposées dans la période : arrêté royal du 8 octobre 1976, articles 12, 13, 19, 23, 24 et 27 bis).

²⁹⁴ La contribution de l'Etat a été calculée conformément aux règles communautaires pour la normalisation des comptes des sociétés ferroviaires en application du règlement CEE 1192/69 (comme prescrit à l'article 157 de la loi du 21 mars 1991).

- l'intervention dans les frais financiers résultant d'opérations de financement alternatif a été enregistrée à la rubrique IV.C. "Autres produits financiers"²⁹⁵.

De même, le système distinct de comptes des missions de service public et la comptabilité analytique (sur laquelle le système distinct de comptes est basé) permettent d'identifier clairement les interventions de l'Etat²⁹⁶ :

- les interventions de l'Etat pour l'exécution des missions de service public se retrouvent directement dans les produits d'exploitation de la première mission (compensations des charges liées au transport intérieur de voyageurs et à l'amélioration de l'offre ferroviaire dans la Région de Bruxelles-Capitale) et de la deuxième mission (compensations pour la gestion, l'entretien et l'exploitation de l'infrastructure)²⁹⁷ ;
- la contribution dans les charges de pension et d'accidents du travail est enregistrée dans la comptabilité analytique sur un compte destiné à cette fin en déduction des charges sociales, de sorte que les charges finales pour ce poste sont celles qui sont effectivement supportées par la société ;
- l'intervention de l'Etat dans les charges financières de certaines opérations financières est enregistrée, dans la comptabilité analytique, en déduction des charges financières sur un compte destiné à cette fin.

5 Conclusions

Le système comptable de la S.N.C.B. et la méthode d'évaluation adoptée par le contrat de gestion permettent-ils de différencier valablement les mouvements financiers qui concernent les missions de service public et ceux qui concernent les activités commerciales ?

- 1) Le système distinct de comptes permet d'identifier et d'isoler les mouvements financiers, en termes de charges et de produits, relatifs à l'exécution des missions de service public, de ceux provenant des activités commerciales. Du point de vue de la technique comptable, cette démarche est possible sur la base de la comptabilité analytique pour la période 1996-1997 et de la comptabilité de gestion pour la période 1998-1999.
- 2) Les résultats des missions de service public antérieurs et postérieurs à 1998 sont difficilement comparables puisqu'ils sont établis sur des bases différentes. Il est recommandé, afin de préciser l'interprétation de ces chiffres, de quantifier l'incidence de la comptabilité de gestion sur les résultats des deux missions, et ce sur la base des principes d'évaluation utilisés dans la comptabilité générale et selon un *reporting* à convenir dans le contrat de gestion.
- 3) Pour la période 1996-1997, l'élaboration du système distinct de comptes et la méthodologie employée dans l'organisation constante constituaient une méthode appropriée, d'usage courant en comptabilité analytique, pour isoler les charges et produits d'exploitation (mouvements financiers) relatifs aux missions de service public et dès lors les distinguer des charges et produits d'exploitation des activités commerciales.
- 4) La mise en œuvre de la comptabilité de gestion en 1998 est par essence liée à des considérations de *management*, à savoir :

²⁹⁵ Obligations financières de l'Etat fixées dans les premier et deuxième contrats de gestion.

²⁹⁶ Elles correspondent aux montants dus, selon le contrat de gestion, pour compenser les charges de ces exercices.

²⁹⁷ Cf., à cet égard, l'analyse des comptes de résultats 1996-1999.

- a) une meilleure possibilité de gestion des coûts et la responsabilisation des centres d'activités et de services ;
- b) la séparation de la gestion et de l'exploitation du réseau, dans le cadre de la réglementation européenne ;
- c) la position des activités dans un contexte concurrentiel.

La mise en œuvre n'était pas, à l'origine, liée aux informations à destination des tiers sur les charges d'exploitation historiques et leur structure, ni à l'information fournie par le système distinct des comptes des missions de service public. Pour une transparence suffisante des données financières, le contrat de gestion a été adapté, d'une part, en maintenant la méthode d'évaluation et de comptabilisation comme bases de l'élaboration des comptes de résultats des missions de service public et, d'autre part, en imposant d'établir des tableaux de ressources et emplois, qui, indépendamment de la méthode d'évaluation appliquée, permettent de faire rapport au sujet des flux financiers.

- 5) Conformément au contrat de gestion, les comptes de résultats des deux missions de service public sont basés depuis 1998 sur la comptabilité de gestion et sont, en d'autres termes, des comptes de résultats de gestion. Il en résulte que la méthode d'évaluation et de comptabilisation de la comptabilité de gestion est traduite dans le système distinct de comptes des missions de service public et est différente des règles d'évaluation appliquées pour la comptabilité générale. La méthode d'évaluation modifiée a un impact négatif sur les résultats des deux missions de service public, parce que ceux-ci ne correspondent pas à une évaluation sur la base de coûts historiques, mais à une évaluation "mark to market".

Les différences entre les deux périodes peuvent être principalement rattachées aux éléments suivants :

- a) d'une part, l'imputation de charges financières de gestion à partir de 1998 (l'enregistrement des charges financières réelles durant les exercices 1996 et 1997) ; au cours de l'exercice 1999 par exemple, les charges financières de gestion pour la première et de la deuxième missions de service public sont supérieures aux charges financières nettes sur la base de la comptabilité générale, pour respectivement presque 2,2 milliards et 7,7 milliards de francs ;
- b) d'autre part, l'instauration à partir de l'exercice 1998 d'une redevance d'utilisation d'infrastructure, qui représente un produit d'exploitation pour la deuxième mission de service public (6,7 milliards de francs en 1999) et une charge d'exploitation pour la première mission, pour la partie qui lui est imputée (4,3 milliards en 1999).

Les "facturations internes" entre les centres d'activités, les centres de services et les unités centrales et de coordination de la S.N.C.B. font-elles l'objet de dispositions claires et appropriées pour ce qui concerne l'exécution des missions de service public ? Ces dispositions sont-elles respectées et sont-elles équitables ?

- 6) L'instauration du nouveau système de facturations internes à partir du 1^{er} janvier 1998 a provoqué des difficultés inévitables dans le domaine du contrôle interne. Le service d'audit interne (avec la collaboration d'un consultant externe) comme le collège des commissaires ont à cet égard formulé certaines constatations et recommandations, en l'occurrence : introduction d'un système clair de compétences et de responsabilités, mise en œuvre d'un système de facturation opérationnel uniforme, avec une gestion centrale des prix de transfert et des indicateurs de volume, nécessité d'une évaluation permanente des prix de transfert, respect de la séparation des fonctions. La société a pris diverses initiatives, dans le courant de 1999 et de 2000, pour suivre ces recommandations : élaboration d'un manuel et de procédures, élaboration d'un système d'information de *management*, suivi des prix de transfert. Pour certaines

lacunes (amélioration du contrôle interne sur les prestations effectuées, conclusion de contrats dans certains cas, élaboration de procédures opérationnelles), des actions sont encore nécessaires ou des mesures correctrices à l'étude.

- 7) Hormis ces difficultés dans le domaine du contrôle interne, d'autres points ont été soulevés à propos des facturations, plus précisément pour l'imputation au centre d'activités "Voyageurs National" des coûts de distribution des titres de transports et du calcul forfaitaire de la part des lignes internationales classiques utilisée pour le transport intérieur. Cette problématique est aussi à l'étude à la S.N.C.B.

Les différentes sommes versées par l'Etat ont-elles été utilisées pour la réalisation des missions de service public pour lesquelles elles ont été allouées ?

- 8) Les interventions de l'Etat peuvent être identifiées, via un système de comptes destinés à cet effet, aussi bien dans la comptabilité générale que dans les comptabilités analytique et de gestion.
- 9) Le système distinct de comptes (compte de résultats) pour l'exécution de missions de service public ne constitue pas un outil adéquat pour répondre à la question de savoir si les moyens annuels attribués par l'Etat suffisent à couvrir les dépenses liées à l'exécution des missions de service public. Cette réponse peut être fournie par un tableau de financement.

Partie III : Flux financiers se rapportant aux missions de service public. Tableaux de ressources et emplois.

L'analyse qui précède examine si les charges et produits (y compris l'intervention de l'Etat) relatifs aux missions de service public pouvaient être identifiés dans le système comptable des comptes de résultats. Ce chapitre complète cette analyse par un examen spécifique des flux de caisse relatifs à l'exploitation et aux flux financiers du bilan. Il comprend un examen des tableaux de ressources et emplois des deux missions de service public, afin de répondre aux questions d'audit :

Est-il possible d'isoler les flux financiers se rapportant aux missions de service public ?

Les différentes sommes versées par l'Etat ont-elles été utilisées pour la réalisation des missions de service public pour lesquelles elles ont été allouées ?

1 Concept général d'un tableau de ressources et emplois

Le tableau de ressources et emplois²⁹⁸ a pour but d'identifier les mouvements patrimoniaux d'un exercice comptable déterminé. Pour ce faire, il est nécessaire :

- d'éliminer, au niveau des comptes de résultats, les charges et produits qui n'ont pas d'incidence sur la trésorerie (amortissements, dotation aux provisions et reprise de provisions, reprise de capital,...). Les flux financiers relatifs à l'exploitation sont ainsi identifiés ;
- constater les mutations des divers postes du bilan entre deux exercices successifs. Le patrimoine d'une entreprise est constitué par tous les éléments de l'actif et du passif. S'agissant d'une augmentation d'actif (augmentation des acquisitions d'immobilisations corporelles, ...) ou d'une diminution de passif (diminution de dettes, ...), on parle d'un emploi. Une augmentation de passif (augmentation de capital pour finan-

²⁹⁸ Ces tableaux sont également appelés tableau des flux de moyens, tableau de financement et *cash flow statement*.

cer des investissements, emprunt,...) ou une diminution d'actif (vente d'immobilisations corporelles ou de participations,...), représente une ressource.

L'établissement d'un tableau de financement permet donc de déterminer, pour une période donnée, comment les moyens (à savoir les éléments d'actif et de passif de l'entreprise) sont utilisés (= emplois) et comment ils sont financés (= ressources).

Pour ce qui concerne plus spécifiquement la S.N.C.B., les objectifs suivants sont visés pour les deux missions de service public :

- fournir des informations au sujet de l'emploi (et de l'affectation) des interventions de l'Etat ;
- neutraliser la méthode d'évaluation "*mark to market*", de manière à aboutir à une méthode d'évaluation identique à celle applicable à la comptabilité générale de la S.N.C.B.

Ces éléments spécifiques sont commentés ci-après de manière détaillée.

En Belgique, l'établissement d'un tableau de ressources et emplois n'a (jusqu'à présent) pas été rendu obligatoire dans la législation comptable, à la différence de certains autres pays européens. Il ressort néanmoins de la pratique que certaines entreprises belges établissent également un tableau de ressources et emplois, qui fait partie intégrante des rapports annuels publiés officiellement. En ce qui concerne leur établissement, il peut être renvoyé aux normes internationales applicables, et plus précisément à l'"International Accounting Standards (IAS) No. 7 "*Cash flow statements*" (dénommé ci-après IAS7), édictée en décembre 1992 par l'"International Accounting Standards Committee" (IASC).

Le tableau de ressources et emplois peut être scindé sur la base des flux financiers découlant des éléments ci-après comme suit :

- la fonction d'exploitation ;
- le fonds de roulement²⁹⁹ ;
- la fonction d'investissement ;
- la fonction de financement.

Dans la pratique, lors de l'établissement du tableau de ressources et emplois, une liaison est également opérée entre les différentes fonctions de ce tableau et la mutation des liquidités³⁰⁰ au cours de l'exercice.

Ces fonctions sont brièvement expliquées ci-après.

- *Flux financiers résultant de la fonction d'exploitation de l'entreprise*

La fonction d'exploitation comprend les flux de trésorerie générés par l'exécution de l'activité d'exploitation d'une entreprise. Le solde des flux financiers entrants et sortants est défini comme étant le "*cash flow*". Le *cash flow* qu'une entreprise génère par son activité d'exploitation courante mesure le taux d'autofinancement de l'entreprise.

²⁹⁹ D'après l'IASC, le fonds de roulement fait partie intégrante de la fonction d'exploitation. Le fonds de roulement d'une entreprise reflète le solde de l'actif réalisable à court terme (stocks, créances à un an au plus, etc.), après qu'elle a satisfait à ses obligations de paiement à court terme (dettes à un an au plus, etc.).

³⁰⁰ En effet, les liquidités ne figurent pas dans le tableau de financement (cf. plus haut dans le texte), mais constituent un poste de réconciliation dudit tableau.

Le *cash flow* de l'entreprise est déduit du compte de résultats, en premier lieu du résultat net obtenu à la fin d'un exercice déterminé (bénéfice ou perte de l'exercice)³⁰¹.

Il faut observer à ce sujet que ce résultat net est corrigé par un certain nombre de charges et de produits sans incidence sur la trésorerie d'une entreprise, à savoir les charges hors caisse et les produits hors caisse³⁰² (comme, par exemple, les amortissements, les moins-values ou les reprises de provisions).

Complémentairement, la méthode d'évaluation "*mark to market*" est neutralisée spécifiquement au niveau des deux missions de service public (cf. ci-après).

Sur la base de ces constatations, une des définitions les plus usitées du *cash flow* est la suivante :

$$\text{Cash-flow} = \text{Résultat net de l'exercice} + \text{charges sans incidence sur la trésorerie} - \text{les produits sans incidence sur la trésorerie}$$

La trésorerie d'une entreprise n'est, toutefois, pas influencée uniquement par les charges de caisse et les produits de caisse, mais aussi par d'autres opérations, qui, du point de vue comptable, sont enregistrées uniquement au bilan de l'entreprise (comme les emprunts, l'achat d'un bâtiment, une augmentation de capital, etc.).

Par conséquent, on ne peut trouver une explication complète de la modification des liquidités que dans le tableau de ressources et emplois, dans lequel, outre le *cash-flow*, il est tenu compte des flux financiers de l'actif (à l'exception des liquidités) et du passif³⁰³.

- *Flux financiers résultant de la fonction d'investissement de l'entreprise*

La fonction d'investissement comprend les flux financiers en provenance des investissements et des désinvestissements relatifs aux frais d'établissement, aux immobilisations corporelles et incorporelles ainsi qu'aux immobilisations financières (cf. ci-après).

$$\begin{aligned} \text{Flux financier résultant de la fonction d'investissement} = \\ (+) \quad & \text{Investissements en immobilisations incorporelles, corporelles et financières} \\ & \text{et frais d'établissement} \\ (-) \quad & \text{Désinvestissements de ces mêmes immobilisations} \end{aligned}$$

En isolant ces flux financiers (ressources et emplois) des autres flux financiers, on entend répondre aux questions suivantes :

N'existe-t-il pas de déséquilibres en matière d'emplois ? On peut, par exemple, constater que l'accroissement des immobilisations corporelles (emploi de fonds) est significative. Cette accroissement doit avoir un effet favorable aux activités relatives aux deux missions de service public.

- *Flux financiers résultant de la fonction de financement de l'entreprise*

La fonction de financement reflète, essentiellement, les flux financiers en provenance de la variation des fonds propres et des fonds de tiers (tant à long qu'à court terme) de l'entreprise.

³⁰¹ Pourtant, ces deux notions ne peuvent être assimilées, mais sont, donc, plutôt complémentaires : le bénéfice ou la perte constitue un indicateur de rentabilité et le *cash flow* mesure généralement les possibilités d'autofinancement de l'entreprise.

³⁰² Vis-à-vis de ceux-ci figurent les charges et les produits de caisse, qui influencent, par contre, la trésorerie de l'entreprise (comme les ventes de billets ou les contributions reçues de l'Etat ou les frais de personnel).

³⁰³ "Financiële analyse van ondernemingen, Theorie en toepassing op de jaarrekening", 1985, H.E. Stenfert Kroese-Leiden/Anvers, H. Ooghe et C. Van Wymeersch, p. 90.

La définition suivante synthétise les flux financiers résultant de la fonction de financement de l'entreprise :

Flux financiers résultant de la fonction financement =
(+) Variation des fonds propres (à l'exclusion du résultat ³⁰⁴)
(+) Nouveaux emprunts
(-) Amortissements des emprunts
(+/-) Autres

Diverses questions relatives à la politique financière peuvent être posées : existe-t-il une relation acceptable entre les financements externe et interne, entre le financement au moyen des fonds propres et celui réalisé au moyen de fonds de tiers, entre les financements à long et à court termes ?

Il n'est possible de répondre clairement à ces questions que si les mutations des postes du bilan y afférents sont, après les corrections nécessaires (comme celles relatives aux fonds propres ou aux fonds de tiers à court et long termes, pour autant qu'il s'agit de financements – emprunts, dettes résultant de locations-ventes et autres), bien distinguées, dans le tableau de ressources et emplois, des variations des autres postes du bilan³⁰⁵.

Au niveau des deux missions de service public, les postes du bilan correspondants n'ont pas été identifiés à ce jour. Par conséquent, le tableau des ressources et emplois est limité aux fonctions d'exploitation et d'investissement (cf. ci-après).

2 Les tableaux de ressources et emplois au niveau des deux missions de service public

2.1 Cadre réglementaire

2.1.1 Tableaux de ressources et emplois au niveau des comptes annuels de la S.N.C.B.

En vertu de l'arrêté royal du 13 avril 1997, en exécution de l'article 3, § 2, de la loi du 17 mars 1997 relative au financement du projet T.G.V., la S.N.C.B. est tenue de fournir, chaque semestre, outre ces tableaux, un "tableau de financement" (ressources et emplois) pour l'ensemble de la société.

En application de cette disposition, la S.N.C.B. dresse, depuis 1997, des tableaux de ressources et emplois approuvés par le conseil d'administration. Les tableaux établis pour les exercices 1997, 1998 et le premier semestre 1999 correspondent au canevas recommandé par la littérature spécialisée.

L'arrêté royal du 7 avril 2000, portant approbation du premier avenant au deuxième contrat de gestion, dans lequel un *reporting* spécifique pour les ressources et emplois des missions de service public est imposé, a entraîné une adaptation de la présentation des tableaux au niveau de la S.N.C.B. A partir du second semestre de 1999, ce tableau est construit autour de trois fonctions :

³⁰⁴ Le résultat net est déjà inclus dans la fonction d'exploitation.

³⁰⁵ "Financiële analyse van ondernemingen, Theorie en toepassing op de jaarrekening", H. Ooghe et C. Van Wymeersch, p. 126.

- 1) la fonction d'exploitation comprend les flux financiers générés par l'exploitation des diverses activités ;
- 2) la fonction d'investissement comprend les flux financiers provenant des investissements et désinvestissements tant en immobilisations corporelles et incorporelles qu'en immobilisations financières. Les ressources directement liées à ces actifs sont reprises dans cette fonction (crédits d'investissement de l'Etat, intervention de la Financière T.G.V. et des Pays-Bas, subsides en capital, interventions de tiers et cessions d'actifs) ;
- 3) la fonction de financement reflète essentiellement les flux financiers liés à la variation des créances et dettes et des mutations des placements de trésorerie.

Ces tableaux, au niveau du compte annuel de la S.N.C.B. (dont une synthèse pour 1996-1999 est reprise dans l'annexe VI du présent rapport) ne sont pas examinés davantage ici, puisqu'ils ne fournissent pas de réponses aux questions d'audit.

2.1.2 Tableau des ressources et emplois au niveau des deux missions de service public

Le premier avenant au deuxième contrat de gestion a imposé à la S.N.C.B. de faire rapport au sujet des missions de service public, non seulement sous la forme de comptes de résultats, mais aussi sous la forme de tableaux de ressources et emplois. L'inscription de cette obligation de *reporting* dans le contrat de gestion a résulté de la constatation que les comptes de résultats des missions de service public doivent être complétés par des informations relatives aux flux financiers réels, afin de rendre transparente l'utilisation des fonds octroyés³⁰⁶.

L'arrêté royal portant approbation du premier avenant au deuxième contrat de gestion étant entré en vigueur le 31 décembre 1999, des tableaux de ressources et emplois ont été établis à partir de l'exercice 1999 et adoptés par le conseil d'administration conjointement avec les comptes annuels de cet exercice. Ils ont été repris dans les annexes des comptes annuels déposés à la Banque nationale de Belgique. La disposition reprise aux articles 20 et 29 modifiés, selon laquelle les premiers tableaux de ressources et d'emplois porteront sur l'exercice 1998, a été suivie. Etablis après l'expiration du délai d'approbation des comptes annuels y afférents, ils n'ont toutefois pas été repris dans la communication à la Banque nationale, ni fait l'objet d'une certification spécifique.

Avant 1998, aucun *reporting* spécifique relatif aux flux financiers n'était imposé mais uniquement un *reporting* sous la forme de comptes de résultats.

Pour les besoins de ce rapport d'audit, des tableaux de ressources et emplois ont été établis pour les exercices 1996 et 1997 selon le canevas prévalant pour les exercices 1998 et 1999.

Les tableaux de ressources et emplois relatifs aux missions de service public s'écartent principalement de la norme IAS-7 précitée :

- 1° une partie des ressources de financement sont reprises à la fonction d'investissement ;
- 2° la fonction de financement est, à l'exception de l'intervention des Pays-Bas dans la Financière-T.G.V., attribuée globalement à tous les secteurs (et donc reprise uniquement au niveau des comptes annuels de la S.N.C.B.).

³⁰⁶ A la suite des recommandations formulées par le collège des commissaires à l'occasion de son rapport à l'assemblée générale du 28 avril 2000 concernant l'exercice 1999 et de sa *management letter* relative au même exercice.

2.2 Méthodologie de l'établissement des tableaux de ressources et emplois au niveau des deux missions de service public

Les flux financiers sont déduits du bilan et des comptes de résultats de gestion, et notamment des éléments suivants :

- comptes de résultats des deux missions de service public (voir points 2.4 et 3.5 de la partie II de cette section II) ;
- comptes du bilan, attribués aux centres d'activités et de services et aux unités centrales et de coordination. Les comptes du bilan qui ont été attribués aux unités ont trait aux immobilisations corporelles et incorporelles, aux stocks et aux immobilisations financières. Les autres comptes du bilan (principalement, les créances, les dettes et les comptes de trésorerie) n'ont pas été attribués aux différentes unités de la société ;
- tous les comptes de résultats de gestion au niveau des unités à partir de l'exercice 1998 (cf. point 3.5. de la partie II de la section II).

Dans les tableaux de ressources et emplois établis, une distinction est opérée entre deux fonctions :

- 1) la fonction d'exploitation comprend les flux financiers générés par l'exploitation des différentes activités de l'entreprise. Ces flux nets constituent la marge brute d'autofinancement obtenue à partir du résultat de l'exercice après élimination des charges et produits sans incidence sur la trésorerie de l'entreprise ;
- 2) la fonction d'investissement comprend les flux financiers provenant des investissements et désinvestissements tant en immobilisations corporelles et incorporelles qu'en immobilisations financières. A la S.N.C.B., ils sont ventilés comme suit :
 - achats d'actifs productifs : investissements en immobilisations corporelles et incorporelles, variation des stocks et acquisition d'immobilisations financières ;
 - ressources liées directement aux actifs productifs : crédits d'investissements de l'Etat, intervention de la Financière T.G.V. et des Pays-Bas, subsides en capital, interventions de tiers et cessions d'actifs.

La fonction de financement et la trésorerie, par contre, concernent tous les secteurs d'activité de la S.N.C.B., dont les missions de service public, à l'exception des versements opérés par l'Etat dans le cadre de la ligne ferroviaire à grande vitesse vers les Pays-Bas, majorés des intérêts perçus sur le placement des excédents à l'égard des investissements réalisés et diminués des investissements cumulés déjà exécutés. Ce montant net est affecté exclusivement et intégralement à la deuxième mission de service public.

Le fait de ne pas scinder la fonction de financement pour les missions de service public résulte des dispositions légales, réglementaires et contractuelles suivantes :

- 1) l'unité de trésorerie de la S.N.C.B., dont le principe est confirmé à l'article 69 du contrat de gestion modifié ;
- 2) la disposition inscrite aux annexes 5 et 9 modifiées du contrat de gestion, selon laquelle les variations des créances, des dettes, des placements de trésorerie et de la différence annuelle positive ou négative (versements diminués des investissements) provenant de la Financière T.G.V. sont constatées globalement pour l'ensemble des activités au niveau de la S.N.C.B. ;
- 3) les interventions financières de l'Etat octroyées en tant qu'enveloppe globale, d'une part, pour couvrir les charges d'exploitation du transport ferroviaire intérieur de voyageurs et, d'autre part, pour contribuer au financement des investissements programmés sur la base du plan décennal 1996-2005 ;

- 4) les règles spécifiques fixées à propos du financement du projet T.G.V., notamment l'affectation des fonds apportés par la Financière T.G.V. et des fonds, provenant des Pays-Bas et en particulier, l'emploi des soldes, non encore utilisés (cf point 2.3.2.5.).

Pour assurer l'application de la méthode, un ensemble de règles spécifiques a dû être établi à la suite de la subdivision de la société en centres d'activités et de services, et en unités centrales et de coordination, d'une part, et de la déduction du système distinct de comptes des missions de service public de la comptabilité de gestion, d'autre part³⁰⁷. Ci-dessous est brièvement expliquée la méthode utilisée pour chacune de ces fonctions.

2.2.1 Fonction d'exploitation

Pour la période 1996-1997 en ce qui concerne les missions de service public, la méthode appliquée, telle que décrite par la littérature spécialisée, a été basée sur l'élimination des charges et des produits sans incidence sur la trésorerie³⁰⁸.

Des éliminations identiques doivent être effectuées pour la période 1998-1999 en ce qui concerne les deux missions de service public. La méthode est, cependant, plus complexe, eu égard à la réorganisation de la société en centres d'activités et de services et unités centrales et de coordination, à la méthode d'évaluation appliquée ("*mark to market*") et à la méthode d'enregistrement (système de facturations internes à partir de l'exercice 1998). L'application de celle-ci doit garantir que, complémentirement à l'élimination des charges et produits sans incidence sur la trésorerie, l'effet de l'évaluation "*mark to market*" est neutralisé. La scission de la marge d'autofinancement entre les missions de service public, les autres missions³⁰⁹ et l'ensemble des missions, s'effectue, soit par une affectation directe, soit, indirectement, par l'application de clés de répartition³¹⁰.

Enfin, la rémunération du capital est incorporée à la fonction d'exploitation. Cette rémunération concerne les dividendes octroyés à la Financière T.G.V. durant l'exercice en cours, dus à partir de l'exercice 1997 à la suite de l'apport de capital à la S.N.C.B. par la Financière T.G.V. pour le financement du projet T.G.V.³¹¹.

2.2.2 Fonction d'investissement, concernant les immobilisations incorporelles et corporelles et les stocks

Les investissements réalisés en immobilisations incorporelles et corporelles ainsi que les variations de stocks qui ont été identifiés par unité sont affectés aux missions de service public et aux autres secteurs sur la base d'un critère économique, à savoir l'usage que fait chaque unité de ses immobilisations durant l'exercice en cours³¹².

³⁰⁷ Version définitive (après la réalisation du premier avenant au deuxième contrat de gestion) approuvée par le conseil d'administration du 28 mars 2000, après qu'une première version a été approuvée par le conseil d'administration du 26 novembre 1999.

³⁰⁸ Il s'agit des amortissements et reprises d'amortissements actés sur frais d'établissement, sur immobilisations incorporelles et sur immobilisations corporelles, des intérêts intercalaires, des plus-values et moins-values sur la réalisation d'actifs circulants et d'actifs immobilisés, des prélèvements sur le capital, des dotations, utilisations et reprises de provisions, des amortissements et reprises d'amortissements des subsides en capital et des interventions de tiers pour les investissements, des charges non décaissées et des produits non perçus, des produits financiers bloqués en couverture d'opérations de financement alternatif.

³⁰⁹ Il s'agit des activités commerciales de la S.N.C.B., parmi lesquels le transport de marchandises par rail, l'envoi de pièces en détail (ABX), etc.

³¹⁰ Les règles y afférentes sont synthétisées à l'annexe V.

³¹¹ Les dividendes dus sont enregistrés dans le compte de résultats sous la rubrique de l'affectation du résultat. Des prélèvements de capital sont enregistrés à concurrence des dividendes dus (cf. section I). Le rôle de la Financière T.G.V. est précisé dans le cadre de l'examen de la fonction d'investissement.

³¹² Critère économique : matériel roulant suivant l'utilisation, immobilisations constituant l'infrastructure affectées à la deuxième mission de service public, autres immobilisations au prorata des amortissements, rachats consécutifs à des opérations de financement alternatif à l'ensemble des secteurs.

Les ressources qui sont reprises dans le tableau, sont celles directement attribuables aux investissements : crédits d'investissements de l'Etat en exécution du contrat de gestion, financement par la Financière T.G.V. des investissements exécutés en cours d'exercice, financement opéré au moyen de l'intervention de l'Etat néerlandais dans la construction de ligne à grande vitesse entre Anvers et la frontière néerlandaise, subsides en capital, interventions de tiers pour les investissements et les cessions (vente) d'actifs, à l'exception³¹³ des cessions par échange contre d'autres actifs.

En ce qui concerne la ventilation des principales ressources entre les missions de service public et les autres secteurs, les règles suivantes sont applicables :

- les crédits d'investissement versés par l'Etat et les subsides en capital sont affectés dans leur intégralité aux missions de service public. En d'autres termes, il n'est pas recouru au critère économique, qui était appliqué aux emplois. (Cette méthode d'allocation a été appliquée à la suite des négociations relatives à l'adaptation du deuxième contrat de gestion) ;
- les versements effectués par la Financière T.G.V. et l'Etat (intervention des Pays-Bas) correspondent aux investissements effectués en cours d'exercice. Les soldes non utilisés sont directement imputés à la fonction de financement au niveau de la S.N.C.B. et intégrés dans les exercices suivants, en fonction des investissements réalisés, comme ressources dans les tableaux des missions de service public. ;
- les autres ressources sont, par contre, réparties suivant le critère économique précité³¹⁴.

2.2.3 Fonction d'investissement, concernant les immobilisations financières

Les ressources consistent dans les prix de vente des cessions des dites immobilisations, ainsi que dans les cautionnements remboursés. Les emplois concernent les montants versés pour l'acquisition des immobilisations financières et des cautionnements versés³¹⁵. La règle admise est que les immobilisations financières sont rattachées d'abord à une certaine unité suivant leurs activités et sont ensuite réparties entre les missions de service public et les autres secteurs au prorata des produits des facturations internes et externes des unités.

Il en résulte que ce sont surtout les investissements en immobilisations financières dont l'activité a trait à la prestation de services en matière d'infrastructure qui ont une incidence sur les missions de service public, alors que les investissements en matière d'immobilisations financières relatifs aux activités purement commerciales, plus précisément en ce qui concerne l'envoi de petits colis, sont sans effet sur les missions de service public³¹⁶.

2.3 Evaluation de la méthode d'établissement des tableaux de ressources et emplois

L'évaluation des tableaux doit s'effectuer à deux niveaux : d'une part, sous l'angle des dispositions réglementaires et, d'autre part, du point de vue de l'économie d'entreprise (principe de la transparence).

³¹³ Il s'ensuit que l'apport en nature de la S.N.C.B dans la Financière T.G.V. n'est pas repris dans la fonction d'investissement, ce désinvestissement étant rétribué au moyen d'actions.

³¹⁴ Les cessions intervenues dans le cadre des opérations financières alternatives sont imputées à tous les secteurs conjointement.

³¹⁵ A l'exception des cessions par échange d'autres actifs.

³¹⁶ Dans le modèle imposé par le premier avenant au deuxième contrat de gestion, les investissements en immobilisations financières ont été repris comme rubrique séparée dans le tableau de financement.

2.3.1 Evaluation du point de vue de la régularité

La S.N.C.B. a (à partir de l'exercice 1999) établi ces tableaux de ressources et emplois conformément aux principes de base fixés dans le contrat de gestion modifié et aux règles d'évaluation applicables en la matière.

Ces tableaux figurent dans les annexes des comptes annuels et en font, par conséquent, partie intégrante.

Dans le cadre de sa mission légale de contrôle des comptes annuels 1999, le collège des commissaires a précisé, à cet égard, que les *"tableaux ont été établis en conformité avec les modèles imposés par le premier avenant au deuxième contrat de gestion et en application des règles approuvées par le conseil d'administration et que, compte tenu des dispositions du contrat de gestion et des règles applicables, ils reflètent fidèlement les flux financiers afférents aux missions de service public"*.

Pour ce qui est de la méthode utilisée, on peut, en outre, ajouter que le collège des commissaires a jugé que les tableaux de ressources et emplois présentés en matière de moyens et de produits des missions de service public constituent une base appropriée pour pouvoir suivre les flux financiers de ces missions, compte tenu des règles d'évaluation adoptées et de l'adaptation du contrat de gestion³¹⁷.

2.3.2 Evaluation à partir du principe de la transparence

Sur la base de considérations d'économie d'entreprise, un certain nombre de points sensibles et de recommandations susceptibles de contribuer à augmenter la transparence de la présentation des tableaux sont commentés ci-après. Ils concernent des aspects de l'organisation comptable ainsi que des dispositions légales, réglementaires et contractuelles (contrat de gestion) à modifier.

2.3.2.1 Détermination de la marge brute d'autofinancement

La S.N.C.B. a instauré une comptabilité de gestion, dans le cadre de laquelle l'entreprise est scindée, des points de vue comptable et organisationnel, en unités, dont chacune exécute des activités bien définies. L'enregistrement comptable des résultats s'effectue par unité, permettant ainsi de déterminer, pour chacune d'entre elles, un résultat d'exploitation.

Dans le cadre de la détermination de la marge brute d'autofinancement, les points sensibles suivants peuvent être évoqués :

- les résultats des deux missions de service public ne coïncident pas entièrement avec ceux des centres d'activités "Voyageurs National" et "Réseau". Ils sont déduits des résultats analytiques de ces centres moyennant un certain nombre d'aménagements³¹⁸ ;

³¹⁷ Lettre du collège des commissaires du 19 novembre 1999, reprise comme document du conseil d'administration du 26 novembre 1999. Dans son analyse, le collège des commissaires a, toutefois, formulé plusieurs recommandations relatives à une présentation plus transparente des tableaux :

- une recommandation tendant à affiner ou modifier les règles d'évaluation lorsque des changements en matière d'activités, de structure des fonds ou de conditions économiques ou technologiques rendent cette mesure nécessaire ;
- une recommandation tendant à organiser les unités, au niveau comptable, de manière telle que les activités soient classées, dans toute la mesure du possible, au sein des unités qui en sont responsables dans la réalité, et ce en vue de simplifier la détermination de la marge brute d'autofinancement.

³¹⁸ Les aménagements additionnels nécessaires pour aboutir au résultat par unité découlent des faits suivants :

- le centre d'activités "Voyageurs National" exécute un certain nombre d'activités qui ne ressortissent pas aux missions de service public ;
- le centre d'activités "Réseau" développe des activités intermédiaires dont les charges sont facturées à d'autres activités.

- du point de vue du contrôle interne, comme du contrôle externe, les possibilités de contrôle sont particulièrement complexes, parce que l'élimination de toutes les charges et produits sans incidence sur la trésorerie (les résultats de la gestion sont, en effet, enregistrés dans toutes les unités) doit être vérifiée ;
- en raison de la restructuration en centres d'activités et de services et en unités centrales et de coordination et du fait de l'instauration de la comptabilité de gestion (méthode d'évaluation "mark to market" et système de facturations internes), la société a été contrainte de développer un ensemble de règles spécifiques en vue de déterminer la marge brute d'autofinancement des deux missions de service public.

Pour favoriser la transparence et simplifier l'établissement des tableaux afférents aux deux missions de service public, il serait judicieux de réorganiser les activités et/ou de les compléter de manière telle que les activités des unités concernées coïncident avec celles exécutées dans le cadre des missions de service public, et ce sans porter atteinte au principe de la comptabilité de gestion et de la répartition organisationnelle en unités.

Pareil réarrangement offrirait les avantages suivants :

- 1) les résultats des deux missions de service public, à savoir le transport de voyageurs par les trains du service ordinaire et l'entretien, la gestion et l'exploitation de l'infrastructure pourraient être déduits, sans équivoque et directement, des résultats, respectivement, des centres d'activités "Voyageurs National" et "Réseau" ;
- 2) la détermination de la marge brute d'autofinancement des deux missions de service public pourrait être simplifiée, car :
 - le nombre de clés de répartition à appliquer diminuerait ;
 - le nombre d'opérations serait réduit, ce qui rendrait moins complexe l'établissement des tableaux.
- 3) le nombre de facturations internes pourrait diminuer.

2.3.2.2 Affectation des immobilisations corporelles et incorporelles et des stocks aux diverses unités

En application des principes généraux régissant la comptabilité des différentes unités, les immobilisations corporelles et incorporelles et les stocks sont ventilés entre les unités. Il est important de procéder à une affectation et à un enregistrement corrects au niveau des unités pour attribuer à la comptabilité de gestion de chaque unité le montant exact des amortissements, des charges financières ou des moins-values sur les stocks.

En ce qui concerne les immobilisations corporelles et les stocks, le collège des commissaires a formulé, à ce propos, des recommandations en vue d'aboutir à une meilleure concordance entre l'inventaire comptable et l'inventaire physique³¹⁹ :

- les actifs sont attribués sur la base d'un inventaire permanent correct, mis chaque année en concordance avec la réalité physique ;
- les actifs attribués aux unités emportent l'adhésion des différentes unités. A cet égard, il serait judicieux que ces actifs attribués soient formellement confirmés par les *managers* des différentes unités.

2.3.2.3 Affectation des immobilisations financières

Pour la présentation des flux financiers, les tableaux présentés partent du postulat que la ventilation des ressources et des emplois entre les missions de service public et les

³¹⁹ A cet égard, il faut signaler que, chaque année, des corrections d'inventaire sont enregistrées après contrôle.

autres secteurs repose sur l'hypothèse que les immobilisations financières contribuent au développement des activités des divers secteurs.

[Il s'ensuit, donc, qu'une clé de répartition est utilisée pour ventiler, suivant l'hypothèse précitée, les flux relatifs aux immobilisations financières entre les différentes missions]³²⁰.

Dès lors, une partie des investissements effectués dans les immobilisations financières est imputée aux missions de service public (tout comme, dans une moindre mesure, une partie des moyens acquis à la suite de la cession de ces actifs). Ce sont, *de facto*, surtout les investissements dans les immobilisations financières dont l'activité a trait à la prestation de services en matière d'infrastructure qui ont un impact sur les missions de service public, alors que les investissements concernés relatifs à l'envoi de petits colis (ABX) sont sans incidence sur les missions de service public et que l'acquisition d'autres immobilisations financières n'a qu'un impact minime sur celles-ci.

En vue d'assurer une présentation transparente des ressources et des emplois en matière d'immobilisations financières, il est recommandé de prendre les mesures suivantes :

- expliciter le postulat et définir en détail, dans les règles d'évaluation, la motivation de l'attribution aux unités ainsi que la ventilation ultérieure entre les missions de service public³²¹ ;
- dans le cadre d'une répartition homogène des missions de service public entre les centres d'activités "Voyageurs National" et "Réseau", limiter à ces unités les ressources et les emplois concernant les missions de service public.

2.3.2.4 Fonction d'investissement

A propos de l'analyse de la méthode, les points suivants, relatifs à la réglementation spécifique applicable en matière d'investissements, peuvent être mis en évidence :

- les investissements réalisés sont ventilés entre les missions de service public et les autres activités suivant un critère économique (utilisation des actifs en cours d'exercice), alors que l'intervention de l'Etat est directement et intégralement attribuée aux deux missions de service public ;
- l'intervention de l'Etat pour les investissements classiques et une partie des investissements mixtes relatifs au T.G.V. sont affectées globalement à la réalisation du programme d'investissement défini dans le contrat de gestion et non à une exécution programmée par période ;
- en ce qui concerne les moyens octroyés pour l'investissement dans le projet T.G.V., le solde non utilisé apporté par la Financière T.G.V. est attribué à l'ensemble des missions, alors que, par contre, le solde inutilisé découlant de l'apport néerlandais est enregistré sous la deuxième mission de service public.

2.3.2.5 Les flux financiers relatifs aux créances, aux dettes et à la trésorerie

Conformément au contrat de gestion, les mouvements des créances, des dettes et de la trésorerie sont imputés à l'ensemble des activités de la S.N.C.B. Il en résulte que, contrairement aux immobilisations incorporelles, corporelles et aux stocks, les mutations de ces postes du bilan ne sont pas attribuées aux diverses unités et activités de la société.

³²⁰ Ce passage est inséré à la suite de la question 2b de la Vice-Première Ministre et Ministre de la Mobilité et des Transports.

³²¹ Pour la période 1996-1999, c'est principalement l'investissement dans la S.A. Eurostation qui a eu une influence sur la fonction d'investissement des tableaux de ressources et emplois des deux missions de service public (cf. point 3.2.2 de cette section).

té et, partant, pas davantage aux différentes missions de service public (à l'exception du solde de l'intervention des Pays-Bas non encore affecté aux investissements). [Seuls les flux financiers relatifs aux fonctions d'exploitation et d'investissement des deux missions de service public peuvent être identifiés à ce niveau, étant donné que la fonction de financement est attribuée globalement au niveau de la S.N.C.B.]³²²

La fonction de financement donne lieu à un *reporting* particulier en vertu des dispositions légales et réglementaires (l'analyse des tableaux des ressources et emplois traite ce point en détail), à savoir :

- conformément à l'article 3, § 2, de la loi du 17 mars 1997 relative au financement du projet T.G.V., la S.N.C.B. a la faculté, sous sa responsabilité, d'utiliser provisoirement ces fonds à d'autres fins en attendant le paiement effectif des dépenses d'investissement en question. En vertu de ces dispositions, le solde non utilisé est repris dans l'exercice concerné sous la fonction de financement globale ;
- conformément à l'article 2 de l'arrêté royal du 28 mai 1999 portant exécution de l'article 15 de la loi du 17 mars 1997 relative au financement du projet T.G.V., la S.N.C.B. affecte intégralement et exclusivement le prêt à la préparation et à la construction du tronçon de la ligne ferroviaire entre Anvers et la frontière néerlandaise dans le cadre de la construction d'une liaison ferroviaire pour trains à grande vitesse. Il en résulte que, contrairement au financement accordé par la Financière T.G.V. à la S.N.C.B., le solde non utilisé est suivi sur un compte de trésorerie séparé et est réservé, dans la fonction de financement, à la deuxième mission de service public ;
- l'intervention de l'Etat est globalement octroyée en vue de la réalisation du plan décennal d'investissements.

Si l'on veut, par analogie avec le régime établi par arrêté royal pour l'utilisation des moyens en provenance de l'Etat néerlandais, rendre possible un suivi similaire de l'intervention de l'Etat et de l'apport de la Financière T.G.V., les adaptations légales, réglementaires et contractuelles (contrat de gestion) suivantes s'imposent dans le cadre d'une trésorerie centralisée, à savoir :

- 1) attribution et suivi, à des périodes à convenir, de l'intervention de l'Etat, à fixer par le biais du contrat de gestion ;
- 2) modification de la loi du 17 mars 1997 et de l'arrêté d'exécution relatif à l'utilisation provisoire du solde non encore utilisé versé par la Financière T.G.V.

Si l'objectif est de ventiler davantage encore, selon les différentes activités, les postes du bilan – repris globalement pour la S.N.C.B. dans la fonction de financement – (donc en sus des propositions formulées en matière de fonds d'investissement), aux diverses activités, dont les missions de service public, un examen minutieux de faisabilité serait requis à ce sujet.

En effet, une telle présentation exige que tous les postes du bilan soient ventilés entre les centres d'activités, les centres de services et les unités centrales de coordination et imputées aussi aux missions de service public et aux autres activités. Cette imputation ne soulève que peu de problèmes pour les postes du bilan concernant les immobilisations corporelles et incorporelles et les stocks (déjà identifiés par unité) ainsi que les créances

³²² Ce passage est inséré à la suite de la question 2a de la Vice-Première Ministre et Ministre de la Mobilité et des Transports. En ce qui concerne l'observation émise par la Ministre selon laquelle les soldes non affectés de la Financière T.G.V. (ressources) sont enregistrés globalement dans la fonction de financement, alors que la rémunération du capital (emplois) est uniquement mise à la charge de la seconde mission de service public, il y a lieu de se référer au fait que les soldes non encore utilisés sont, au cours des exercices suivants, intégrés dans les tableaux comme ressources, en fonction des investissements effectués.

commerciales et les dettes commerciales, mais pourrait en susciter pour les autres postes du bilan comme les dettes financières³²³.

3 Analyse des tableaux de ressources et emplois

Les tableaux de ressources et emplois sont repris ci-après sous forme de synthèse pour les exercices 1996-1999 avec, chaque fois, une ventilation entre les deux premières missions de service public. A l'annexe VII sont joints les tableaux de ressources et emplois publiés relatifs aux deux missions de service public en ce qui concerne l'exercice 1999.

Les tableaux permettent de tirer les conclusions globales suivantes.

- Pendant la période considérée, les missions de service public présentent un solde négatif pour l'ensemble des ressources et emplois et pour chaque exercice, sauf pour l'exercice 1997, ce qui signifie que les affectations dépassent les fonds externes mis à disposition. Ce sont surtout les investissements en immobilisations corporelles et incorporelles qui influencent cette situation. Par mission, on peut considérer que la première mission de service public se clôture pour les exercices 1996 et 1999 par un solde négatif, alors que celui-ci est positif pour les exercices 1997 et 1998. La deuxième mission de service public présente un solde négatif pour toute la période.
- Le solde négatif/positif est neutralisé dans la fonction de financement au niveau global de la S.N.C.B., à l'exception du solde non utilisé des versements effectués par l'Etat néerlandais, qui ont été réservés à la deuxième mission de service public.

La marge positive ou négative d'autofinancement doit être appréciée à la lumière de l'ensemble des flux financiers pour les deux missions de service public conjointement³²⁴. Cela ressort des premier et deuxième contrats de gestion, dans lesquels était stipulé que, dans l'hypothèse où l'un des comptes distincts des deux premières missions présente un excédent, il reste acquis totalement et définitivement à la S.N.C.B. et que, le cas échéant, il sert comme contribution à la restructuration financière au sens de l'article 9 de la directive 91/440/CCE³²⁵.

Les données de base sont commentées à cet effet séparément ci-après.

³²³ Etant donné qu'il ne s'agit pas d'unités juridiquement autonomes, l'application éventuelle de cette mesure nécessiterait un accord sur des clés de répartition à deux niveaux, à savoir, d'une part, pour la répartition entre les centres d'activités, les centres de services et les unités centrales de coordination et, d'autre part, pour l'imputation aux activités, dont les missions de service public.

³²⁴ Pour se faire une idée complète des excédents/déficits, il y a lieu d'attirer l'attention sur le fait qu'au 31 décembre 1995, une créance de la S.N.C.B. à la charge de l'Etat a été annulée à concurrence de 14.165.476.909 francs en réduisant, à raison d'un montant équivalent, les subsides en capital. Cette opération permet, en d'autres termes, un préfinancement latent par la S.N.C.B., à concurrence du montant visé, dans le cadre des investissements pour les missions de service public.

³²⁵ Article 77 du premier contrat de gestion et article 49 du deuxième contrat de gestion.

(en francs)

	1996		1997		1998		1999	
	Première mission	Deuxième mission	Première mission	Deuxième mission	Première mission	Deuxième mission	Première mission	Deuxième mission
Fonction d'exploitation								
- Résultat net de l'exercice (a)	2.033.151.957	2.468.719.844	2.201.982.973	4.241.638.905	-3.408.898.147	-3.018.776.865	-2.038.890.292	-1.005.057.238
- Eliminations (b)	-1.273.892.267	-2.095.560.854	824.495.369	-3.409.680.165	4.594.615.057	2.969.353.204	1.313.259.460	6.040.383.439
- Marge brute de financement (a) + (b) = (c)	759.258.990	373.158.990	3.026.478.342	831.958.740	1.185.716.910	-139.423.661	-725.630.832	5.035.326.201
- Rémunération du capital (d)	-	-	-	2.107.575.282	551.371.738	4.203.513.607	575.393.542	4.190.836.868
Marge brute de financement après rémunération du capital (c) - (d) = (e)	759.258.990	373.158.990	3.026.478.342	-1.275.616.542	634.345.172	-4.342.937.268	-1.301.024.374	844.489.333
Fonction d'investissement								
Immobilisations corporelles et incorporelles et stocks								
a) Emplois (f)	10.015.708.793	26.270.714.104	7.465.968.921	23.414.022.361	5.683.144.584	28.504.595.676	8.035.001.354	30.849.228.630
- Investissements et immobilisations corporelles et incorporelles	9.527.929.518	25.932.760.483	7.336.916.334	23.345.504.535	5.352.667.745	27.733.970.722	7.567.783.596	30.478.714.177
- Variations de stock	487.779.275	37.953.621	129.052.587	68.517.826	330.476.839	770.624.954	467.217.758	370.514.453
b) Ressources (g)	7.769.161.673	15.335.760.376	7.749.500.682	24.583.565.824	5.298.087.761	24.777.692.430	6.995.635.744	23.692.335.084
- Intervention de l'Etat	7.678.337.252	13.474.762.748	7.475.254.731	16.866.390.069	5.013.851.945	19.002.348.055	6.862.433.601	17.749.366.399
- Financière T.G.V.	-	-	-	6.042.612.959	-	5.041.000.000	-	5.228.341.747
- Intervention des Pays-Bas	-	-	-	-	-	-	-	129.734.199
- Subsidés	86.505.392	1.265.581.776	-	1.411.045.876	-	498.237.365	4.798.721	300.860.990
- Interventions de tiers	4.005.499	18.212.381	-	1.192.912	4.456.342	41.919.088	8.192.368	134.708.732
- Cessions (désinvestissements)	313.530	577.203.471	274.245.951	262.324.008	279.779.474	194.187.922	120.211.054	149.323.017
c) Total ressources - emplois (g) - (f) = (h)	-2.246.547.120	-10.934.953.728	283.531.761	1.169.543.463	-385.056.823	-3.726.903.246	-1.039.365.610	-7.156.893.546
Immobilisations financières								
a) Acquisitions (= emplois) (i)	105.277.162	68.659.019	46.757.454	333.672.544	54.306.012	68.044.391	111.764.593	617.520.988
b) Cessions (= ressources) (j)	28.404.329	45.891.942	13.394.780	39.417.100	18.737.754	45.027.198	11.024.952	37.947.528
c) Total ressources - emplois (j) - (i) = (k)	-76.872.833	-22.767.077	-33.362.674	-294.255.444	-35.568.258	-23.017.193	-100.739.641	-579.573.460
Fonction de financement								
- Solde non utilisé de l'intervention des Pays-Bas (= ressource) (l)								5.993.546.927
Total ressources et emplois (e) + (h) + (k)+(l)	-1.564.160.963	-10.584.561.816	3.276.647.429	-400.328.523	213.720.091	-8.092.857.707	-2.441.129.625	-898.430.746

3.1 Fonction d'exploitation

3.1.1 Marge brute de financement

La marge brute de financement relative aux missions de service public indique les flux financiers qui résultent de l'exécution des activités de transport intérieur assuré par les trains du service ordinaire ainsi que de l'entretien et l'exploitation de l'infrastructure.

Du point de vue de la technique comptable, elle se déduit, pour chaque mission, du compte de résultats après élimination des charges et des produits sans incidence sur la trésorerie³²⁶. Pour donner une idée des montants éliminés, il est renvoyé à l'analyse de la méthode (cf. point 2.2.1. de cette partie). Elle a démontré qu'il y avait lieu d'isoler les flux financiers des comptes de résultats des deux missions en procédant comme suit :

- omission des charges et des produits sans incidence sur la trésorerie ;
- neutralisation de l'effet de l'évaluation "mark to market" à partir de l'exercice 1998.

Au niveau de la deuxième mission de service public

En ce qui concerne la marge brute de financement au niveau de la deuxième mission de service public, il est frappant de constater qu'elle varie, pour les trois premiers exercices (1996, 1997 et 1998), entre - 139 millions de francs et 831,9 millions de francs. En 1999, en revanche, un solde positif important de 5.035,3 millions de francs est enregistré de manière assez surprenante, qui peut être expliqué essentiellement comme suit : la redevance d'utilisation de l'infrastructure a, sous la rubrique "éliminations", été entièrement annulée en 1998 et seulement partiellement en 1999, à savoir pour la partie relative à la période du 1^{er} janvier au 31 mars 1999. Ces éliminations ont été appliquées, parce que la redevance d'utilisation de l'infrastructure n'a été rendue exigible qu'à partir du 1^{er} avril 1999, conformément à l'arrêté royal du 11 décembre 1998 transposant les directives CE 95/18 et 95/19.

Dès lors, contrairement aux années 1996, 1997 et 1998, le tableau de financement contient encore, en 1999, au niveau de la deuxième mission de service public, les produits de la redevance d'utilisation de l'infrastructure de 9 mois, soit 5.005,5 millions de francs³²⁷.

Au cas où on n'aurait pas du tout tenu compte de cette redevance d'utilisation de l'infrastructure pour l'exercice 1999, ce qui permet une comparaison cohérente entre tous les exercices, la marge brute de financement ne se serait élevée qu'à 29,8 millions de francs

³²⁶ Les comptes de résultats ont été commentés sous les points 2.4 et 3.5 de la partie II de cette section.

³²⁷ L'inscription ou non de la redevance d'utilisation de l'infrastructure dans la période considérée (respectivement dans le compte de résultats - points 2.4 et 3.5 de la partie II de cette section - et dans le tableau de financement des deux missions de service public) peut être présentée comme suit pour les différentes années :

Exercice	Redevance d'utilisation de l'infrastructure dans le compte de résultats des deux missions de service public	Elimination de cette redevance d'utilisation de l'infrastructure dans le tableau de financement	Partie de la redevance d'utilisation de l'infrastructure dans le tableau de financement des deux missions de service public
1996	-	-	-
1997	-	-	-
1998	12 mois	12 mois	-
1999	12 mois	3 mois	9 mois

Dans les tableaux de ressources et emplois au niveau de la S.N.C.B., ce flux hors caisse est éliminé. Par contre, pour les deux missions de service public, en vertu du contrat de gestion, cette opération, qui n'est pas un mouvement de caisse, n'est pas éliminée.

(au lieu du solde repris, soit 5.035,3 millions de francs). Ce montant s'inscrit dans le droit fil de la marge brute de financement, dont il a été fait état pour les exercices 1996, 1997 et 1998.

Au niveau de la première mission de service public

La marge brute de financement au niveau de la première mission de service public pour les trois premiers exercices (1996, 1997 et 1998) varie entre 759 et 3.026,5 millions de francs. En 1999, en revanche, le solde négatif à concurrence de – 725,6 millions de francs surprend.

Ce solde négatif significatif est apparu pour ladite mission en raison du fait qu'en 1999, neuf mois de redevance d'utilisation de l'infrastructure, qui représentent partiellement une charge pour la première mission de service public, n'ont pas été éliminés (cf. ci-dessus).

Au cas où cette charge obérant la deuxième mission de service public serait éliminée entièrement en 1999, (à concurrence de 3.438,5 millions de francs), on enregistrerait un solde positif de 2.685,9 millions de francs au lieu d'un solde négatif de –725,6 millions de francs. Ce montant, obtenu sur une base cohérente par rapport à la période précédente, s'inscrit dès lors dans le droit fil de la marge brute de financement des autres exercices.

3.1.2 Rémunération du capital

La rémunération du capital mentionnée dans le tableau porte sur la partie des dividendes payés³²⁸ à la Financière T.G.V. à supporter par les missions de service public, en application des dispositions légales et réglementaires³²⁹. La rémunération à payer obère surtout la deuxième mission de service public, parce que les fonds apportés sont destinés au financement de l'infrastructure et, dans une moindre mesure, la première mission de service public et les autres missions³³⁰.

Cette rémunération présente une tendance ascendante, étant donné qu'elle est calculée en fonction du capital effectivement libéré par la Financière T.G.V.

3.2 Fonction d'investissement

3.2.1 Investissements en immobilisations corporelles et incorporelles et en stocks.

Les investissements réalisés (=emplois) pour les deux missions de service public dépassent les ressources attribuées pour chaque exercice, sauf pour l'exercice 1997.

³²⁸ Le tableau de ressources et emplois tient compte des dividendes payés. En revanche, dans l'affectation des résultats, conformément à la doctrine comptable, il est tenu compte des dividendes dus relatifs à l'exercice. La différence entre les deux s'explique par le fait que les dividendes octroyés pour un exercice X sont payés partiellement pendant l'exercice X et partiellement pendant l'exercice X + 1.

³²⁹ Conformément à l'article 4, § 1^{er}, 2^o, de la loi du 17 mars 1997 relative au financement du projet T.G.V., les actions privilégiées auxquelles la Financière T.G.V. a souscrit par un apport de capital à la S.N.C.B. donnent droit à des dividendes privilégiés. Leur volume est inscrit dans ce même article et leurs modalités de paiement ont été réglées dans le protocole de gestion conclu entre l'Etat, la Financière T.G.V., la S.N.C.B. et la Société fédérale de participations, approuvé par arrêté royal du 20 mai 1997.

³³⁰ L'imputation à la première mission de service public et aux autres missions est liée au fait qu'une partie des dividendes payés se rapporte au solde non encore utilisé pour les investissements. Ceci est conforme aux règles d'évaluation adoptées.

3.2.1.1 Emplois

Les investissements imputés à la première mission de service public portent principalement sur l'acquisition et la modernisation du matériel roulant. Ils s'élèvent à 9,5 milliards de francs en 1996, 7,5 milliards de francs en 1997, à 5,3 milliards de francs en 1998 et à environ 7,5 milliards de francs en 1999.

Les investissements imputés à la deuxième mission de service public ont trait à l'infrastructure, notamment :

- investissements dans l'infrastructure du réseau ferroviaire classique en vue de son maintien ;
- investissements en augmentation de capacité dans le réseau ferroviaire classique ;
- travaux d'investissement dans le cadre de la ligne à grande vitesse (principalement la branche ouest, Bruxelles-frontière française et une partie de la branche est, Bruxelles-Liège).

Les investissements réalisés en immobilisations corporelles et incorporelles évoluent de 25,9 milliards de francs en 1996, à 23,3 milliards de francs en 1997, à 27,7 milliards de francs en 1998 et 30,5 milliards de francs en 1999.

3.2.1.2 Ressources

Les ressources attribuées spécifiquement sont, durant la période considérée, constituées par les éléments suivants :

- principalement la subvention de l'Etat et l'apport de la financière T.G.V. (à partir de 1997) ;
- en ordre subsidiaire, par des subsides³³¹, des interventions de tiers³³² et des cessions d'actifs.

Pour avoir une idée exacte des ressources, il faut tenir compte des précisions suivantes.

- 1) Il est possible d'identifier, dans la comptabilité, la partie des investissements pour missions de service public (infrastructure classique, une partie de l'infrastructure T.G.V. pour l'utilisation mixte et le matériel roulant pour le transport intérieur de voyageurs) dont les projets sont à la charge du budget du ministère des Transports et de l'Infrastructure. Elle figure, dans le tableau ci-dessous, à côté de la contribution annuelle de l'Etat.

³³¹ Les subsides concernent les subsides en capital octroyés par les autorités publiques, à savoir :

- l'Etat pour les investissements autres qu'en infrastructure et en matériel roulant destinés au transport intérieur de voyageurs ;
- la Communauté européenne dans le cadre de bonifications d'intérêt pour le financement du projet T.G.V. (à partir d'avril 1997, cette contribution est versée à la Financière T.G.V.), le développement du terminal de Bressoux, la modernisation et l'électrification de l'axe ferroviaire Athus-Meuse ;
- les autres autorités belges (régions, provinces, communes).

³³² Il s'agit d'interventions de tiers autres que les autorités publiques.

(en francs)

	Investissements ³³³ à la charge du budget du ministère des Communications et de l'Infrastructure	Intervention de l'Etat attribuée aux investissements en faveur de la première mission de service public ³³⁴ (A)	Intervention de l'Etat attribuée aux investissements en faveur de la deuxième mission de service public ³³⁵ (B)	Total Interventions de l'Etat (A) + (B)
1996	18.214.046.929	7.678.337.252	13.474.762.748	21.153.100.000
1997	21.045.380.153	7.475.254.731	16.866.390.069	24.341.644.800
1998 ³³⁶	25.805.862.525	5.013.851.945	19.002.348.055	24.016.200.000
1999	30.717.120.497	6.862.433.601	17.749.366.399	24.611.800.000
Total	95.782.410.104	27.029.877.529	67.092.867.271	94.122.744.800

Ce tableau illustre les fluctuations intervenues dans le préfinancement Etat-S.N.C.B. Dans les années 1996-1997, un solde positif de l'intervention de l'Etat est noté, solde toutefois négatif les années suivantes. Ces soldes ne sont pas repris séparément dans le tableau de ressources et emplois, parce que, conformément au contrat de gestion, l'intervention de l'Etat est octroyée globalement pour la réalisation du plan d'investissements décennal³³⁷. Il en est fait rapport dans deux documents séparés, imposés par le contrat de gestion³³⁸.

En ce qui concerne spécifiquement la question de savoir si l'intervention de l'Etat est affectée aux objectifs auxquels elle est destinée, on peut conclure ce qui suit :

- les investissements réalisés dont les projets sont à la charge du budget du ministère des Communications et de l'Infrastructure s'élèvent globalement pour la période à 95,8 milliards de francs et dépassent, pendant la même période, les moyens mis à disposition (94,1 milliards de francs) ;
- au cas où il serait opté pour une relation plus directe de l'intervention de l'Etat avec les investissements réalisés, le contrat de gestion devrait être adapté en imposant un suivi sur la base des projets et en l'isolant dans la comptabilité, par analogie avec le mode de comptabilisation imposée pour l'intervention provenant des Pays-Bas. (voir *supra* dans le texte).

La partie des investissements ayant trait au service public qui n'est pas couverte par des crédits d'investissement de l'Etat est mise à la charge des moyens propres de la S.N.C.B.

³³³ Ces montants font partie intégrante de la totalité des montants repris à la ligne "Investissements en immobilisations corporelles et incorporelles" (emplois).

³³⁴ Cf. la synthèse des tableaux à la ligne "Intervention de l'Etat" dans la colonne "Première mission".

³³⁵ Cf. la synthèse des tableaux à la ligne "Intervention de l'Etat" dans la colonne "Deuxième mission".

³³⁶ En outre, pendant l'exercice 1998, a été enregistré, en immobilisations corporelles financées par l'Etat, un montant de 1.138.730.693 francs correspondant à l'intervention de l'Etat dans le rachat de matériel roulant à la fin de l'opération alternative de financement (application de l'article 46 du deuxième contrat de gestion). L'intervention a été enregistrée comme un subside en capital et est exigible en 2000.

³³⁷ Article 37 du deuxième contrat de gestion.

³³⁸ Conformément à l'article 22 du deuxième contrat de gestion, rapport annuel sur l'état d'exécution du plan décennal et, conformément à l'article 20 du premier contrat de gestion et à l'article 24 du deuxième contrat, rapport annuel sur le contenu du programme annuel de tous les investissements ferroviaires.

2) A partir de l'exercice 1997, le financement du projet T.G.V., assuré auparavant par les moyens propres de la S.N.C.B., a été revu. Les données majeures suivantes sont importantes.

- En exécution de la loi du 17 mars 1997 relative au financement du projet T.G.V., la Financière T.G.V. a été créée dans le but *“d’une prise de participation dans le capital de la S.N.C.B., afin de contribuer, dans l’intérêt public, à la réalisation de l’infrastructure et à l’acquisition du matériel roulant nécessaires à l’exploitation des lignes pour le train à grande vitesse sur le territoire belge”*³³⁹ : A la date du 14 mai 1997, la Financière T.G.V. a souscrit à un milliard d’actions privilégiées sans droit de vote de la S.N.C.B. à concurrence d’un montant de 125 milliards de francs. Le 31 décembre 1999, ces actions ont été libérés à concurrence de 110 milliards de francs selon le calendrier fixé légalement suivant :
 - le 14 mai 1997 : un apport en numéraire à concurrence de 22.000.000.000 de francs et un transfert à la Financière T.G.V. de deux emprunts conclus par la S.N.C.B. auprès de la Banque européenne d’investissement à hauteur de 18.854.075.000 francs ;
 - le 31 mai 1997 : un apport de 22.145.925.000 francs en numéraire. (Jusqu’au 31 décembre 1997, les apports étaient libérés à concurrence de 80 milliards de francs) ;
 - le 30 juin 1997 : un apport de 17.000.000.000 de francs en numéraire ;
 - le 30 juin des années 1998 et 1999 : libération, chaque fois, à concurrence de 15.000.000.000 de francs³⁴⁰.
- Ces montants figurent comme suit dans le tableau de ressources et emplois :
 - sur les fonds apportés le 31 décembre 1997 à concurrence de 80 milliards de francs, dont 61.145.925.000 francs en numéraire et 18.854.075.000 francs par reprise de dettes, un montant de 46.955.294.039 francs a été imputé aux investissements réalisés durant la période 1991-1996 et 6.727.536.623 francs aux investissements réalisés pendant l’exercice 1997 ;
 - pour chaque exercice, les ressources et emplois ont été reproduits dans le tableau à concurrence des charges des investissements effectués et le solde non utilisé en cours d’exercice a été enregistré dans la fonction globale de financement de la S.N.C.B. ;
 - les investissements réalisés avec les moyens de la Financière T.G.V. durant la période considérée ont presque exclusivement trait à l’infrastructure (deuxième mission de service public), à savoir 23,9 milliards pour un total de 29,1 milliards de francs³⁴¹ (l’autre partie concerne principalement l’acquisition du matériel roulant).

³³⁹ Article 2 de la loi du 17 mars 1999.

³⁴⁰ La libération suivante, à concurrence de 15.000.000.000 de francs, a été fixée pour le 30 juin de l’année 2000.

³⁴¹ Le montant de 29,1 milliards de francs (la période 1996-1999) est composé du montant total de 64 milliards de francs (cf. tableau) diminué des investissements octroyés à concurrence de 34,9 milliards de francs, relatifs à la période 1991-1995.

	Investissements financés par les moyens de la Financière T.G.V. (A) ³⁴²	Partie octroyée à la deuxième mission de service public
1991-1995	34.946.294.039	34.130.048.360
1996	12.009.000.000	7.637.000.000
1997	6.727.536.623	6.042.612.959
1998	5.041.000.000	5.041.000.000
1999	5.311.174.412	5.228.341.747
Total	64.035.005.074	58.079.003.066

- En ce qui concerne les investissements T.G.V., un *reporting* spécifique a été imposé. En application de l'arrêté royal du 13 avril 1997 portant exécution de l'article 3, § 2, alinéa 2, de la loi du 17 mars 1997 relatif au financement du projet T.G.V., la S.N.C.B. doit, en effet, fournir au ministre de la Mobilité et des Transports et à la Financière T.G.V. des rapports trimestriels et annuels sur l'état d'avancement des investissements T.G.V. et l'affectation des fonds apportés par la Financière T.G.V. pour la réalisation de ces investissements. Les données financières et comptables de ces rapports devront être attestées par les commissaires-réviseurs de la S.N.C.B., qui sont tenus de transmettre leurs rapports au ministre de la Mobilité et des Transports et à la Financière T.G.V.
- En ce qui concerne l'intervention des Pays-Bas, dont la première tranche a été versée en 1999 à raison de 6.183.200.000 francs, le montant à concurrence duquel les investissements ont été réalisés cette année-là (soit 129.734.199 francs) figurent à la "fonction d'investissement" des ressources et emplois et le solde non encore utilisé à la "fonction de financement" comme ressource de la deuxième mission de service public (soit 5.993.546.927 francs).

3.2.2 Investissements en immobilisations financières

L'effet sur les emplois, durant la période considérée, lié à ces participations porte essentiellement sur des libérations de capital de la S.A. Eurostation, à hauteur d'un montant cumulé de 884 millions de francs. Ce montant représente la majeure partie des emplois totaux ayant trait, pour toute la période, aux missions de service public et s'élevant à 1.406 millions de francs³⁴³.

En ce qui concerne les investissements en immobilisations financières, il y a enfin lieu de mentionner que :

- aucune intervention de l'Etat n'est prévue ; les ressources (total pour la période : 239,8 millions de francs) mentionnées dans le tableau sont les moyens obtenus à la suite des cessions d'immobilisations financières ;
- les acquisitions importantes de la période considérée ont trait aux participations dans le groupe ABX représentant un montant total de 13 milliards de francs³⁴⁴. En applica-

³⁴² Les investissements totaux relatifs au projet T.G.V. s'élevaient à 104,3 milliards de francs au 31 décembre 1999 : 64 milliards de francs ont été financés par la Financière T.G.V., 19,1 milliards de francs par la S.N.C.B., 16,1 milliards de francs par le ministère des Communications et de l'Infrastructure (=part dans les investissements combinés pour l'utilisation Intérieur et T.G.V.), 4,6 milliards de francs par la Communauté européenne, 287 millions de francs par des moyens provenant des Pays-Bas et 263 millions de francs par ceux d'Eurostation.

³⁴³ L'impact sur les missions de service public résulte de l'imputation des immobilisations financières dans les unités en fonction des activités.

³⁴⁴ Le montant total des acquisitions dans la période 1996-1999 s'est élevé à 15,5 milliards de francs.

tion des règles approuvées, elles n'ont aucun impact sur les missions de service public³⁴⁵.

3.3 Fonction de financement

Le fonction de financement concerne l'ensemble de la S.N.C.B., à l'exception du solde non encore utilisé de l' "intervention des Pays-Bas", qui est réservé à la deuxième mission de service public. Cela signifie que les fluctuations dans les composantes de la fonction de financement (créances, dettes et trésorerie) ne sont pas attribuées à une activité bien déterminée, mais sont destinées à la couverture du besoin de financement de tous les secteurs ensemble. Le tableau de synthèse des ressources et emplois pour la période 1996-1999 au niveau des comptes annuels est repris dans l'annexe VI.

Il faut attirer l'attention sur un certain nombre de données spécifiques.

- 1) Conformément à l'article 3, § 2, de la loi du 17 mars 1997 relative au financement du projet T.G.V., la S.N.C.B. a la faculté, sous sa responsabilité, d'utiliser provisoirement ces moyens à d'autres fins en attendant le paiement effectif des dépenses d'investissement concernée. L'arrêté royal du 13 avril 1997 portant exécution de l'article 3, § 2, de la loi précitée du 17 mars 1997 a précisé les modalités applicables en la matière³⁴⁶. En vertu de ces dispositions, le solde non utilisé a été intégré, sous la rubrique "diminution et augmentation de la dette" dans l'ensemble des secteurs d'activités de la société.

Les investissements financés par les fonds de la Financière T.G.V. peuvent être synthétisés comme suit dans les tableaux de ressources et emplois au niveau des comptes annuels de la S.N.C.B. (voir annexe VI)³⁴⁷.

³⁴⁵ D'après les règles, ces immobilisations financières ont été imputées au centre d'exploitation ABX.

³⁴⁶ L'article 4 de l'arrêté royal du 1^{er} avril 1997 portant exécution de l'article 3, § 2, de la loi du 17 mars 1997 stipule ce qui suit :

"L'affectation provisoire des fonds apportés par la Financière T.G.V., visée à l'article 3, § 2, alinéa 1^{er}, de la loi du 17 mars 1997 précitée, devra être autorisée spécifiquement par le comité de direction de la S.N.C.B. Celui-ci prendra à cet effet les dispositions et mesures nécessaires pour assurer au ministre des Transports et à la Financière T.G.V. que des fonds en montant suffisant seront disponibles pour rencontrer les dépenses d'investissement T.G.V., telles que prévues au calendrier visé à l'article 1^{er}.

Le comité de direction de la S.N.C.B. ne pourra décider d'une affectation provisoire des fonds qu'en présence du commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B. Si celui-ci estime que cette affectation est susceptible de compromettre le paiement des dépenses d'investissement T.G.V. aux échéances prévues, celle-ci ne pourra avoir lieu que de l'accord du ministre des Finances et du ministre des Transports".

En ce qui concerne l'affectation provisoire, le comité de direction a, lors de chaque apport de fonds par la Financière T.G.V., pris, en présence du commissaire du Gouvernement, une décision en la matière en vue d'affecter provisoirement comme suit le solde non encore utilisé :

- couverture des besoins journaliers en trésorerie ;
- remboursement dans les limites contractuelles d'emprunts contractés antérieurement ;
- placement du solde éventuel, conformément aux principes approuvés en matière de politique financière.

³⁴⁷ La Financière T.G.V. a, durant l'exercice 1997, fourni des moyens de financement à concurrence de 80 milliards de francs, par apport dans le capital de la S.N.C.B. : 34.946,3 millions de francs ont été imputés aux investissements relatifs à la période 1991-1995 ; 12.009 millions de francs aux investissements de 1996 ; 6.727,5 millions de francs à ceux de 1997 et 26.317,2 millions de francs concernent le solde non encore utilisé. L'attribution à la période 1991-1996 se retrouve, en 1997, dans la fonction de financement et non dans la fonction d'investissement (en tant que financement – flux de caisse – de l'exercice 1997).

	Investissements financés par les moyens de la Financière T.G.V. (total)	Solde non encore utilisé ³⁴⁸
1991-1995	34.946.294.039	–
1996	12.009.000.000	–
1997	6.727.536.623	26.317.169.338
1998	5.041.000.000	9.959.000.000
1999	5.311.174.412	9.688.825.588
Total³⁴⁹	64.035.005.074	45.964.994.926

Le 27 mars 2000, un consultant externe a été chargé par le ministre des Entreprises publiques d'effectuer un audit de la bonne utilisation des fonds mis à la disposition de la S.N.C.B. par la Financière T.G.V. Les conclusions de cet audit – relatives seulement tant aux tableaux de financement qu'aux comptes annuels de la S.N.C.B. – peuvent se résumer comme suit :

- a) le préfinancement du projet T.G.V., résultant de la différence entre la mise à disposition des fonds par la Financière T.G.V. et les dépenses d'investissement, a été affecté provisoirement à d'autres fins conformément aux dispositions légales ;
- b) la globalisation des flux financiers relatifs au projet T.G.V. dans la trésorerie de la S.N.C.B. ne permet pas d'identifier l'usage temporaire qui en a été fait au travers d'une augmentation de l'actif ou d'une diminution du passif. Le suivi de l'utilisation n'est possible que lorsque le préfinancement est identifié sur un compte séparé, ce qui n'a pas été prévu par la loi. Si une telle identification est envisagée, une modification légale est nécessaire ;
- c) le comité de direction a précisé l'emploi provisoire, comme stipulé par la loi. A cet égard, la notion "gestion journalière de la trésorerie" n'a pas été déterminée avec précision ; la direction financière a néanmoins pu produire une estimation des besoins en la matière. Le contrôle du consultant externe n'a fait apparaître aucune indication d'une infraction éventuelle des conditions fixées par le comité de direction ;
- d) le cadre légal stipule que le comité de direction doit prendre des mesures pour assurer que des fonds en montant suffisant seront disponibles pour couvrir les dépenses d'investissement. Or, à la fin 1997, 1998 et 1999, la S.N.C.B. disposait de lignes de crédit confirmées et d'autres facilités de financement dont les montants dépassaient largement le montant global du préfinancement.

³⁴⁸ Sur ce montant, 18.854.075.000 francs ont trait à la reprise de dettes par la Financière T.G.V. Le solde non utilisé relatif à la Financière T.G.V., soit 7.463.094.338 francs, figurant en 1997 dans le tableau de financement résulte principalement de la différence entre 26.317.169.338 francs, (solde non encore utilisé en 1997) et 18.854.075.000 francs.

³⁴⁹ Les deux montants (soit 64.035 millions et 45.965 millions de francs) donnent un montant total de 110 milliards de francs, qui correspond au capital entièrement libéré par la Financière T.G.V. au 31 décembre 1999.

- 2) En ce qui concerne l'intervention des Pays-Bas pour les investissements dans la ligne ferroviaire T.G.V. entre Anvers et la frontière néerlandaise, le solde non encore utilisé se retrouve dans la fonction de financement (comme ressource de la deuxième mission de service public)³⁵⁰.

Conformément à l'article 2 de l'arrêté royal du 28 mai 1999 portant exécution de l'article 15 de la loi du 17 mars 1997 relative au financement du projet T.G.V., la S.N.C.B. affecte intégralement et exclusivement le produit du prêt à la préparation et à la construction du tronçon de la ligne ferroviaire pour trains à grande vitesse entre Anvers et la frontière néerlandaise³⁵¹. Il en résulte que, contrairement au financement accordé par la Financière T.G.V. à la S.N.C.B. pour la réalisation du projet T.G.V. et intégré légalement dans la trésorerie générale de la S.N.C.B. :

- a) le financement octroyé par l'Etat belge pour la réalisation de la ligne ferroviaire à grande vitesse entre Anvers et la frontière néerlandaise, est comptabilisé sur un compte de trésorerie spécifique dans la rubrique de l'actif "placements de trésorerie" (versements opérés, augmentés des intérêts sur les placements et diminués de l'utilisation pour la réalisation des investissements) ;
- b) les dettes à un an au plus (versements opérés augmentés des intérêts sur les placements) sont comptabilisées sur un compte de passif spécifique ;
- c) le solde non utilisé est directement imputé dans la fonction de financement du tableau de la deuxième mission de service public.

³⁵⁰ Le solde non encore utilisé (5.993.546.927 francs) se retrouve dans les comptes annuels à la suite de la comptabilisation sur un compte de trésorerie spécifique dans la rubrique de l'actif "placements de trésorerie":

- versement opéré le 30 juin 1999	6.183.200.000
- intérêts sur les placements	97.308.352
- investissements réalisés au 31 décembre 1999	- 286.961.425
	<u>5.993.546.927</u>

Sur les investissements réalisés, 129.734.199 francs (cf. montant dans le tableau de financement) ont trait à l'année 1999.

Au compte de passif, pour les dettes à un an au plus, l'écriture suivante est reprise :

- versements opérés le 30 juin 1999	6.183.200.000
- intérêts des placements	97.308.352
	<u>6.283.508.352</u>

³⁵¹ Conformément à l'article 1^{er} de cet arrêté royal, l'Etat accorde à la S.N.C.B. un prêt d'un montant de 18.549.600.000 francs pour un terme de sept ans (à convertir ultérieurement en capital), versé en trois tranches successives de 6.183.200.000 francs au plus tard le 30 juin des années 1999, 2000 et 2001. Le montant en question est l'apport des Pays-Bas (823 millions de florins) pour le surcoût du tronçon occasionné par la modification convenue du tracé.

4 Conclusions

Est-il possible d'isoler les flux financiers se rapportant aux missions de service public ?

En réponse aux questions d'audit, les constatations suivantes peuvent être formulées en suite de l'analyse :

- 1) Les règles prescrites dans le contrat de gestion et la méthode élaborée par la S.N.C.B. permettent d'isoler les ressources et emplois relatifs aux deux missions de service public de ceux des autres activités, toutefois uniquement pour ce qui concerne les fonctions d'exploitation et d'investissement. Il est ainsi possible pour ces deux fonctions d'isoler les flux financiers par année exercice.

La fonction de financement (variation dans les créances et dettes et la trésorerie), ne peut, par contre, comme le prévoit le contrat de gestion, pas être isolée pour les deux missions de service public – à l'exception de l' "Intervention des Pays-Bas". Cette fonction est attribuée globalement pour l'ensemble de la S.N.C.B. En d'autres termes, les flux financiers servent à la couverture des besoins de financement de tous les secteurs conjointement, ceci s'entend avec l'unicité de la société et de la trésorerie centrale qui l'accompagne. Il en résulte que l'emploi ultérieur des moyens de financement, en particulier les soldes non utilisés et les ressources affectées à une période passée (voir point 2.a), ne peut être suivie pendant l'exercice.

La Cour des comptes recommande l'examen de la faisabilité d'une comptabilisation distincte de la fonction de financement pour les missions de service public et les autres activités, même dans le cadre d'une trésorerie gérée de manière centralisée. Un examen minutieux de la faisabilité est requis parce qu'il sera nécessaire de définir des clés de répartition pour attribuer aux unités et selon les diverses missions, les postes du bilan non répartis (capital, créances et dettes, trésorerie).

- 2) L'analyse des chiffres relatifs à la période 1996-1999 permet de constater que, pour les deux missions de service public, les emplois dépassent les fonds disponibles (ressources), en ce qui concerne les fonctions d'exploitation et d'investissement :
 - a) les soldes finaux négatifs enregistrés pour la période sont presque exclusivement imputables au fait que les emplois qui concernent les investissements en immobilisations corporelles et incorporelles dépassent les ressources. Cette constatation doit être nuancée dans la mesure où les moyens en provenance de la Financière T.G.V., à concurrence de 80 milliards de francs en 1997, sont en partie attribués à des investissements ayant trait à la période 1991-1995 et que le solde non encore utilisé de cette même année, ainsi que la part non utilisée des montants versés au cours de la période considérée sont identifiés seulement dans les exercices suivants comme ressources d'investissement pour les missions de service public. Pour l'intervention des Pays-Bas, le solde non encore utilisé a été aussi enregistré au cours des années suivantes comme ressource d'investissement, selon l'exécution des investissements concernés et attribué directement à la deuxième mission de service public ;
 - b) la marge brute d'autofinancement, après rémunération du capital, est encore positive, pour les deux missions conjointement durant la période considérée, sauf en 1998. A cet égard, il y a lieu de signaler que les charges financières et la rémunération du capital (dividendes) continueront à obérer la marge d'autofinancement future. A partir de l'exercice 1999, la marge brute d'autofinancement est également influencée par l'enregistrement, dans le tableau des ressources et emplois, de la redevance d'utilisation de l'infrastructure (qui ne représente cependant pas un réel flux de caisse pour la S.N.C.B.) ;

- c) si la redevance d'infrastructure avait pu être entièrement retirée de ce tableau, la marge brute d'autofinancement pour la première mission aurait présenté un solde positif de 2.685,9 millions de francs (au lieu d'un solde négatif de – 725,6 millions de francs), et la marge brute d'autofinancement pour la deuxième mission aurait présenté un solde positif de 29,8 millions de francs (au lieu du solde enregistré de 5.035,3 millions de francs) ;
- d) les besoins de financement des deux missions de service public sont couverts, pour la période considérée, par le biais de la fonction de financement globale de la S.N.C.B., soit par une baisse des placements de trésorerie et des créances, d'une part, soit par une augmentation des dettes, d'autre part.
- 3) Les tableaux de ressources et emplois pour les missions de service public, approuvés pour l'exercice 1999, qui figurent dans les annexes aux comptes annuels et sont à ce titre à la disposition de tiers via le dépôt à la Banque nationale de Belgique, sont établis en tenant compte des dispositions légales, réglementaires et contractuelles. Les tableaux des autres exercices sont présentés sur la base des mêmes principes de départ.
- 4) Les recommandations suivantes peuvent contribuer à plus de transparence dans la présentation des tableaux de ressources et emplois.
- a) Il est indiqué de réaménager et/ou compléter les activités des centres d'activités "Voyageurs National" et "Réseau" de manière à les faire coïncider avec celles relevant des missions de service public. Ce réaménagement doit permettre de diminuer les facturations internes et de simplifier le calcul de la marge brute d'autofinancement.
- b) Il est nécessaire à cet égard que l'attribution des immobilisations corporelles et incorporelles soient basées sur un inventaire permanent, adapté chaque année à la réalité physique.
- c) En ce qui concerne les investissements en immobilisations financières, il y a lieu de signaler que les ressources et emplois en la matière sont attribués aux centres d'activités, aux centres de service et aux unités centrales de coordination et, ensuite, aux missions de service public, en considérant que les immobilisations financières contribuent au développement des activités des diverses missions, sur la base d'un critère économique. En vue d'assurer une transparence dans la présentation, il est recommandé d'explicitier, dans les règles d'évaluation, la motivation de l'affectation aux unités.

Les différentes sommes versées par l'Etat ont-elles été utilisées pour la réalisation des missions de service public pour lesquelles elles ont été allouées ?

La question doit être appréciée en fonction des flux financiers globaux pour les missions de service public et des excédents éventuels qui existeraient par solde, comme indiqué dans le contrat de gestion. Celui-ci stipule, en effet, que les excédents éventuels que présenteraient les comptes distincts relatifs aux missions de service public restent acquis à la S.N.C.B. à titre de contribution à sa restructuration financière. La fonction de financement globale ne permet cependant pas de suivre l'emploi des moyens de financement, versés par l'Etat, pendant un exercice déterminé.

- 5) L'audit permet en outre de faire les constatations suivantes.
- a) En ce qui concerne l'intervention de l'Etat pour les investissements :
- les investissements réalisés qui ont été subventionnés au moyen de l'intervention de l'Etat peuvent être identifiés dans le système comptable ;

- l'intervention de l'Etat est octroyée globalement pour la réalisation du plan d'investissement décennal ;
 - pour l'ensemble de la période considérée (jusqu'au 31 décembre 1999), la S.N.C.B. a procédé à un préfinancement à concurrence de 1,7 milliard de francs. Cette situation est la résultante d'un préfinancement de la part de l'Etat durant la période 1996-1997 et de la part de la S.N.C.B. pendant la période 1998-1999 ;
 - pour le financement des investissements T.G.V. par les moyens provenant des Pays-Bas (à partir de 1999), les ressources et emplois sont reprises dans la fonction d'investissement à concurrence des investissements réalisés pendant l'exercice. Le solde non encore utilisé est identifié sur un compte distinct et enregistré, dans la fonction de financement, comme ressource de la deuxième mission de service public. Au cours des exercices suivants, il est enregistré comme ressource d'investissement ;
 - afin de permettre un suivi de l'intervention de l'Etat directement liée aux investissements réalisés, une adaptation du contrat de gestion est nécessaire de telle manière que l'affectation par période de l'intervention aux investissements effectués est possible.
- b) En ce qui concerne l'intervention de l'Etat pour l'exploitation :
- l'intervention en faveur des pensions correspond à la part de l'Etat dans la charge des pensions, calculée comme la différence entre la charge totale des pensions, d'une part, et la part des employeurs et des employés, d'autre part. En raison de cette affectation directe, seule la part de la charge des pensions à supporter par la société apparaît comme charge pour l'exploitation ;
 - les interventions en faveur de l'exploitation proprement dite, à savoir pour le transport intérieur de voyageurs et pour la gestion, l'entretien et l'exploitation de l'infrastructure, qui sont fixées sur une base forfaitaire, déterminent, conjointement avec les autres produits et charges de caisse, la marge de financement de la fonction d'exploitation de chacune des deux missions de service public et le solde final, positif ou négatif.
- c) Pour ce qui concerne les fonctions d'investissement et d'exploitation, pour l'ensemble de la période, à l'exception de l'exercice 1997, les emplois dépassent cumulativement les ressources pour les deux fonctions, de sorte qu'il n'y a aucune indication de transfert, par solde, entre les deux missions de service public et les autres activités.
- 6) En ce qui concerne les investissements dans le T.G.V. réalisés par les moyens de la Financière T.G.V., les ressources et les emplois sont repris pour chaque exercice dans la fonction d'investissement à concurrence des charges afférentes aux investissements réalisés. Le solde pas encore utilisé est enregistré dans l'exercice sous la fonction de financement globale au niveau de la S.N.C.B. Le solde non utilisé est, au cours des exercices suivants, repris dans le tableau pour les missions de service public comme ressources, en fonction de la poursuite de la réalisation des investissements.
- Si, par analogie avec le régime adopté par arrêté royal pour l'utilisation des fonds provenant des Pays-Bas (= suivi sur un compte séparé identifié), on veut permettre un suivi semblable, une modification de la loi du 17 mars 1997 et de l'arrêté d'exécution relatif à l'utilisation provisoire du solde non encore utilisé versé par la Financière T.G.V. est nécessaire.

Section III : Le traitement comptable des investissements

Question d'audit : Les procédures en matière d'investissements permettent-elles de garantir la conformité des enregistrements comptables, en matière d'exactitude, d'exhaustivité, de réalité, de propriété et de destination ?

1 Le contexte

Le présent audit a examiné dans quelle mesure les procédures existantes en matière de suivi des investissements et leur application offrent suffisamment de garanties en matière d'exactitude, de réalité, de propriété et de destination, pour l'enregistrement comptable des investissements afférents aux tâches de service public

La S.N.C.B. utilise un système comptable et un ensemble de procédures qui sont uniformes pour l'enregistrement tant des investissements relatifs au service public que de ceux ayant trait à d'autres activités (plus précisément les activités commerciales) de la S.N.C.B. La comptabilité est gérée de manière centrale³⁵².

L'examen s'est orienté vers une évaluation des systèmes d'enregistrement comptable et des contrôles internes, sur la base des conclusions des contrôles effectués par des bureaux d'audit externes³⁵³. Il a pour objectif d'évaluer dans quelle mesure les procédures du système d'enregistrement satisfont aux principes usuels régissant le contrôle interne, tels que, notamment, l'existence d'une séparation des fonctions, la préservation des actifs, l'exhaustivité et l'exactitude des dépenses en matière d'investissements. L'application des procédures d'investissement a, ensuite, été vérifiée par le biais d'un échantillon étayé scientifiquement. Pour sélectionner l'échantillon, aucune distinction n'a été opérée entre les investissements destinés à l'exécution des missions de service public et ceux destinés à l'exécution des activités commerciales, les données étant gérées au sein du même fichier informatique et les procédures régissant l'enregistrement de ces investissements n'étant pas différentes.

2 Système comptable de la S.N.C.B.

Outre la comptabilité générale, la S.N.C.B. tient une comptabilité analytique dont la structure correspond à l'organisation et à la nature des activités de la S.N.C.B. La comptabilité générale repose, dans une large mesure, sur la comptabilité analytique. Le système de comptes de la comptabilité générale n'est pas détaillé au point d'offrir la possibilité d'identifier les écritures individuelles afférentes à un investissement précis. Toutes les écritures figurent, toutefois, dans la comptabilité analytique. Les données sont périodiquement reprises dans la comptabilité générale.

La comptabilité analytique permet également d'opérer une distinction entre les investissements afférents aux activités commerciales et ceux afférents aux activités relatives à l'exécution des missions de service public. La comptabilité analytique est en rapport avec la comptabilité budgétaire, ce qui permet un suivi strict de l'exécution des investis-

³⁵² La comptabilité d'ABX est tenue de manière autonome, à l'exception du suivi des investissements en immobilisations corporelles. Ceux de ces investissements qui sont effectués par ABX sont suivis dans le fichier de données central, que la S.N.C.B. utilise en vue du suivi de tous ses investissements en immobilisations corporelles.

³⁵³ Il n'a pas été possible de prendre appui sur les conclusions du contrôle effectué par la section d'audit interne de la S.N.C.B., étant donné que, jusqu'à présent, les procédures du système d'enregistrement des investissements n'ont fait l'objet d'aucun examen interne. Le programme de contrôle pour l'année 2001 de la section d'audit interne comporte un examen du cycle des investissements.

sements en relation avec les investissements budgétisés, notamment le plan décennal d'investissement 1996 – 2005, approuvé par le Conseil des ministres le 5 juillet 1996.

A la suite des audits effectués à propos de la comptabilisation des investissements effectués pour la ligne T.G.V., la S.N.C.B. a tenu compte des recommandations visant à prévoir une utilisation stricte de comptes distincts au sein de la comptabilité générale pour l'enregistrement des investissements spécifiques à la ligne T.G.V. Le plan comptable de la comptabilité générale a été structuré de telle sorte qu'une distinction puisse être opérée entre les investissements classiques et ceux pour la ligne T.G.V. Cette distinction est conforme à l'article 3, 2^e alinéa, de la loi précitée du 17 juillet 1975, qui stipule que *"si une entreprise poursuit des activités économiques distinctes, un système de comptes distinct sera introduit pour chacune de ces activités"*.

3 Investissements durant la période 1996 – 1999

Tant les investissements classiques que la réalisation du projet T.G.V. s'inscrivent dans le cadre du plan décennal d'investissement 1996 – 2005, pour lequel un budget de 370,3 milliards de francs a été prévu³⁵⁴. Environ 70 % de ce budget est destiné à des investissements en infrastructure et 30 % à des investissements en matériel roulant et autres équipements. Pour le réseau intérieur, les investissements concernent principalement des travaux de maintenance et de modernisation des lignes existantes, la poursuite des électrifications et des extensions de capacité, notamment autour de Bruxelles, la pose de voies supplémentaires, les investissements en matériel roulant et dans la structure d'accueil des voyageurs.

Pour promouvoir le transport de marchandises, le plan prévoit principalement la modernisation des voies et l'adaptation de la signalisation qui en découle, la standardisation d'un grand gabarit favorable au transport combiné, l'achèvement des électrifications entamées, la modernisation d'installations terminales dans les ports et la construction de plates-formes multi-fonctionnelles dans les trois Régions.

Les investissements opérés dans le projet T.G.V. ont pour but la réalisation intégrale de l'infrastructure de frontière à frontière pour l'année 2005 et l'acquisition de matériel roulant et d'autres équipements destinés au T.G.V.

Dans le cadre du budget du plan décennal d'investissement, d'un montant de 370,3 milliards de francs, les sources de financement suivantes ont été prévues :

- intervention de l'Etat à concurrence de 191 milliards de francs pour l'exécution des investissements classiques et de 36,6 milliards de francs pour l'exécution des investissements dans le projet T.G.V., dont l'utilisation est mixte ;
- une partie de l'apport de capital de la Financière T.G.V. à hauteur de 79,5 milliards de francs ;
- fonds propres de la S.N.C.B. à concurrence de 62,7 milliards de francs, exclusivement pour l'exécution d'investissements classiques, dont 47,3 milliards de francs³⁵⁵ sur la base des financements alternatifs ;
- interventions de tiers à hauteur de 0,5 milliard de francs pour l'exécution d'investissements classiques.

Pour la période 1996 – 1999, les investissements suivants en immobilisations incorporelles et corporelles ont été enregistrés, dont une synthèse est présentée ci-après :

³⁵⁴ Le budget prévu a été établi sur la base des conditions économiques de l'année 1994.

³⁵⁵ Un montant mentionné pour mémoire dans le plan décennal.

(en millions de francs)

	1996	1997	1998	1999	TOTAL
Investissements classiques	28.774	33.910	36.768	37.860	137.312
– Infrastructure	10.847	14.966	18.569	19.017	63.314
– Matériel roulant ³⁵⁶	16.940	18.047	16.158	16.723	67.878
– Informatique et divers	987	897	2.031	2.120	6.120
Ligne T.G.V.	20.531	11.514	9.339	11.888	53.272
– Infrastructure	14.641	8.206	8.625	11.572	43.319
– Matériel roulant ³⁵⁷	4.125	2.330	– 30	35	6.460
– Informatique et divers	20	327	0	0	347
– Intérêts intercalaires ³⁵⁸	1.745 ³⁵⁹	975	744	281	3.146
Total	49.305	45.424	46.107	49.748	190.584

4 Enregistrement comptable des investissements

4.1 Fixation des budgets d'investissement

La S.N.C.B. exécute des investissements ferroviaires qui s'inscrivent dans le cadre du plan décennal d'investissement³⁶⁰ et prévoit également des investissements non-ferroviaires³⁶¹. Le plan décennal d'investissement contient aussi bien des investissements classiques que des investissements dans le projet T.G.V. Des programmes d'investissement sont établis annuellement : leurs budgets, qui s'inscrivent dans le cadre du plan décennal d'investissement, sont soumis au ministre de la Mobilité et des Transports, en partie en vue de leur approbation pour ce qui concerne les investissements financés par le ministère des Communications et de l'Infrastructure, en partie pour information. Les programmes comprennent le contenu (nature et destination) des investissements sous la forme de projets d'investissement et le schéma d'exécution des investissements. Les projets d'investissement sont ensuite détaillés en vue de leur exécution et de leur suivi. Il est essentiel que tous les investissements soient dotés d'un numéro de programme, qu'ils soient subventionnés ou non, étant donné qu'aucune dépense d'investissement ne

³⁵⁶ Le montant total des investissements en matériel roulant donne une image quelque peu faussée, étant donné que les investissements d'un montant de 34.519 millions de francs ne concernent pas l'achat de nouveau matériel, mais découlent du rachat de matériel roulant à l'expiration d'opérations de financement alternatif.

³⁵⁷ Le montant négatif des investissements en matériel roulant pour l'année 1998 est la conséquence de la comptabilisation de notes de crédit consécutives à des factures d'achat enregistrées durant l'exercice 1997.

³⁵⁸ L'enregistrement d'intérêts intercalaires résulte de l'application de l'article 22 bis de l'arrêté royal du 8 octobre 1976, qui offre la possibilité d'inclure dans la valeur d'acquisition des immobilisations incorporelles et corporelles les charges d'intérêt afférentes aux capitaux empruntés pour les financer, mais uniquement pour autant que ces charges concernent la période qui précède la mise en état d'exploitation de ces immobilisations. Étant donné qu'au cours de l'année 1997, le financement du projet T.G.V. s'est effectué au moyen de fonds propres obtenus par le biais d'un apport de capital de la Financière T.G.V., la comptabilisation d'intérêts intercalaires à partir de l'année 1998 n'est plus appliquée qu'en ce qui concerne les frais financiers liés au paiement des dividendes à la Financière T.G.V.

³⁵⁹ Le volume des intérêts intercalaires pour 1996 est dû à l'inscription supplémentaire à l'actif de 783 millions de francs se rapportant à la période 1991 – 30 juin 1996, à la suite d'un audit externe de la comptabilisation d'intérêts intercalaires.

³⁶⁰ Les intérêts intercalaires, les frais généraux sur les investissements T.G.V., ainsi que les montants des tiers dans le financement ne sont pas budgétisés.

³⁶¹ Par exemple dans le secteur Télécom.

peut être comptabilisée sans ce numéro. Les numéros de programmes établissent le lien entre les différentes rubriques du programme d'investissement et le suivi de l'exécution des investissements ainsi qu'avec les "feux verts". Pour chaque investissement, le mode de financement est fixé au préalable³⁶², conformément aux dispositions du contrat de gestion et de la loi du 17 mars 1997, relative au financement du projet T.G.V. La fixation du mode de financement des projets d'investissement au moment de l'établissement du budget permet d'effectuer un contrôle *a posteriori*, afin de vérifier si le financement des investissements exécutés a effectivement été réalisé conformément au budget annuel d'investissement, approuvé tant par le conseil d'administration que par le ministère des Communications et de l'Infrastructure. Au lancement de l'investissement, un budget approuvé est alloué par projet³⁶³. Toutes les dépenses d'investissement sont enregistrées dans la comptabilité analytique et imputées au numéro de programme y afférent. Les dépenses enregistrées sont annuellement comparées au budget.

4.2 Composition des dépenses d'investissement

Les dépenses d'investissement sont subdivisées par la S.N.C.B. en quatre catégories de charges :

- 1) charges de personnel, comprenant la totalité des frais de personnel en fonction des activités effectuées pour l'exécution des investissements. Les charges de personnel sont déterminées sur la base des prestations, enregistrées au niveau local, pour chaque membre du personnel affecté à l'exécution d'une mission dans le cadre de projets d'investissements. Les prestations enregistrées sont, ensuite, quantifiées au niveau central sur la base des barèmes salariaux applicables au personnel mis en œuvre pour l'exécution de l'investissement ;
- 2) charges de matériaux, comprenant principalement le coût des matériaux prélevés sur les stocks constitués par la S.N.C.B. pour l'exécution des investissements. L'utilisation de matériaux est fixée sur la base des bons de reprise établis lorsque sont employés les matériaux pour lesquels la S.N.C.B. constitue un stock en vue de la réalisation des investissements comme des travaux de réparation. Pour déterminer le coût, les matériaux sont évalués au prix d'acquisition ou de fabrication (dans la plupart des cas, aux prix unitaires moyens) ;
- 3) charges des entreprises, correspondant aux factures émanant de tiers et relatives à l'exécution de travaux d'entreprise ;
- 4) autres charges, comprenant des frais divers relatifs aux investissements (facturation de services, notamment par le TUC Rail, frais d'expropriation, etc.).

Outre les charges directement imputables, il existe les charges non directement imputables, qui soit concernent l'exécution des investissements, soit constituent une partie des frais de gestion généraux de la S.N.C.B. imputés aux dépenses d'investissement. Les charges non directement imputables ayant trait à l'exécution des investissements sont, notamment, les frais de traitement administratif découlant de la remise de matériel et ceux relatifs au traitement administratif des factures entrantes liées à des travaux d'entre-

³⁶² Pour chaque investissement, le mode de financement (fonds publics, ressources propres, intervention de tiers, Financière T.G.V. ou financement mixte) est déterminé par l'attribution d'un code de financement.

³⁶³ Un numéro de crédit est attribué au début de l'exécution des investissements. L'attribution d'un numéro de crédit a pour but, d'une part, d'attribuer un budget fixé pour l'exécution d'un investissement au sein du programme d'investissement et, d'autre part, de suivre l'exécution des dépenses d'investissement. Ce numéro est conservé durant toute la durée de la réalisation du travail.

prise. Ces charges sont calculées en appliquant un pourcentage de supplément au coût des marchandises fournies ou au coût facturé des travaux³⁶⁴.

Les frais de gestion généraux sont imputés sur la base de clés de répartition, en veillant, toutefois, à ce que les frais imputés soient, du point de vue de l'économie des entreprises, proportionnés aux prestations fournies par les services généraux pour l'exécution des investissements.

L'imputation des frais généraux est fixée dans le contrat de gestion. La méthode d'imputation des frais généraux appliquée aux investissements réalisés durant la période 1996 – 1997 a été fixée à l'annexe 6 du contrat de gestion 1992 – 1996. Le principe général appliqué en l'occurrence est que *“ces frais généraux et frais de gestion sont appliqués uniformément, ..., sur toutes les prestations et activités de la S.N.C.B. Ceci concerne aussi bien l'exploitation, les investissements, les prestations pour tiers et la réparation de dommage pour cause d'accident”*. La méthode d'imputation a été modifiée au début de l'exercice 1998 en raison de l'introduction de la comptabilité de gestion, à la suite de laquelle la S.N.C.B. a été structurée en centres d'activités et de services. La méthode d'imputation a été fixée à l'annexe 8 du deuxième contrat de gestion, qui stipule que *“les coûts non directement imputables à une activité précise sont catalogués comme frais indirects et appliqués via la méthode ABC (Activity Based Costing) uniformément sur toutes les prestations et activités des centres d'activités et centres de services”*.

4.3 Fixation des procédures d'investissement

La gestion comptable des investissements a été formalisée dans un manuel comportant une description des procédures à suivre. Celles-ci doivent être observées dans tous les bureaux comptables locaux de la S.N.C.B.³⁶⁵, de manière à enregistrer les investissements d'une manière uniforme et systématique.

Au sein du système comptable ont été intégrés des contrôles internes qui doivent assurer que les dépenses d'investissement sont enregistrées intégralement et correctement. A cet égard, il y a lieu d'opérer une distinction entre l'enregistrement des charges directement et non directement imputables. Les charges directes sont enregistrées sur la base de documents justificatifs concrets, le système respectant, à ce propos, les principes de séparation de fonctions et d'autorisation. En outre, le service financier de la S.N.C.B. procède à des contrôles du respect des procédures et des enregistrements des dépenses d'investissement dans les bureaux comptables locaux. Les charges indirectes sont principalement générées automatiquement par le système informatisé. Sur la base de plusieurs paramètres déterminés, les charges indirectes imputées aux investissements sont calculées chaque mois.

5 Evaluation des procédures d'investissement

Pour évaluer les procédures d'investissement, la Cour des comptes s'est basée sur les conclusions des rapports d'audit rédigés à l'issue d'audits externes portant sur un examen des investissements. La Cour a examiné le respect des procédures sur la base d'un sondage.

³⁶⁴ A titre de couverture des frais généraux, il a été imputé, jusqu'à l'année 1996, un supplément de 12 % sur le coût des frais de matériaux et un supplément de 2 % sur le coût des travaux d'entreprise, ainsi que des suppléments de, respectivement, 8 % et 10 % pour les “autres charges”, qui incluent aussi bien les frais généraux exposés au niveau local que les frais des services généraux au niveau central.

³⁶⁵ Les dépenses de la S.N.C.B sont enregistrées localement par les bureaux comptables locaux, répartis sur toute l'étendue du territoire.

5.1 Evaluation générale des procédures d'investissement

Les diverses procédures relatives à l'enregistrement des investissements ont été commentées pour la Cour par les responsables des différents services. Sur la base des éclaircissements fournis et des rapports d'examen des services financiers de la S.N.C.B., il a été vérifié dans quelle mesure les procédures offrent une garantie suffisante d'un enregistrement et d'un suivi corrects des investissements.

L'enregistrement des dépenses d'investissement s'effectue de manière décentralisée, par le biais des bureaux comptables locaux, en recourant à différentes applications informatiques, en fonction de la nature des charges (factures, prestations du personnel, utilisation de matériaux, etc.). Ces applications informatiques fournissent les données nécessaires à la tenue à jour de la comptabilité analytique et de la comptabilité générale. Au sein de l'ensemble des systèmes informatiques sont intégrés, en quantité suffisante, des contrôles qui doivent garantir l'exactitude, l'exécution en temps opportun et l'exhaustivité des enregistrements. A ce sujet, il convient de souligner que l'enregistrement décentralisé des dépenses d'investissement accroît le risque qu'un enregistrement ne soit pas complet ou ne soit pas effectué en temps opportun. Le service financier de la S.N.C.B. est conscient de ce problème. Il s'efforce, par des améliorations apportées aux mesures de contrôle interne, d'assurer, au sein de ses systèmes informatiques, un degré élevé de sécurité quant à l'imputation intégrale à la période correcte et au moment opportun des dépenses d'investissement.

Une évaluation des procédures d'investissement de la S.N.C.B. est reprise dans deux rapports établis par des experts externes à la demande de la Commission européenne³⁶⁶ et un rapport à la demande de la Société Fédérale de Participations (SFP)³⁶⁷.

Une analyse critique du fonctionnement de la comptabilité de la S.N.C.B. à propos de l'enregistrement des investissements en général et du traitement comptable des investissements T.G.V. a été menée dans ces rapports. La description et l'analyse critique contenait un examen des procédures appliquées et de la méthode des transactions comptables ainsi que des mécanismes de contrôle interne.

La conclusion finale de ces rapports établit que les mécanismes administratifs et de comptabilité du contrôle interne sont conçus de manière adéquate, que les procédures existantes sont adéquates pour l'enregistrement comptable des opérations, notamment celles relatives au T.G.V., et qu'aucune erreur significative n'a été constatée dans l'application des directives et des procédures.

Les frais généraux qui ne peuvent être imputés directement³⁶⁸ sont fixés sur la base de données budgétisées, les frais généraux réellement exposés durant l'exercice n'étant connus qu'en fin d'exercice. A la fin de l'année, des différences sont constatées entre les frais réels et les frais imputés. Les écarts relevés ne donnent pas lieu à une correction des frais généraux imputés afférents à l'exercice écoulé, mais entraînent l'adaptation des clés de répartition à appliquer pour l'imputation des frais généraux au cours de l'exercice suivant.

³⁶⁶ Il s'agit d'un rapport établi par un collège de cabinets de reviseurs d'entreprises, à savoir Burg, C.V. Peeters, Dupont & Partners et la Scc Ghyos, Koevoets, Rosier & Co et d'un rapport établi par le bureau Coopers & Lybrand.

³⁶⁷ Cet audit, dont le rapport date du 27 septembre 2000, a été entrepris à la demande de la SFP par le cabinet de reviseurs d'entreprises Pricewaterhouse Coopers & Partners (PWC).

³⁶⁸ Depuis 1998, les charges non directement imputables sont enregistrées sur un compte distinct. Cette composante des charges atteint 5 à 7 % du coût total des investissements.

L'incidence des différences a été estimée par un bureau d'audit externe³⁶⁹ au moyen d'un nouveau calcul des frais généraux imputés, et ce sur la base des frais généraux réels au lieu des chiffres budgétisés pour la période 1993 – 1997. Sur la base d'une comparaison entre les chiffres recalculés et ceux figurant dans la comptabilité, les écarts relevés sont estimés négligeables³⁷⁰.

Les mêmes procédures étant d'application pour l'enregistrement de tous les investissements, on peut, compte tenu de l'évaluation effectuée par la Cour, généraliser les conclusions des experts externes concernant l'évaluation des procédures d'investissement et ainsi les étendre à l'enregistrement tant des investissements effectués dans le projet T.G.V. que des investissements classiques.

Enfin, le financement des frais généraux, imputés aux investissements dans le système informatique comptable, est réparti comme suit, en fonction du mode de financement :

- la partie des frais généraux qui ressortit aux investissements classiques et aux investissements mixtes dans le projet T.G.V. est enregistrée comme charges à financer par l'Etat ;
- la partie des frais généraux qui ressortit aux investissements purs dans l'infrastructure du T.G.V. a été enregistrée jusqu'au 31 décembre 1997 comme charges à financer par la Financière T.G.V. A partir de l'exercice 1998, elle a été enregistrée – avec effet rétroactif à 1991 – comme étant à financer sur les fonds propres de la S.N.C.B.³⁷¹

5.2 Respect des procédures d'investissement

Dans le prolongement d'une appréciation générale des procédures d'investissement mises en œuvre, la réalité du respect des procédures et la fiabilité des contrôles internes ont été vérifiées. Eu égard à l'ampleur des investissements, le contrôle se limite à une sélection de dépenses d'investissement enregistrées dans la comptabilité. Pour pouvoir émettre un jugement fondé et raisonnablement fiable au sujet du respect des procédures d'investissement et de la fiabilité des contrôles internes, cette sélection a été établie sur la base d'un échantillon statistique scientifiquement étayé. Pour apprécier le respect des procédures d'investissement, c'est l' "attribute sampling" qui a été appliqué comme méthode de sondage. Elle a été choisie parce qu'un jugement y est formulé à propos des caractéristiques qualitatives d'une population (en l'occurrence, les dépenses d'investissement). Lors de la sélection, il n'a donc été tenu aucun compte des caractéristiques quantitatives, telles que l'ampleur des investissements. Pour des raisons d'efficacité, un seul échantillon a été pris pour les dépenses d'investissement exposées pendant la période 1996 – 1999. La taille de l'échantillon est fonction de plusieurs paramètres³⁷², plus précisément du degré de certitude qu'on souhaite avoir quant à la fiabilité des jugements émis sur la base des travaux de contrôle exécutés, du nombre maximal d'erreurs toléré et du nombre d'erreurs escompté. Ces deux derniers paramètres sont déterminés en fonction d'une appréciation de la fiabilité du système. La fiabilité du sys-

³⁶⁹ Le calcul a été effectué par le bureau Coopers & Lybrand en tant qu'élément d'un examen de la comptabilisation des intérêts intercalaires dans le cadre du projet T.G.V., effectué pour le compte de la Commission européenne. L'examen a trait à la période s'étendant de l'année 1991 au 30 juin 1996. Une évaluation complémentaire a été exécutée ultérieurement, par le même bureau, pour la période s'étendant du 1^{er} juillet 1996 au 24 avril 1997.

³⁷⁰ Les différences constatées en plus et en moins se neutralisent sur la période examinée, qui est de cinq ans.

³⁷¹ L'application du mode de financement des frais généraux dans le cadre du financement de l'infrastructure du T.G.V. a été confirmée par le conseil d'administration, selon le procès-verbal de la réunion du 25 septembre 1998.

³⁷² Ces paramètres sont une fiabilité de 90 %, un taux d'erreurs autorisé maximal de 5 % et un taux d'erreurs escompté de 2 %.

tème comptable de la S.N.C.B. est estimée à un niveau élevé, sur la base de l'évaluation propre réalisée dans le cadre du présent audit et des appréciations portées par des instances extérieures³⁷³. C'est ainsi qu'a été sélectionné un échantillon qui permet, avec une certitude de 90 %, de formuler un jugement correct sur les questions d'audit relatives à l'enregistrement des investissements.

Les constatations suivantes, considérées comme pertinentes dans le cadre du présent audit, ont été effectuées sur la base des travaux de contrôle effectués au départ des documents justificatifs disponibles³⁷⁴.

a) Respect des procédures internes d'acceptation des prestations du personnel propre

En ce qui concerne les documents justificatifs afférents au personnel propre concerné par l'exécution des travaux d'investissement, des lacunes ont été constatées en matière de respect des procédures internes prévues pour l'acceptation des prestations fournies. Ces procédures ont pour but d'obtenir une certitude au sujet de l'exactitude des données introduites dans le système informatique. L'importance de cette constatation doit être nuancée, car ces lacunes n'ont, finalement, pas donné lieu à des enregistrements erronés, en raison de l'existence au sein du système informatique de contrôles internes suffisants pour permettre de repérer une introduction erronée de données et, le cas échéant, de procéder à des corrections.

b) Détermination du mode de financement des investissements

Pour tous les investissements composant l'échantillon, le mode de financement enregistré était conforme au budget d'investissement approuvé. Néanmoins, il a été difficile, pour un certain nombre d'investissements financés sur les moyens propres de la S.N.C.B., d'apprécier l'exactitude du mode de financement. Cette situation s'explique, notamment, par le fait que les dispositions légales reprises dans le contrat de gestion concernant le mode de financement laissent, dans un nombre limité de cas³⁷⁵, une certaine marge d'interprétation. Dans ces cas, le mode de financement a fait l'objet d'un accord conclu sur la base de pourparlers entre la S.N.C.B. et l'Administration du transport terrestre (A.T.T.) du ministère des Communications et de l'Infrastructure. Renseignements pris auprès des services financiers de la S.N.C.B., il s'avère qu'il n'existe pas de document officiel confirmant l'existence de l'accord relatif au mode de financement. La décision de financer sur les fonds propres les locomotives de triage, l'équipement et l'outillage d'ateliers, qui ne peuvent être considérés comme immeubles par destination, et une partie du patrimoine en est une illustration.

³⁷³ Cette supposition est basée sur les conclusions des travaux de contrôle du système comptable formulées à l'occasion d'audits externes et de celles formulées par le collège des commissaires lors de la certification des comptes annuels.

³⁷⁴ L'exécution des travaux de contrôle a été quelque peu compliquée par l'indisponibilité d'une partie des documents internes de justification des dépenses d'investissement afférentes à des travaux exécutés par la S.N.C.B. même. L'indisponibilité découle d'une situation de force majeure (incendie), de la perte de documents lors de travaux de déménagement et de l'inobservance des directives relatives au délai de conservation (un délai de trois ans est prévu pour les documents internes) par certains bureaux comptables locaux. Contrairement aux documents justificatifs internes, les documents justificatifs externes (factures) sont conservés de manière centrale. L'importance de cette constatation doit être placée dans sa juste perspective : elle ne signifie pas que des dépenses d'enregistrement auraient été comptabilisées sans justification.

³⁷⁵ Pour la période 1996-1999, il a été prévu au budget que 16 % des dépenses d'investissement sont financées sur les fonds propres. Pour une partie de ces investissements, il ne saurait y avoir d'incertitude quant au mode de financement, étant donné qu'il s'agit d'investissements affectés exclusivement aux activités commerciales de la S.N.C.B.

c) Dépassement de "feux verts"

Les données détaillées relatives aux constatations sont reprises dans le rapport au chapitre IV "Les investissements". Le contrôle au niveau de la S.N.C.B. a montré que le défaut de "feux verts" est principalement dû au dépassement des dépenses d'investissement initialement prévues. La procédure imposant l'introduction d'une demande au moment où un dépassement est prévu n'est pas observée systématiquement par un certain nombre de départements locaux, responsables de l'exécution des investissements. Or, les départements locaux ont reçu suffisamment d'instructions concernant les procédures à suivre et sont informés mensuellement de l'état de l'exécution des dépenses d'investissement par les services financiers centraux de la S.N.C.B.

Etant donné que le défaut d'approbation complémentaire par l'A.T.T. n'entraîne pas l'interruption de l'exécution des investissements, celle-ci entraîne, lors de l'exécution de l'investissement, un dépassement des crédits approuvés, financés par le ministère des Communications et de l'Infrastructure. Les dépenses complémentaires afférentes aux investissements exécutés restent enregistrées comme financées par le ministère des Communications et de l'Infrastructure. Dans ces cas, le "feu vert" perd sa signification d'instrument d'autorisation préalable de l'exécution de dépenses d'investissement, financées sur les fonds du ministère.

d) Conclusion relative au respect des procédures en matière d'investissement

Sur la base des constatations résultant de l'examen de l'échantillon, il est possible de conclure que les procédures fixées pour l'enregistrement des dépenses d'investissement sont respectées dans une mesure suffisante. Il est, néanmoins, fait observer que la procédure des "feux verts", essentiellement en cas de dépassement de "feux verts" accordés, n'est pas observée à suffisance. En outre, le respect des procédures prévues en matière d'acceptation des prestations fournies par le personnel propre est susceptible d'être amélioré, afin de garantir de manière suffisante l'exactitude des données introduites.

Pour ce qui est du mode de financement d'un certain nombre de dépenses d'investissement, il serait judicieux, dans les cas où existe une marge d'interprétation des dispositions légales, d'explicitier formellement le mode de financement de ces dépenses.

6 Conclusions

Les constatations tirées du contrôle exercé par les bureaux d'audit externes et des travaux de contrôle effectués par la Cour des comptes permettent de conclure que les procédures du système comptable d'enregistrement des dépenses d'investissement satisfont, dans une mesure suffisante, aux principes généraux régissant le contrôle interne. Les procédures permettent de garantir la conformité des enregistrements comptables en termes d'exactitude, d'exhaustivité, de réalité, de propriété et de destination.

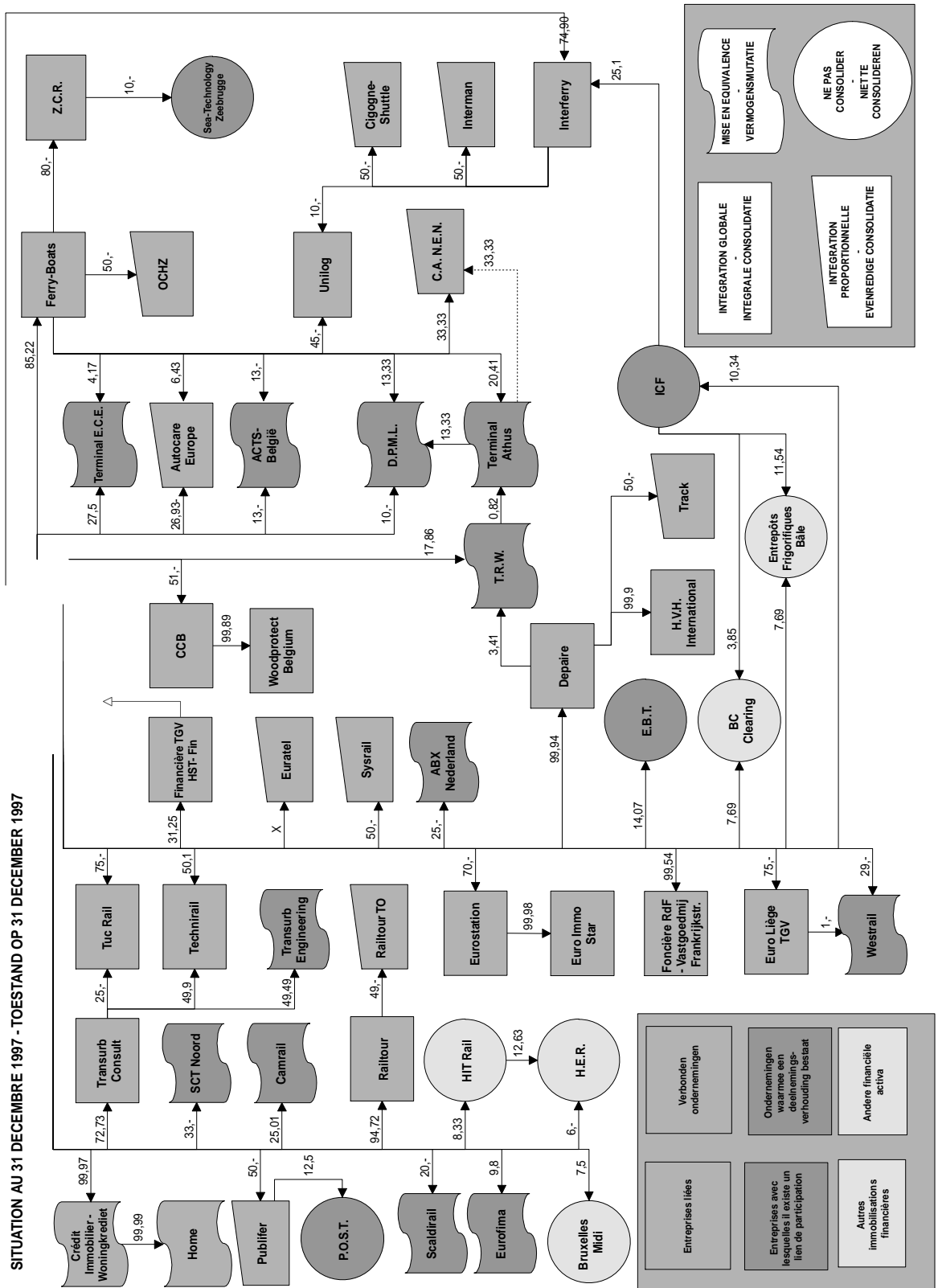
Pour ce qui est du respect des procédures, il n'a pas été relevé d'irrégularités pertinentes qui porteraient atteinte à la conformité des dépenses d'investissement enregistrées pendant la période 1996 – 1999.

En ce qui concerne la procédure des "feux verts", la Cour des comptes recommande de surveiller plus strictement le respect de la procédure, tant par la S.N.C.B. que par l'A.T.T. Au moment où, en se fondant sur la progression des dépenses d'investissement, on estime qu'il y a dépassement d'un crédit d'investissement, les services compétents de la S.N.C.B. devraient introduire une demande de "feu vert" complémentaire sur la base d'une estimation du surcoût de l'investissement. L'A.T.T. pourrait, ainsi, exercer pleinement sa compétence de contrôle vis-à-vis des dépenses d'investissement financées sur les fonds du ministère des Communications et de l'Infrastructure.

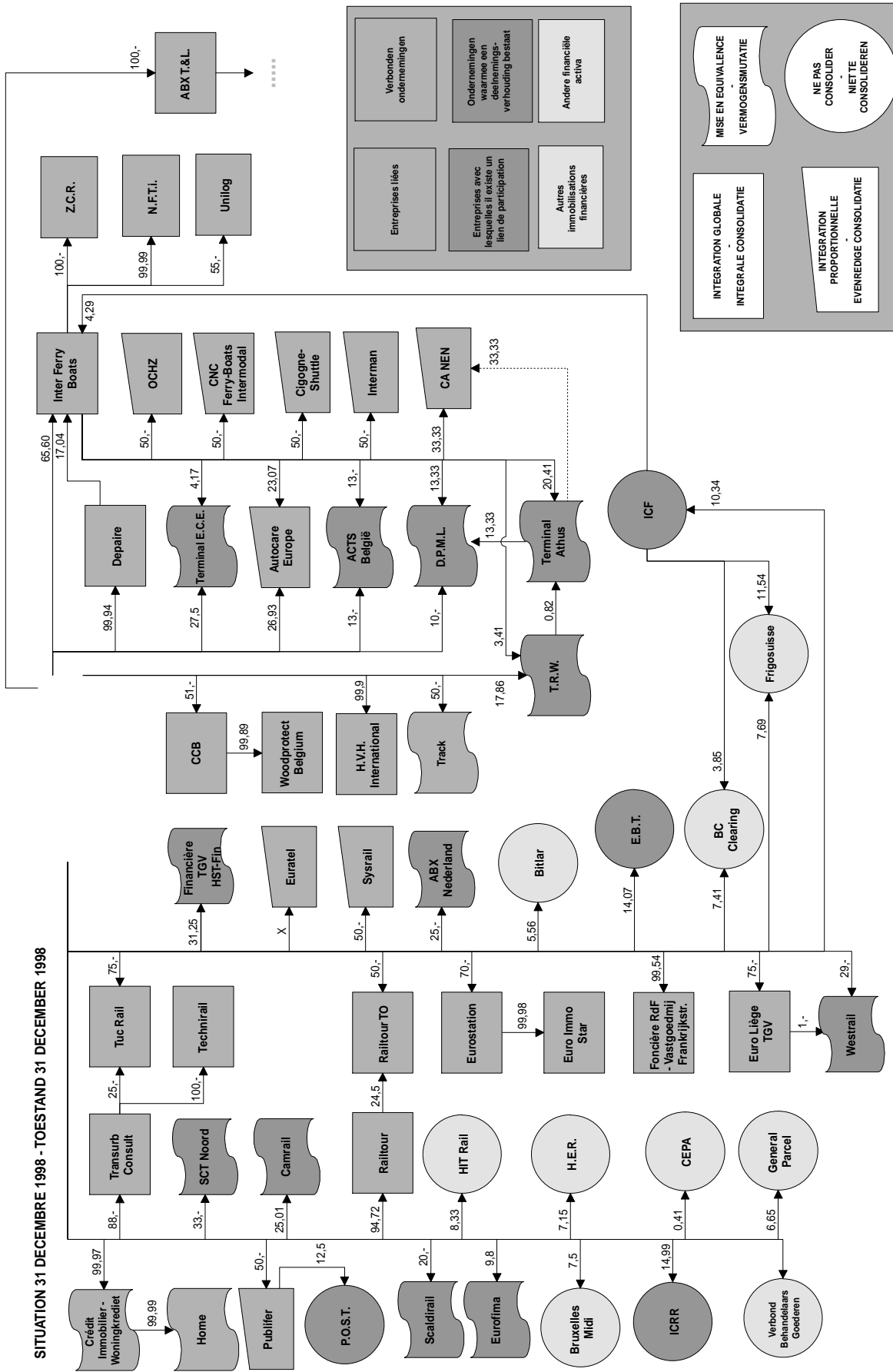
Table des annexes

Annexe I : Développement des activités commerciales	235
Annexe II : Comptabilité analytique tenue par la S.N.C.B. durant la période 1996-1997	243
Annexe III : Organigramme	245
Annexe IV : Description des activités par unité et liste des activités	247
Annexe V : Synthèse des règles pour la détermination de la marge brute de financement	251
Annexe VI : Tableaux de synthèse de ressources et emplois au niveau des comptes annuels pour la période 1996-1999	253
Annexe VII : Tableaux de ressources et emplois publiés pour les deux missions de service public pour l'exercice 1999	255
Autres annexes :	
Résolution de la Chambre des représentants du 11 mai 2000	261
Lettre de la Cour des Comptes du 7 septembre 2000 (Réf. A1 – 1.856.760.L6)	265
Dépêche du 26 avril 2001 de la Vice-Première Ministre et Ministre de la Mobilité et des Transports	271
Lettre du 27 avril 2001 du Président du Conseil d'administration et de l'administrateur délégué de la S.N.C.B. (avec en annexe les commentaires de la S.N.C.B. sur le rapport provisoire de l'auditorat de la Cour des comptes)	277
Commentaires du 2 mai 2001 du Directeur général de l'Administration du transport terrestre et Commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B	305

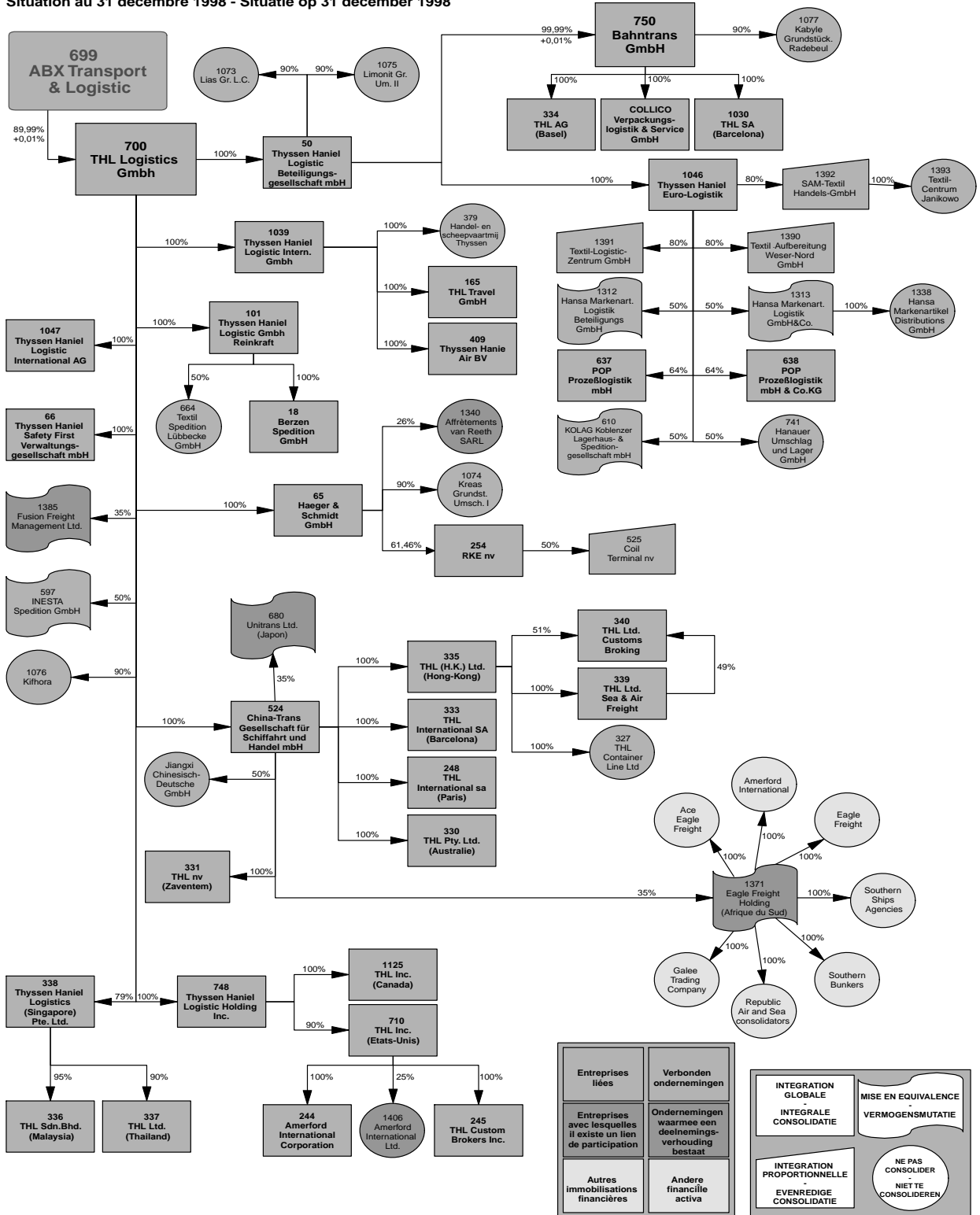
Annexe I Développement des activités commerciales



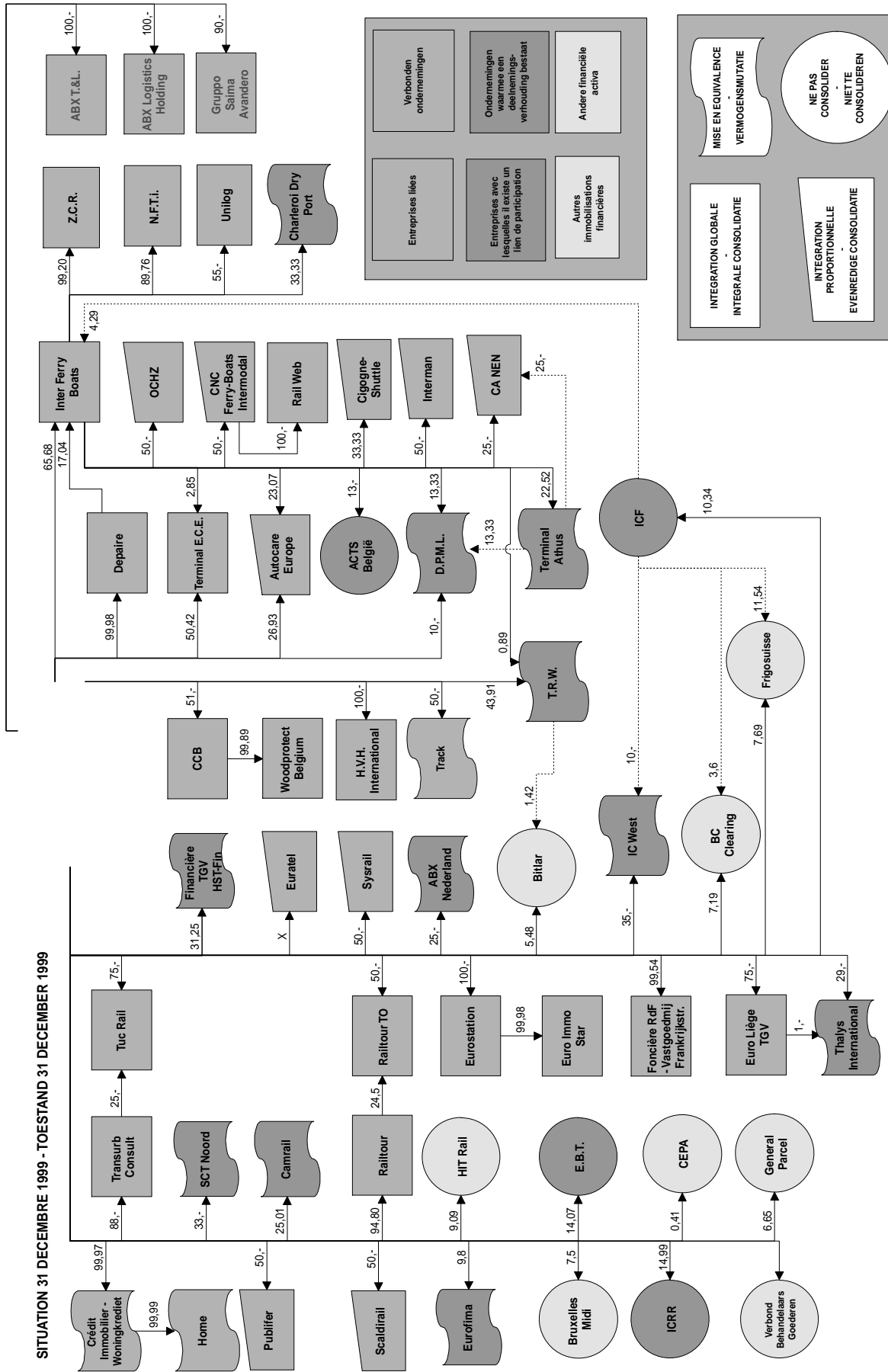
SITUATION 31 DECEMBRE 1998 - TOESTAND 31 DECEMBER 1998



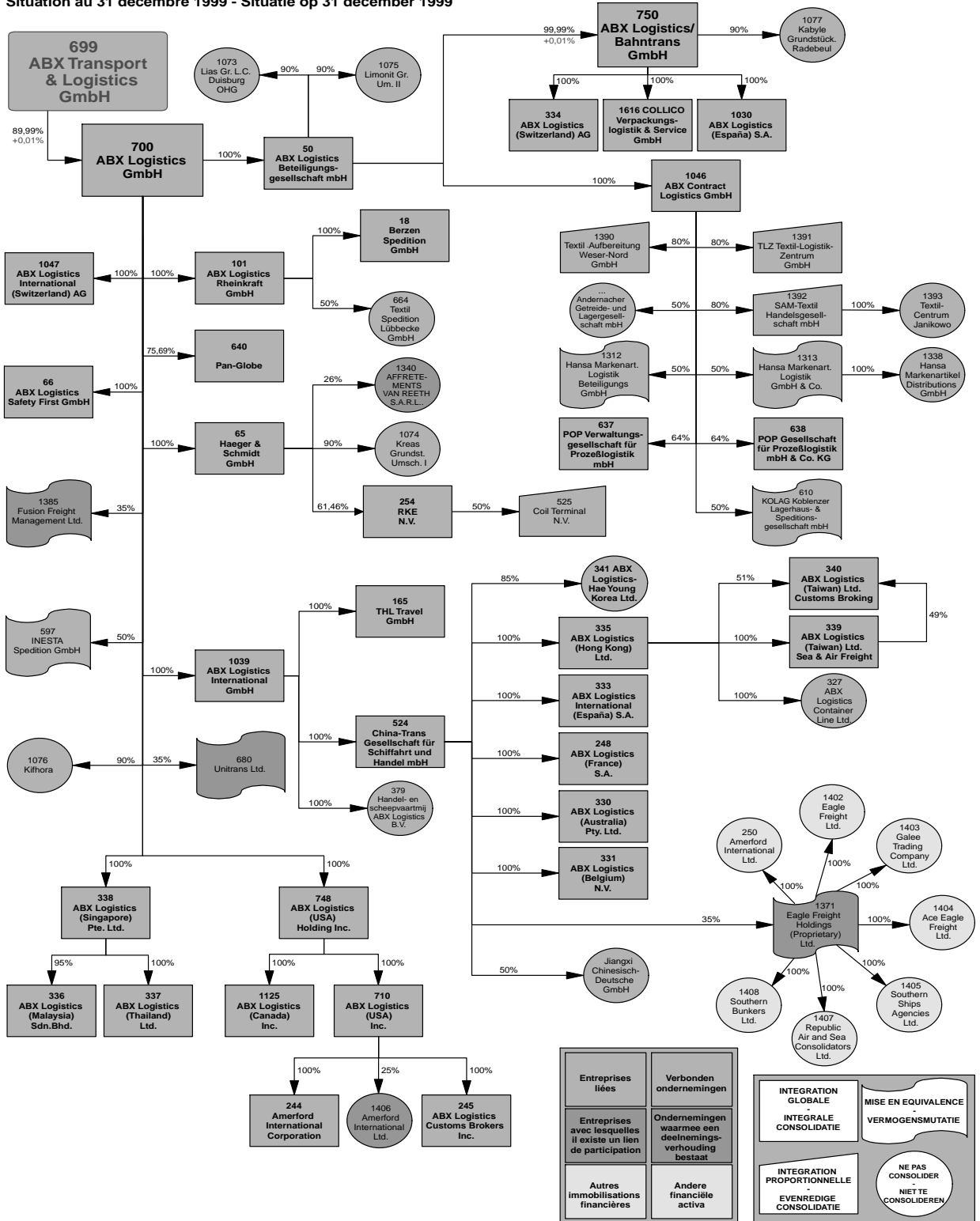
Situation au 31 décembre 1998 - Situatie op 31 december 1998



SITUATION 31 DECEMBRE 1999 - TOESTAND 31 DECEMBER 1999

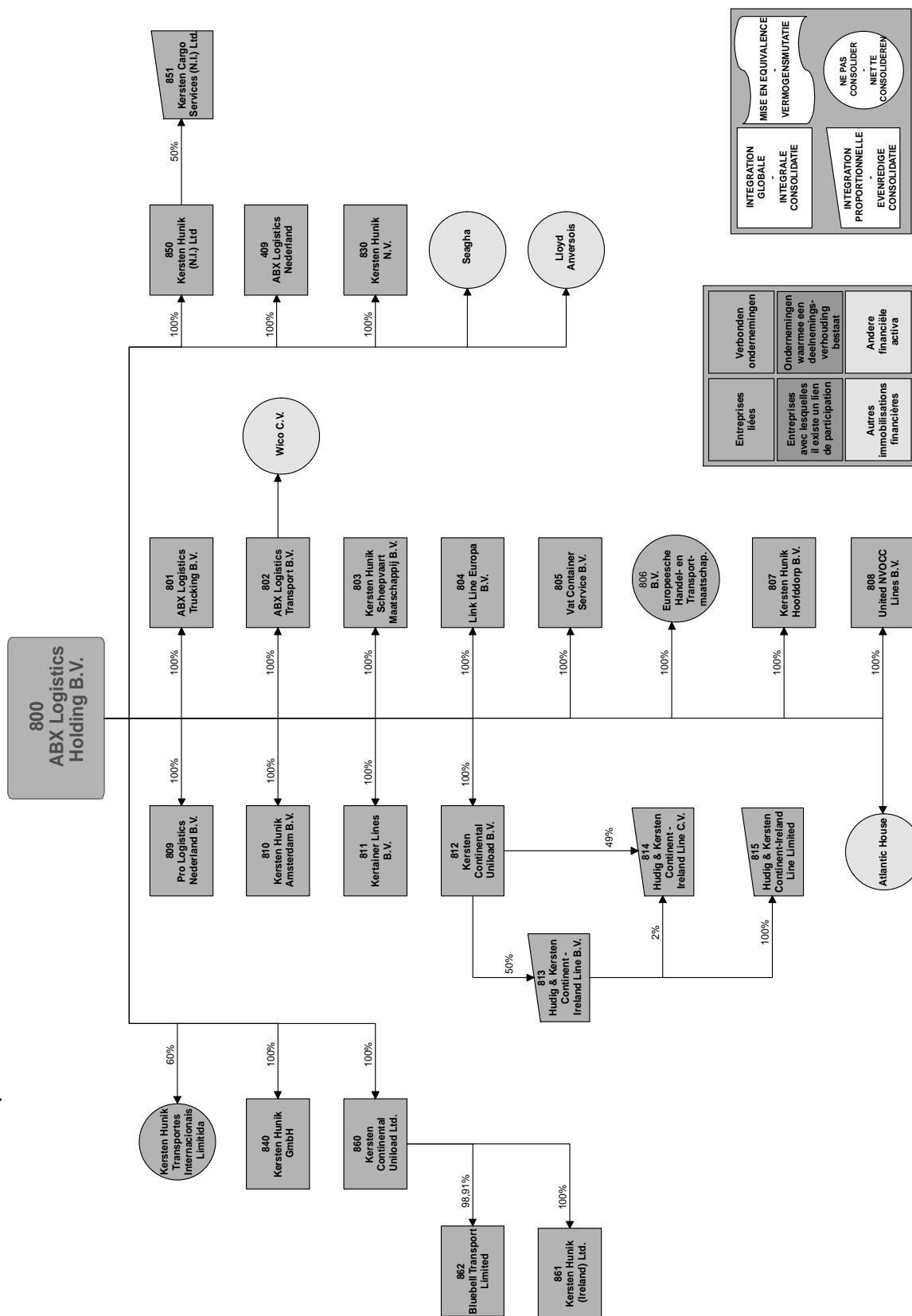


Situation au 31 décembre 1999 - Situatie op 31 december 1999

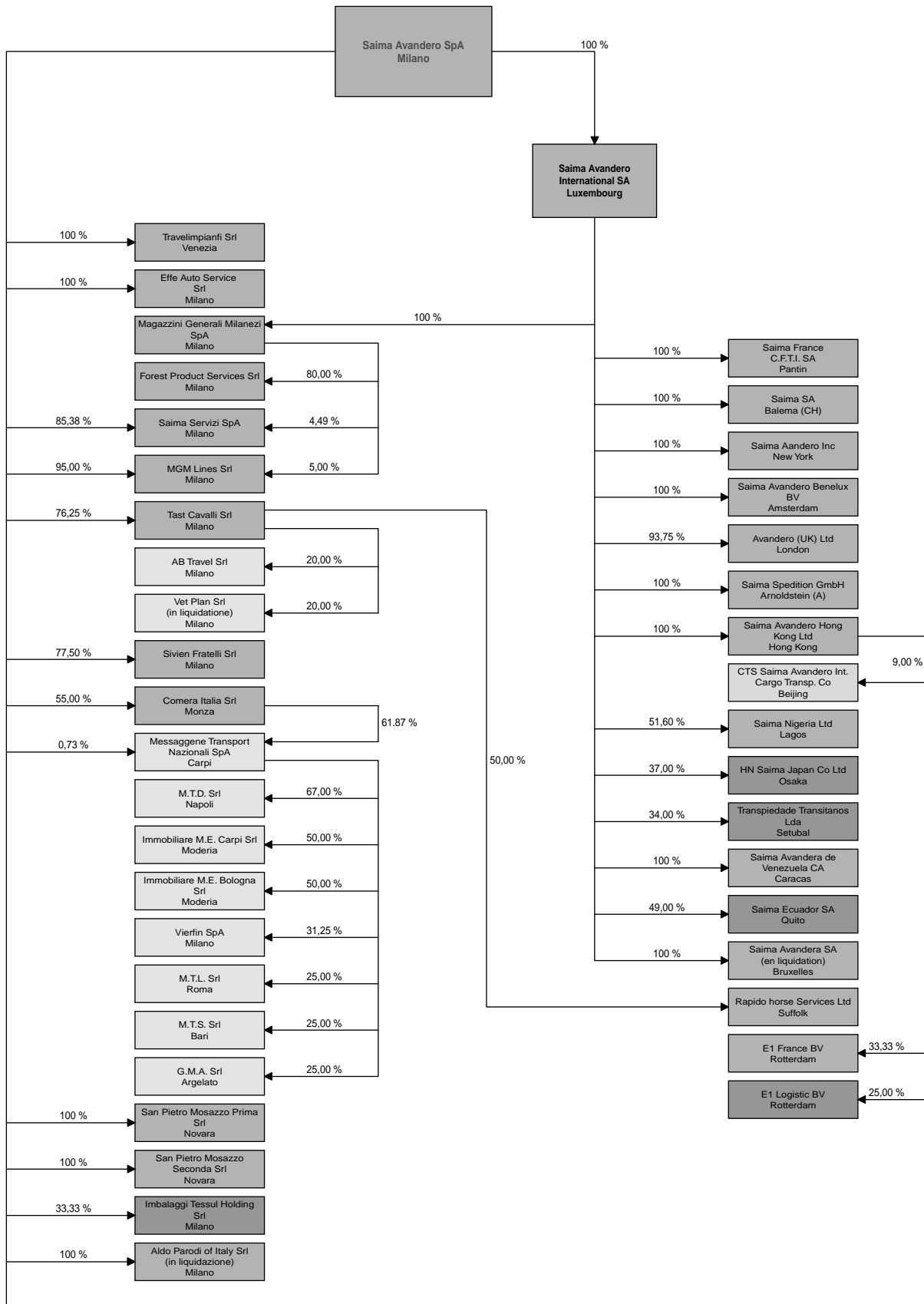


Annexe

Situation au 31.12.99- Situatie op 31.12.99



Gruppo Saima Avandero



1. Enregistrement des charges d'exploitation

La comptabilité analytique de la S.N.C.B. est organisée de manière telle que les charges sont enregistrées en fonction du département ou du service général responsable de la gestion et, au sein du département, en fonction des activités exercées. Le système comptable est conçu de manière telle que les charges d'exploitation peuvent être suivies, en détail, par type d'activité et, pour celle-ci, par activité partielle, par l'attribution de numéros de comptes et de sous-comptes.

Les centres de frais originaux qui ont été retenus sont les suivants :

- services généraux ;
- département infrastructure ;
- département matériel ;
- département transport ;
- département B-Cargo ;
- département achats ;
- ABX ;
- charges à caractère général qui ne correspondent pas à une activité particulière de la S.N.C.B. et dont la responsabilité n'incombe à aucun département ou service en particulier (réductions de valeur sur créances, dotations aux provisions, moins-values sur la réalisation d'immobilisations corporelles).

La comptabilité analytique ayant pour but de connaître les charges de l'exploitation, les charges non directement productives sont réparties entre les centres de frais finaux. A cet effet, les ventilations suivantes sont, en particulier, appliquées :

- 1° les frais généraux, communs à l'ensemble des activités de la S.N.C.B., sont, en application des contrats de gestion, ventilés entre les coûts d'investissement, d'une part, et les charges d'exploitation, d'autre part¹. La part des frais généraux affectée aux investissements est ventilée entre toutes les activités d'investissement par application d'un pourcentage de majoration ; la partie affectée à l'exploitation est partagée entre les départements en fonction de leurs charges d'exploitation ;
- 2° les charges sociales sont ventilées entre les départements et les services généraux en fonction de leurs charges de personnel ;
- 3° Les charges à caractère général découlant d'une activité d'exploitation ordinaire sont ventilées entre les activités du département en fonction de la nature des charges ;
- 4° les charges à caractère général ne découlant pas d'une activité d'exploitation ordinaire ne sont pas ventilées entre les départements, mais sont enregistrées sur des comptes distincts ;
- 5° les charges et produits financiers sont enregistrés sur des comptes distincts pour l'ensemble de la société.

¹ Le premier contrat de gestion stipulait que les frais généraux et les frais de gestion sont appliqués uniformément, suivant le règlement général des finances de la S.N.C.B., sur toutes les prestations de la S.N.C.B. Le deuxième contrat de gestion a confirmé ce principe, mais en l'adaptant à la structure interne modifiée de la société (répartition en centres d'activités et centres de services à partir de l'exercice 1998) en stipulant que les coûts non directement imputables à une activité précise sont catalogués comme frais indirects et appliqués, via la méthode ABC (Activity Based Costing) uniformément sur toutes les prestations et activités des centres d'activités et des centres de services et que le résultat comptable de ces unités centrales et de coordination est imputé sur les activités des centres d'activités et de services.

Le système comptable est, en outre, construit de telle sorte qu'au sein de chaque département, les charges peuvent, par le biais de numéros de comptes et de sous-comptes, être suivies par type d'activité et par activité partielle.

C'est ainsi que les charges du département Infrastructure sont, notamment, enregistrées/imputées aux activités « service des installations » (subdivisées en plus par type d'installation : signalisation, surveillance des passages à niveau, télécommunications, etc.) et « entretien des installations » (subdivisées en plus par type d'installation : ouvrages d'art, bâtiments, signalisation, superstructure de la voie, plate-forme de la voie, télécommunications, etc.). Les charges du département Matériel sont enregistrées suivant la catégorie de matériel à entretenir (locomotives électriques, locomotives diesel, véhicules électriques, voitures à voyageurs tractées, wagons de marchandises, rames TGV, etc.) et distinguées, pour chaque catégorie, en fonction de la nature des frais d'entretien (préparation, réparation, transformation, réparation de pièces détachées, etc.). Au département transport, les charges sont ventilées entre quatre activités principales : gestion des gares (subdivisée en direction des gares, coordination, gestion du personnel, etc.), transport de personnes (détaillé en plus en établissement des titres de transport, accompagnement et contrôle dans les trains, triage, circulation des trains), transport de marchandises (subdivisé en triage, circulation des trains, factage, opérations administratives, etc.), charges de transport par type de matériel et dépenses d'énergie. Les charges propres au département B-Cargo (frais de gestion) sont suivies en fonction de la catégorie de transport (industrie sidérurgique, industrie chimique, industrie automobile) et celles d'ABX suivant la nature des frais généraux : frais de personnel, frais afférents au personnel intérimaire, aux transporteurs privés de publicité, etc.². Les charges des services généraux sont suivies par service et les charges sociales sont enregistrées séparément en fonction de leur catégorie (pensions de retraite et de survie, vacances annuelles, oeuvres sociales, sécurité sociale, formation professionnelle, services habillement, service médical, etc.).

2. Enregistrement des produits d'exploitation

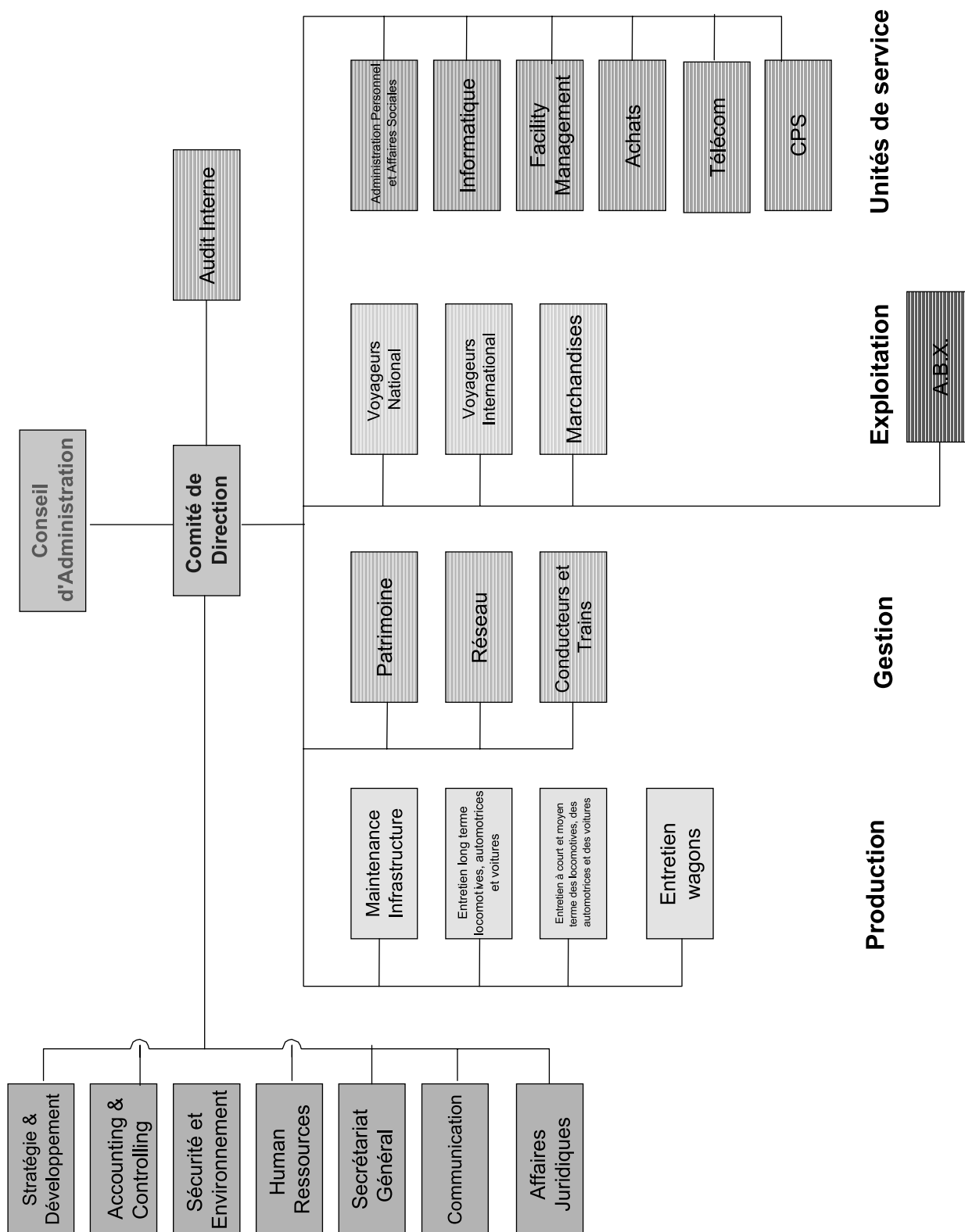
Dans la comptabilité analytique, les produits sont repris quasiment de la même manière que dans la comptabilité générale. Dans les deux comptabilités, ils sont distingués en fonction de catégories importantes - transport intérieur de personnes, transport international de personnes, transport de marchandises par voie ferrée, transport de petits colis, produits accessoires et, pour chaque catégorie, selon le type de produit.

3. Relation entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique

Dans le système comptable, la comptabilité générale et la comptabilité analytique sont liées entre elles. Chaque enregistrement de charges dans la comptabilité générale a pour conséquence que le compte réfléchi est crédité dans la comptabilité analytique. D'autre part, toute inscription de produits dans la comptabilité générale entraîne le débit du compte réfléchi dans la comptabilité analytique. Ces comptes réfléchis opèrent donc une fonction de contrôle, permettant de suivre la concordance entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique. La comptabilité est organisée de manière telle que, chaque mois, une concordance parfaite est réalisée entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique.

² ABX dispose, en outre, d'une comptabilité analytique propre.

Annexe III Organigramme



Annexe IV

Description des activités par unité et liste des activités

1. Centres d'activités

Les centres d'activités sont subdivisés en centres de production, de gestion et d'exploitation.

1.1. Centres de production

Les activités centrales des quatre centres de production peuvent être définies comme suit :

- le centre « Maintenance Infrastructure » assure, notamment, l'entretien des voies, des sous-stations et des caténaires, ainsi que l'entretien des ouvrages d'art. Ce centre est également responsable de l'entreposage et de la distribution de certains articles de stock ;
- le centre « Entretien à long terme des locomotives, automotrices et voitures » exécute, notamment, l'entretien et la réparation des voitures et des locomotives. Il assure aussi la modernisation du matériel roulant, ainsi que la réparation et/ou la fabrication des pièces de rechange nécessaires ;
- le centre « Entretien à court terme des locomotives, automotrices et voitures » assure principalement les travaux d'entretien mineurs, ainsi que la préparation et le nettoyage des locomotives et des voitures ;
- le centre « Entretien wagons » est responsable, entre autres, de l'entretien et de la réparation des wagons.

1.2. Centres de gestion

Les trois centres de gestion regroupent les activités centrales mentionnées ci-après :

- le centre « Réseau » est responsable de la gestion de l'infrastructure, de la fourniture de l'électricité nécessaire, ainsi que de la gestion de l'accès à ce réseau et de la mise en opération de celui-ci ;
- le centre « Conducteurs et trains » fournit les conducteurs et assure la conduite des trains T.G.V., des automotrices électriques et des automotrices diesel. Ce centre fournit, en outre, la traction électrique des trains de voyageurs et de marchandises, ainsi que la traction diesel des trains de voyageurs et de marchandises. Enfin, ce centre fournit également les voitures ;
- le centre « Patrimoine » est responsable de la gestion des bâtiments et terrains de la S.N.C.B.

1.3. Centres d'exploitation

Les centres d'exploitation sont responsables des activités suivantes :

- le centre « Voyageurs National » est responsable de la fourniture de l'accompagnement des trains. Cette unité assure également le transport des voyageurs, pour autant qu'il concerne le transport ferroviaire national ;
- le centre « Voyageurs International » est responsable de la distribution des titres de transport, ainsi que de l'exploitation des services de catering et des trains-couchettes. Cette

unité est également responsable du transport des voyageurs, pour autant qu'il concerne le transport international ;

- le centre « Marchandises » (B-Cargo) est responsable du transport, du marketing et de l'organisation du transport de marchandises, ainsi que de la gestion des wagons de marchandises ;
- ABX assure le transport de colis³.

2. Centres de services

Les centres de services (six au total) remplissent essentiellement des services au profit de toutes les autres unités de la société.

- Le centre « Informatique » fournit les services informatiques centraux (« mainframe »), développe et entretient les logiciels nécessaires et achète et installe les matériels et logiciels nécessaires. Cette unité est également responsable de la formation en matière d'applications informatisées des membres du personnel des autres unités.
- Le service « Administration personnel et Affaires sociales » est responsable de tout ce qui concerne l'administration du personnel et du service de médecine d'entreprise.
- Le centre « Achats » assiste les autres unités à l'occasion de leurs achats (extérieurs) nécessaires.
- Le centre « Facility management » produit les travaux d'impression nécessaires, assure la préparation des repas pour le personnel et est responsable du petit entretien et des services de nettoyage. Cette unité offre également divers services généraux et loue des véhicules (aux autres unités).
- Le centre « Télécom » est responsable de la structure de base en matière de services de télécommunications au sein de la S.N.C.B., des réseaux nécessaires et de la communication opérationnelle.
- Le centre « Corporate prevention services » est responsable des services médicaux (partie médecine du travail).

3. Unités centrales et de coordination

Les unités centrales et de coordination (sept au total, cf. organigramme) exercent une fonction coordinatrice, contributive ou auxiliaire à l'égard de la direction générale de la société.

³ Dans sa lettre de management relative à l'exercice 1998, le collège des commissaires a fait observer qu'ABX tient une comptabilité autonome, dont les opérations ne sont pas centralisées automatiquement dans la comptabilité de la S.N.C.B. L'intégration dans ladite comptabilité est réduite à une reprise mensuelle des soldes enregistrés. Le collège a fait remarquer que cette méthode va à l'encontre de l'article 67 du deuxième contrat de gestion, dans lequel il est stipulé que la comptabilité sera tenue au niveau central pour chaque unité. La société a répondu que 1) la comptabilité de gestion instaurée au centre ABX est efficace et permet à la direction d'avoir une vue claire et détaillée, 2) la procédure a été instaurée et affinée progressivement, longtemps avant que la restructuration de la S.N.C.B. prenne effet au 1er janvier 1998, 3) eu égard aux antécédents comptables d'ABX et à la récente évolution aux niveaux national et international, il ne serait pas souhaitable de modifier radicalement le système comptable actuel.

Overzicht activiteiten	Aperçu des activités
a. Instandhouding Infrastructuur	a. Maintenance Infrastructure
1 Onderhoud sporen	Entretien des voies
79 Onderhoud onderstations & bovenleidingen	Entretien des sous-stations et des caténaires
80 Onderhoud seininrichting	Entretien de la signalisation
2 Onderhoud onderstations, verlichting en verwarming	Entretien des sous-stations, éclairage et chauffage
83 Onderhoud kunstwerken	Entretien des ouvrages d'art
3 Opslag & distributie voorraaditems II	Distribution & entreposage des approvisionnements MI
4 Aannemingen infrastructuur	Entreprises infrastructure
5 Fabricatie & installatie van spooruitrusting, seininrichting & installaties	Fabrication & installation d'équipements pour la voie, la signalisation et les installations
6 Investeringswerken aan eigen II installaties	Investissements sur installations propres à MI
b. Onderhoud lange termijn	b. Entretien long terme
7 Onderhoud & herstelling locomotieven	Entretiens & réparations des locomotives
8 Onderhoud & herstelling motorrijtuigen	Entretiens & réparations des automotrices
9 Onderhoud & herstelling rijtuigen	Entretiens & réparations des voitures
10 Onderhoud & herstelling HST	Entretiens & réparations des rames TGV
11 Opslag & distributie voorraaditems OL	Distribution et entreposage des approvisionnements EL
12 Modernisering van rollend materieel	Modernisation du matériel roulant
13 Herstelling wisselstukken	Réparation de pièces de rechange
84 Fabricatie wisselstukken	Fabrication de pièces de rechange
14 Investeringswerken aan eigen OL installaties	Investissements sur installations propres à EL
90 Diverse activiteiten	Activités diverses
c. Onderhoud korte termijn	c. Entretien court terme
15 Klein onderhoud locomotieven	Petits entretiens des locomotives
16 Klein onderhoud motorrijtuigen	Petits entretiens des automotrices
17 Klein onderhoud rijtuigen	Petits entretiens des voitures
18 Klein onderhoud HST	Petits entretiens des rames TGV
19 Klaarmaken & reinigen motorrijtuigen, rijtuigen en HST	Préparation & nettoyage des automotrices, des voitures et des rames TGV
20 Investeringswerken aan eigen OK installaties	Investissements sur installations propres à EC
91 Diverse activiteiten	Activités diverses
d. Onderhoud wagens	d. Entretien wagons
21 Revisies wagens	Révisions des wagons
81 Diverse activiteiten	Activités diverses
22 Klein onderhoud & herstelling wagens	Petits entretiens & réparation wagons
23 Aannemingen wagens	Entreprises wagons
24 Herstelling van wisselstukken	Réparation de pièces de rechange
85 Fabricaties van wisselstukken en voorraaditems	Fabrication de pièces de rechange et stock
25 Investeringswerken aan eigen OW installaties	Investissements sur installations propres à EW
86 Opslag & distributie voorraaditems OW	Distribution & entreposage des approvisionnements EW
e. Patrimonium	e. Patrimoine
26 Aanbieden patrimonium	Exploitation du patrimoine
f. Network	f. Réseau
27 Beheer netwerkinfrastructuur	Gestion de l'infrastructure du réseau
28 Beheer toegang netwerk	Gestion de l'accès au réseau
29 Operationaliseren netwerk	Opérationnalisation du réseau
30 Leveren electriciteit	Livraison de l'électricité
31 Vormen, rangeren & schouwen vrachtmat.	Formation, triage & contrôle des wagons
32 Distributie vervoersbewijzen	Distribution de titres de transport
33 Reinigen stations	Nettoyage des gares
34 Klein onderhoud sporen	Petits entretiens de la voie
35 Reinigen treinen	Nettoyage des trains
82 Vorming & rangering reizigersmaterieel	Formation & triage du matériel voyageurs
g. Treinen	g. Trains
36 Leveren en besturen van HST-treinen	Fourniture et conduite des TGV
37 Leveren en besturen van elektrische motorstellen	Fourniture et conduite des automotrices électriques
38 Leveren en besturen van dieselmotorstellen	Fourniture et conduite des automotrices diesel
39 Leveren elektrische tractie reizigerstreinen	Fourniture de la traction électrique pour trains de voyageurs
40 Leveren dieseltractie reizigerstreinen	Fourniture de la traction diesel pour trains de voyageurs

Overzicht activiteiten		Aperçu des activités	
87	Leveren elektrisch tractie goederentreinen	Fourniture de la traction électrique pour trains de marchandises	
75	Leveren dieseltractie goederentreinen	Fourniture de la traction diesel pour trains de marchandises	
76	Leveren van rijtuigen	Fourniture de voitures	
77	Leveren tractie vorming & rangering treinen	Fourniture de la traction pour la formation & triage des trains	
78	Leveren van know-how en studies	Fourniture du know-how & études	
h. Reizigers Nationaal		h. Voyageurs Intérieur	
41	Begeleiden van treinen	Accompagnement des trains	
42	Transport Reizigers Nationaal	Transport Voyageurs Intérieur	
i. Reizigers Internationaal		i. Voyageurs International	
43	Distributie vervoersbewijzen	Distribution de titres de transport	
44	Catering	Catering	
45	Diensten aan boord van WL & couchettetreinen	Services à bord des Wagons-lits & trains couchettes	
46	Transport Reizigers Internationaal	Transport Voyageurs International	
j. B-Cargo		j. B-Cargo	
47	Transport, Marketing & organisatie B-Cargo	Transport, Marketing & gestion B-Cargo	
92	Beheer wagens	Gestion des wagons	
k. Personeel		k. Personnel	
48	Medische diensten	Services médicaux	
49	Personeelsadministratie & Sociale Zaken	Administration du personnel & Affaires Sociales	
50	Activiteiten door de Staat betoelaagd	Activités subsidiées par l'Etat	
93	Kas voor geneeskundige verzorging	Caisse des soins de santé	
l. Informatica		l. Informatique	
51	Mainframe diensten	Services mainframe	
52	Ontwikkeling software (incl. edifer en consultancy)	Développement du software (incl. edifer et consultancy)	
73	Onderhoud software	Entretien du software	
74	Aankoop & installatie van hardware en software	Achat & installation du hardware et du software	
89	Netwerkdiensten en bureautica	Services réseau et bureautique	
88	Opleiding van het personeel van andere eenheden	Formation du personnel des autres unités	
m. Facility Management		m. Facility Management	
53	Produceren drukwerk	Production d'imprimés	
54	Bereiden van maaltijden	Préparation de repas	
55	Schoonmaak & klein onderhoud	Nettoyage & petits travaux d'entretien	
56	Aanbieden algemene diensten	Fourniture de soutiens généraux	
57	Verhuur van wegvoertuigen	Location de véhicules automobiles	
n. Aankopen		n. Achats	
58	Aanbieden aankoopdiensten	Fourniture de services d'achat	
o. Telecom		o. Télécom	
59	Geschakelde diensten	Gestion des réseaux commutés	
60	Basisstructuur	Exploitation des structures de base	
61	Informatiessystemen	Gestion des systèmes d'information	
62	Operationele telecommunicatie	Téléphonie opérationnelle	
63	Radionetwerken	Liaison radio	
p. Centrale Coördinatie-eenheden		p. Unités Centrales et de Coordination	
	Management-fee CCE	Management-fee UCC	
	Communicatie	Communication	
64	Strategie & ontwikkeling	Stratégie et développement	
65	Accounting & Controlling	Accounting & Controlling	
66	Veiligheid & milieu	Sécurité & environnement	
67	Human resources	Politique des ressources humaines	
68	Algemeen secretariaat	Secrétariat général	
69	Communicatie	Communication	
70	Juridische zaken	Affaires juridiques	
71	Interne audit	Audit interne	
72	Raad van Bestuur & Directie	Conseil d'Administration & Direction	
q. Corporate Prevention Services		q. Corporate Prevention Services	
94	Corporate Prevention Services	Corporate Prevention Services	

Annexe V

Synthèse des règles pour la détermination de la marge brute de financement

- Les amortissements et reprises d'amortissements sur immobilisations corporelles et incorporelles, les réductions de valeur et reprises de réductions de valeur sur immobilisations corporelles et incorporelles, les amortissements et reprises d'amortissements des subsides en capital et des interventions de tiers pour les investissements, les prélèvements de capital, les intérêts intercalaires sont répartis suivant l'usage (= règle appliquée *de facto* pour l'enregistrement du prélèvement de capital) ;
- certaines dotations, utilisations et reprises aux provisions, l'amortissement du capital et les frais d'établissement sont affectés directement⁴ ;
- les plus-values et moins-values sur la réalisation d'actifs immobilisés et d'actifs circulants, certaines dotations, utilisations et reprises aux provisions, les réductions de valeur et reprises de réductions de valeur sur les stocks, les commandes en cours d'exécution, les créances, autres actifs circulants et les immobilisations financières sont réparties proportionnellement aux produits résultant des facturations internes et externes des unités ;
- les charges financières de gestion sont éliminées et remplacées par les charges financières nettes enregistrées (= charges financières de l'exercice diminuées des produits financiers de celui-ci). Elles sont attribuées aux unités en fonction des actifs nets attribués ;
- les résultats financiers découlant du cash flow et du cash drain⁵ des unités ne sont pas attribués aux missions de service public durant l'exercice 1999 (première année d'application), étant donné que c'est l'article 69 du premier avenant qui a imposé cette attribution dans le deuxième contrat de gestion ;
- pour les dividendes octroyés à la Financière TGV, un traitement spécial a été adopté :
 - la partie relative aux investissements déjà exécutés pour le TGV est attribuée suivant la localisation des investissements effectués (principalement l'infrastructure, relevant, donc, de la seconde mission de service public) ;
 - la partie relative au solde pas encore utilisé est répartie en fonction des charges financières nettes.Cette scission est due au fait que, conformément à l'article 3, § 2, alinéa 2, de la loi du 17 mars 1997 relative au financement du projet TGV, la S.N.C.B. a la possibilité, sous sa responsabilité, d'utiliser provisoirement les fonds à d'autres fins en attendant le paiement effectif des dépenses d'investissement en question ;
- le résultat courant des unités est réparti entre les missions de service public et les autres missions pour neutraliser l'effet des facturations internes par rapport au prix de revient ;
- les résultats exceptionnels des diverses unités, à l'exception des centres « Voyageurs National » et « Réseau », ne sont pas répartis entre les deux missions de service public et les autres missions, parce que la composition des prix de transfert est calculée exclusivement sur la base des résultats de la gestion courante de l'entreprise.

⁴ L'utilisation des provisions (= produits sans incidence sur la trésorerie) qui neutralise les frais de restructuration en question au niveau des comptes de résultats est éliminée dans le tableau des ressources et emplois comme produits sans incidence sur la trésorerie (l'impact de la constitution et de l'utilisation des provisions est commenté à la section du chapitre VII consacré au cadre comptable).

⁵ Il s'agit d'un déficit dans le flux financier découlant de la fonction d'exploitation.

Annexe VI

Tableaux de synthèse de ressources et emplois au niveau des comptes annuels pour la période 1996-1999

(en francs)

	1996	1997	1998	1999
	S.N.C.B.	S.N.C.B.	S.N.C.B.	S.N.C.B.
Fonction d'exploitation	2.181.946.417	3.038.437.844	3.721.747.094	3.549.843.829
- Résultat net de l'exercice (a)	<u>3.285.057.007</u>	<u>5.148.523.634</u>	<u>2.605.786.855</u>	<u>- 130.056.961</u>
- Eliminations (b)	5.467.003.424	8.186.961.478	6.327.533.949	3.419.786.868
- Marge brute de financement (a) + (b) = (c)				
- Rémunération du capital (d)	-	2.107.575.282	5.440.106.709	5.826.250.000
Marge brute de financement après rémunération du capital (c)- (d) = (e)	5.467.003.424	6.079.386.196	887.427.240	-2.406.463.132
Fonction d'investissement				
1) Immobilisations corporelles et incorporelles et stocks				
a) Emplois (f)	<u>49.471.486.794</u>	<u>44.799.027.710</u>	<u>49.098.834.343</u>	<u>50.646.519.748</u>
- Investissements en immobilisations corporelles et incorporelles	48.118.048.185	44.444.160.772	45.962.180.007	49.466.900.630
- Variations de stock	1.353.438.609	354.866.938	3.136.654.336	1.179.619.118
b) Ressources (g)	<u>39.009.986.865</u>	<u>43.379.916.460</u>	<u>33.074.850.136</u>	<u>37.623.051.653</u>
- Intervention de l'Etat	21.153.100.000	24.341.644.800	24.016.200.000	24.611.800.000
- Financière TGV	-	6.727.536.623	5.041.000.000	5.311.174.412
- Intervention des Pays-Bas	-	-	-	129.734.199
- Subsidés	1.352.087.168	1.411.045.876	498.237.365	305.659.711
- Intervention de tiers	25.008.621	1.192.912	56.989.290	171.694.116
- Cessions (désinvestissements)	16.479.791.076	10.898.496.249	3.462.423.481	7.092.989.215
c) Total ressources – emplois (g) – (f) = (h)	-10.461.499.829	-1.419.111.250	-16.023.984.207	-13.023.468.095
2) Immobilisations financières				
a) Acquisitions (= emplois) (i)	656.720.903	599.293.222	6.363.237.284	7.915.562.075
b) Cessions (= ressources) (j)	89.115.921	126.525.171	127.878.960	65.790.898
c) Total ressources – emplois (j) – (i) = (k)	-567.604.982	-472.768.051	-6.235.358.324	-7.849.771.177
Fonction de financement				
- Créances :				
Augmentation (= emploi)		10.329.048.077		760.705.166
Diminution (= ressource)	206.922.490		4.078.351.795	
- Dettes :				
Augmentation (= ressource)	7.494.858.133	20.806.245.027		12.789.140.976
Diminution (= emploi)			1.821.045.003	
- Solde non utilisé Financière TGV (=ressource)	-	7.463.094.338	9.959.000.000	9.688.825.588
- Solde non utilisé de l'intervention des Pays-Bas (= ressource)	-	-	-	5.993.546.927
- Placements de trésorerie :				
Augmentation (= emploi)	2.139.679.136	22.127.798.183		4.431.105.921
Diminution (=ressource)			9.155.608.499	
Total ressources – emplois concernant la fonction de financement	5.562.101.387	-4.187.506.895	21.371.915.291	23.279.702.404

1999

Annexe 5

Première mission de service public RESSOURCES ET EMPLOIS

(Hors variation des créances, des dettes, des placements de trésorerie et des écarts positifs ou négatifs annuels – versements moins investissements – provenant de la Financière TGV et de l'Etat dans le cadre de l'intervention des Pays-Bas).

1. MARGE BRUTE D'AUTOFINANCEMENT APRES REMUNERATION DU CAPITAL

(au vu du compte de résultats de VAN et du résultat courant des autres entités)

Résultat net	-2.038.890.292
Résultat courant des entités autres que VN et Réseau	-1.251.249.462
Amortissements, reprises d'amortissements, réductions de valeur et reprises de réductions de valeur sur actifs corporels et incorporels, sur subsides en capital et sur interventions de tiers pour investissements	3.783.873.242
Prélèvement sur le capital	-4.631.555.245
Dotations, utilisations et reprises aux provisions	-607.022.487
Plus-values et moins-values sur réalisation d'actifs immobilisés et circulants	0
Redevance infrastructure (si non applicable à des opérateurs privés: 3 premiers mois 1999)	1.146.178.731
Charges financières (différence, y compris la part du dividende de la Financière TGV relative aux excédents de versement)	1.676.712.777
Charges non décaissées et produits non perçus	449.677.809
Divers:	171.250.553
<i>réductions de valeur sur stocks, créances et commandes en cours</i>	192.751.196
<i>excédents d'inventaire:</i>	-21.500.643
Marge brute d'autofinancement avant rémunération du capital	-1.301.024.374
Rémunération du capital	0
Marge brute d'autofinancement après rémunération du capital	-1.301.024.374

2. FLUX RELATIFS AUX INVESTISSEMENTS INCORPORELS ET CORPORELS ET AUX VARIATIONS DES STOCKS

Crédit d'investissements de l'Etat	6.862.433.601
Interventions de la Financière TGV et de l'Etat (intervention des Pays-Bas) à concurrence des investissements réalisés au cours de la période	0
Subsides en capital et interventions de tiers	12.991.089
Cessions d'actifs	120.211.054
Total des ressources	6.995.635.744

Investissements réalisés	7.567.783.596
Variations des stocks	467.217.758
Total des emplois	8.035.001.354

Flux nets **-1.039.365.610**

3. FLUX RELATIFS AUX IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Cessions et cautionnements reçus	11.024.952
Acquisitions et cautionnements versés	111.764.593

Flux nets **-100.739.641**

4. RECAPITULATION DES FLUX NETS

Marge brute d'autofinancement après rémunération du capital	-1.301.024.374
Flux relatifs aux investissements incorporels et corporels et aux variations des stocks	-1.039.365.610
Flux relatifs aux immobilisations financières	-100.739.641

Flux nets totaux **-2.441.129.625**

RESSOURCES ET EMPLOIS

(Hors variation des créances, des dettes - sauf solde non encore utilisé de l'intervention des Pays-Bas -, des placements de trésorerie et des écarts positifs ou négatifs annuels – versements moins investissements – provenant de la Financière TGV et de l'Etat dans le cadre de l'intervention des Pays-Bas).

1. MARGE BRUTE D'AUTOFINANCEMENT APRES REMUNERATION DU CAPITAL

(au vu du compte de résultats de Réseau et du résultat courant des autres entités)

Résultat net	-1.005.057.238
Résultat courant des entités autres que VN et Réseau	665.842.673
Amortissements, reprises d'amortissements, réductions de valeur et reprises de réductions de valeur sur actifs corporels et incorporels, sur subsides en capital et sur interventions de tiers pour investissements	16.541.823.594
Prélèvement sur le capital	-16.967.120.877
Dotations, utilisations et reprises aux provisions	-151.771.400
Plus-values et moins-values sur réalisation d'actifs immobilisés et circulants	0
Redevance infrastructure (si non applicable à des opérateurs privés: 3 premiers mois 1999)	-1.668.498.499
Charges financières (différence, y compris la part du dividende de la Financière TGV relative aux excédents de versement)	6.832.562.265
Charges non décaissées et produits non perçus	-17.059.766
Divers:	-93.020.926
<i>réductions de valeur sur stocks, commandes en cours et créances:</i>	-53.728.493
<i>excédents d'inventaire:</i>	-39.292.433
<u>Marge brute d'autofinancement avant rémunération du capital</u>	4.137.699.826
<u>Rémunération du capital</u>	3.293.210.493
Marge brute d'autofinancement après rémunération du capital	844.489.333

2. FLUX RELATIFS AUX INVESTISSEMENTS INCORPORELS ET CORPORELS ET AUX VARIATIONS DES STOCKS

Crédit d'investissements de l'Etat	17.749.366.399
Interventions de la Financière TGV et de l'Etat (intervention des Pays-Bas) à concurrence des investissements réalisés au cours de la période	5.358.075.946
Subsides en capital et interventions de tiers	435.569.722
Cessions d'actifs	149.323.017
Total des ressources	23.692.335.084
Investissements réalisés	30.478.714.177
Variations des stocks	370.514.453
Total des emplois	30.849.228.630
Flux nets	-7.156.893.546

3. FLUX RELATIFS AUX IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Cessions et cautionnements reçus	37.947.528
Acquisitions et cautionnements versés	617.520.988
Flux nets	-579.573.460

4. FLUX RELATIFS AU FINANCEMENT

Montant non encore utilisé de l'intervention des Pays-Bas (versements + intérêts sur excédents temporaires - investissements cumulés réalisés)	5.993.546.927
--	----------------------

5. RECAPITULATION DES FLUX NETS

Marge brute d'autofinancement après rémunération du capital	844.489.333
Flux relatifs aux investissements incorporels et corporels et aux variations des stocks	-7.156.893.546
Flux relatifs aux immobilisations financières	-579.573.460
Flux relatifs au financement	5.993.546.927
Flux nets totaux	-898.430.746

Autres annexes *

* Elles comprennent les pièces relatives à la mission assignée à la Cour des comptes en exécution de la résolution de la Chambre des représentants du 11 mai 2000, ainsi que le texte des commentaires adressés à la Cour par les instances concernées dans le cadre de la procédure contradictoire.

DOC 50 **0489/006**

DOC 50 **0489/006**

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

11 mei 2000

VOORSTEL VAN RESOLUTIE
betreffende de NMBS

TEKST AANGENOMEN IN PLENAIRE VERGADERING

Voorgaande documenten :

Doc 50 **0489/ (1999-2000)** :

001 : Voorstel van resolutie van de heer Somers, Mevr. Coenen en de heren Depreter, Bartholomeeussen, Wauthier en Vanoost.

002 : Amendement.

003 : Verslag.

004 : Tekst aangenomen door de commissie.

005 : Amendementen voorgesteld na indiening van het verslag.

Zie ook :

Handelingen van de Kamer van volksvertegenwoordigers :
11 mei 2000

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

11 mai 2000

PROPOSITION DE RÉSOLUTION
relative à la SNCB

TEXTE ADOPTÉ EN SÉANCE PLÉNIÈRE

Documents précédents :

Doc 50 **0489/ (1999-2000)** :

001 : Proposition de résolution de M. Somers, Mme Coenen et MM. Depreter, Bartholomeeussen, Wauthier et Vanoost.

002 : Amendement.

003 : Rapport.

004 : Texte adopté par la commission.

005 : Amendements présentés après le dépôt du rapport.

Voir aussi :

Annales de la Chambre des représentants :
11 mai 2000

An n e x e

1214

<p>AGALEV-ECOLO : <i>Anders gaan leven / Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales</i> CVP : <i>Christelijke Volkspartij</i> FN : <i>Front National</i> PRL FDF MCC : <i>Parti Réformateur libéral - Front démocratique francophone-Mouvement des Citoyens pour le Changement</i> PS : <i>Parti socialiste</i> PSC : <i>Parti social-chrétien</i> SP : <i>Socialistische Partij</i> VLAAMS BLOK : <i>Vlaams Blok</i> VLD : <i>Vlaamse Liberalen en Democraten</i> VU&ID : <i>Volksunie&ID21</i></p>	
<p><i>Afkortingen bij de nummering van de publicaties :</i> DOC 50 0000/000: <i>Parlementair document van de 50e zittingsperiode + het nummer en het volgnummer</i> QRVA : <i>Schriftelijke Vragen en Antwoorden</i> HA : <i>Handelingen (Integraal Verslag)</i> BV : <i>Beknopt Verslag</i> PLEN : <i>Plenum</i> COM : <i>Commissievergadering</i></p>	<p><i>Abréviations dans la numérotation des publications :</i> DOC 50 0000/000 : <i>Document parlementaire de la 50e législature, suivi du n° et du n° consécutif</i> QRVA : <i>Questions et Réponses écrites</i> HA : <i>Annales (Compte Rendu Intégral)</i> CRA : <i>Compte Rendu Analytique</i> PLEN : <i>Séance plénière</i> COM : <i>Réunion de commission</i></p>
<p><i>Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers</i> Bestellingen : Natieplein 2 1008 Brussel Tel. : 02/ 549 81 60 Fax : 02/549 82 74 www.deKamer.be e-mail : alg.zaken@deKamer.be</p>	<p><i>Publications officielles éditées par la Chambre des représentants</i> Commandes : Place de la Nation 2 1008 Bruxelles Tél. : 02/ 549 81 60 Fax : 02/549 82 74 www.laChambre.be e-mail : aff.generales@laChambre.be</p>

DE KAMER VAN VOLKSVERTEGENWOORDIGERS,

1. ondersteunt de opdracht van de regering om een grondig en objectief onderzoek te laten verrichten naar alle financiële stromen in en rond de NMBS ;

2. vraagt de regering haar de resultaten van dit onderzoek mee te delen van zodra de regering deze in haar bezit heeft ;

3. vraagt de regering binnen drie maanden een eerste interimrapport over te zenden aan de Kamer. Het eindrapport dient binnen negen maanden aan de regering overgezonden te worden. De regering legt dit rapport, samen met haar besluiten, één maand later voor aan de Kamer;

4. draagt aan het Rekenhof de taak op toezicht uit te oefenen op de goede besteding, door de NMBS, van rijksmiddelen, en zulks met toepassing van de artikelen 5 en 5bis van de organieke wet van 29 oktober 1846 op de oprichting van het Rekenhof, zoals gewijzigd bij de wet van 10 maart 1998 om te antwoorden op de vragen die door de minister van Mobiliteit en Vervoer gesteld werden in haar brief aan de Kamer van 7 april 2000.⁽¹⁾

LA CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS,

1. appuie la demande du gouvernement de réaliser une étude approfondie et objective de tous les flux financiers à l'intérieur et autour de la SNCB ;

2. demande au gouvernement de lui communiquer les résultats de cette étude aussitôt qu'il en disposera ;

3. demande au gouvernement de lui transmettre un premier rapport intermédiaire dans les trois mois. Le rapport final devra être transmis au gouvernement dans les neuf mois. Le gouvernement présentera ce rapport, ainsi que ses conclusions, un mois plus tard à la Chambre;

4. confie à la Cour des comptes la mission de contrôler le bon emploi par la SNCB des deniers publics, en application des articles 5 et 5bis de la loi du 29 octobre 1846 organique de la Cour des comptes, modifiée par la loi du 10 mars 1998, en vue de répondre aux questions formulées par la ministre de la Mobilité et des Transports dans sa lettre du 7 avril 2000 adressée à la Chambre.⁽¹⁾

(1) Verslag van de heer Ludo Van Campenhout (DOC 50 0489/003) Bijlage.

(1) Rapport de M. Ludo Van Campenhout (DOC 50 0489/003) Annexe.

Lettre de la Cour des Comptes du 7 septembre 2000
(Réf. A1 – 1.856.760.L6)



Bruxelles, le 7 septembre 2000.
2, rue de la Régence
1000 BRUXELLES

N° A 5 - 1.856.760 L5

Monsieur le Président,

Par une résolution adoptée en séance plénière le 11 mai 2000, la Chambre des représentants a confié à la Cour des comptes la mission de contrôler le bon emploi, par la S.N.C.B., des deniers publics, en application des articles 5 et 5bis de la loi du 29 octobre 1846, relative à l'organisation de la Cour des comptes.

Par sa lettre du 6 juin 2000, la Cour des comptes vous a informé des questions d'audit susceptibles de rencontrer les préoccupations exprimées par la Chambre lors du vote de la résolution du 11 mai précitée. Conformément à la procédure externe suivie par la Cour en matière de contrôle du bon emploi des deniers publics, ces questions ont fait l'objet d'une étude permettant de s'assurer que les informations nécessaires pour y répondre sont disponibles. A cet effet, des échanges de vues ont été menés avec la Vice-Première Ministre et Ministre de la Mobilité et des Transports, ainsi qu'avec la S.N.C.B.

A l'issue de ces premiers devoirs et de ces contacts, la Cour a pu confirmer les questions d'audit qu'elle avait provisoirement retenues. Quelques précisions complémentaires ont toutefois été ajoutées compte tenu des informations et des réactions recueillies.

Monsieur H. DE CROO,
Président de la Chambre des représentants,
Palais de la Nation
Place de la Nation, 2
1008 BRUXELLES

La Cour des comptes se propose dès lors de répondre aux questions d'audit reprises ci-après, pour la période 1996-1999.

*

* *

La réglementation européenne

Le premier objectif sera de rappeler les principales directives imposées par les autorités européennes en matière d'organisation et de comptabilité des activités de transport par rail. Il sera examiné dans quelle mesure l'Etat belge a transposé ces directives dans la réglementation nationale et dans quelle mesure la réglementation est appliquée par la S.N.C.B. et l'Etat belge.

Le cadre comptable

Les obligations comptables de la S.N.C.B. seront également décrites, compte tenu des diverses dispositions légales ou réglementaires qui la concernent, en particulier en vue d'explicitier la mesure dans laquelle la mise en oeuvre de ces obligations affecte la présentation des charges et produits des missions de service public.

L'exécution des missions de service public

Le système comptable de la S.N.C.B. et la méthode d'évaluation adoptée par le contrat de gestion permettent-ils de différencier valablement les mouvements financiers qui concernent les missions de service public et ceux qui concernent les activités commerciales ? Est-il possible d'isoler les flux financiers qui se rapportent aux missions de service public ?

Les différentes sommes versées par l'Etat ont-elles été utilisées pour la réalisation des missions de service public pour lesquelles elles ont été allouées ?

Les missions de service public, les centres d'activités et de services et les filiales de la S.N.C.B.

Les "facturations internes" entre les centres d'activités et de services et les unités centrales de coordination de la S.N.C.B., ainsi que les relations entre la S.N.C.B. et ses filiales font-elles l'objet de dispositions claires et appropriées dans les cas où ces opérations sont susceptibles d'avoir un impact sur l'exécution des missions de service public ?

Ces dispositions sont-elles respectées ?

Les "facturations internes" entre centres d'activités et de services et les facturations entre la S.N.C.B. et ses filiales sont-elles équitables ?

Les investissements

La Cour n'estime pas possible de porter une appréciation sur chacun des investissements accomplis au cours des dernières années. Par contre, elle considère qu'un examen des procédures d'investissements, en ce compris l'évaluation des investissements par la S.N.C.B. elle-même, permettrait de répondre à l'essentiel des interrogations des parlementaires à ce sujet.

Les investissements dans les missions de service public

Les procédures en matière d'investissements permettent-elles de garantir la conformité des enregistrements comptables, en termes d'exactitude, d'exhaustivité, de réalité, de propriété et de destination ?

Le processus d'élaboration et d'approbation en matière d'investissements prend-t-il en compte une évaluation a priori de l'adéquation entre ces investissements et la bonne exécution des missions de service public ? La réalité et la spécialité de ces investissements font-elles l'objet d'un suivi et leur impact effectif sur l'exécution des missions de service public est-il évalué ? A cet effet, une distinction sera opérée entre, d'une part, l'élaboration et les adaptations du plan décennal d'investissements (lequel implique l'intervention du gouvernement) et, d'autre part, le suivi des obligations de la S.N.C.B. effectué par l'Administration du transport.

Les procédures d'approbation et de contrôle des marchés publics conclus dans le cadre des missions de service public donnent-elles une assurance raisonnable que ces marchés respectent la réglementation des marchés publics ?

Les investissements et les prises de participation dans des activités commerciales

En ce qui concerne les investissements et prises de participation dans des activités commerciales, quelles sont les obligations et limites imposées à la S.N.C.B. par la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises économiques, les statuts de la société et les contrats de gestion ? Ces obligations ont-elles été respectées ?

Le processus d'élaboration, de décision et de suivi des investissements et prises de participation dans des activités commerciales intègre-t-il une évaluation de l'impact de ces investissements sur la situation financière et les résultats de la S.N.C.B. ?

Cette évaluation permet-elle de garantir la capacité de la S.N.C.B. à respecter ses obligations de service public ?

La gestion

La structure et les processus décisionnels des organes de gestion de la S.N.C.B. sont-ils conformes aux principes d'un «corporate governance», qui imposent notamment que :

- les objectifs de l'organisation et la stratégie pour les réaliser sont clairement établis par les organes de gestion, dans le respect des dispositions légales et réglementaires ;
- les organes de gestion prévoient des procédures de contrôle interne suffisantes pour la réalisation de leurs objectifs, en ce compris un service d'audit interne et un comité d'audit interne chargés de veiller à leur concrétisation ;
- l'information disponible sur la situation financière, la gestion et les objectifs de l'organisation répond à des exigences de qualité en termes de reporting, d'exactitude et de ponctualité ;

- la structure des organes de gestion est suffisamment transparente et que les compétences des divers organes de gestion sont suffisamment précises afin de prévenir les conflits d'intérêts ou les concentrations de pouvoirs.

Les contrats de gestion

Le processus d'élaboration et d'approbation des contrats de gestion et de leurs avenants intègre-t-il des études permettant d'objectiver l'équilibre entre les obligations réciproques de l'Etat et de la S.N.C.B. ?

Le respect des contrats de gestion fait-il l'objet d'une évaluation par le Gouvernement fédéral ? Cette évaluation est-elle effective, objective et pertinente ?

*

* *

Compte tenu des résultats de son étude, la Cour a décidé de confier la réalisation de cette mission à des membres de son auditorat, ainsi qu'à des experts externes, sous la direction de son collègue. Ces experts externes seront engagés conformément à la législation sur les marchés publics.

La Cour des comptes estime que son projet de rapport pourra être élaboré dans un délai de cinq mois après l'envoi de la lettre de mission à la Vice-Première Ministre et Ministre de la Mobilité et des Transports ainsi qu'à la S.N.C.B. Ensuite, la Cour procédera à un échange de vues contradictoire avec les audités, après quoi le rapport définitif sera adressé à la Chambre des représentants.

Suite à votre demande, la Cour des comptes informera la Chambre des représentants de l'état d'avancement de son audit, le 15 octobre prochain.

PAR ORDONNANCE :
Le Greffier en Chef,

LA COUR DES COMPTES :
Le Premier Président,

F. VAN DEN HEEDE

J. VAN de VELDE

Depêche du 26 avril 2001 de la Vice-Première Ministre et Ministre de la Mobilité et des Transports

LA VICE-PREMIERE MINISTRE
Ministre de la Mobilité et des Transports

DE VICE-EERSTE MINISTER
Minister van Mobiliteit en Vervoer

Bruxelles, le

26-04-2001

Isabelle DURANT



Monsieur W. DUMAZY
Premier Président
Monsieur F. VAN DEN HEEDE
Greffier en Chef
La Cour des Comptes
Rue de la Régence, 2
1000 BRUXELLES

Vos réf. : A1-1.856.760 B11
Nos réf. : ID/ECOBU/ *Sers* /CHS

Rapport provisoire de l'audit de la SNCB - commentaires et questions

Monsieur le Premier Président,
Monsieur le Greffier en Chef,

Faisant référence à votre lettre du 28 mars 2001, j'articulerai mes commentaires en deux temps.

Dans un premier temps, je formulerai une série d'observations ou de remarques.

L'audit a porté sur les années 1996 à 1999. Un certain nombre de remarques formulées par la Cour des Comptes portent également, et à juste titre, sur des faits qui se sont passés dans le courant de l'année 2000.

Je me permettrai donc d'étayer ces remarques de quelques commentaires supplémentaires, si cela peut contribuer à la meilleure information de la Cour des Comptes.

- Par rapport à la réglementation européenne, je partage tout à fait les recommandations formulées par la Cour des Comptes sur base des manquements de l'Etat en la matière. Plus particulièrement :
 - Pour ce qui concerne la dette, j'ai initié un débat au sein du Gouvernement à ce sujet, dans le cadre d'une présentation de la situation de la SNCB à différents égards (corporate governance, situation financière, développement d'activités commerciales,...). J'entends bien poursuivre le débat, tant avec le Gouvernement qu'avec la SNCB, sur les mesures à prendre en vue d'assurer un redressement financier de la SNCB, puisque l'Etat

RUE DE LA LOI 63-65 WETSTRAAT
BRUXELLES 1040 BRUSSEL
T 02/237 67 11 • F 02/230 18 24
Métro Arts-Loi/Maelbeek - Metro Kunst-Wet/Maalbeek

n'avait pas présenté de solution satisfaisante au regard des obligations de la directive 91/440.

➤ Pour ce qui concerne l'accès au réseau, le caractère potentiellement discriminant pour d'autres entreprises ferroviaires avait également fait l'objet d'une présentation au sein du Gouvernement. Par ailleurs, j'avais également relevé l'importance de la fixation de la redevance d'infrastructure pour ce qui concerne la concurrence intra-modale mais aussi et surtout inter-modale, ce qui justifie la création d'un organe indépendant de l'opérateur doté de diverses compétences en la matière. Depuis octobre 2000, des débats ont lieu au sein du Gouvernement en vue de la création d'un institut fédéral de la mobilité pour pallier l'absence de mesures suffisantes au regard de la réglementation européenne, mais aussi pour que la problématique de la mobilité fasse l'objet d'une approche intégrée.

- La réflexion entamée par le Conseil d'Administration en octobre 2000 sur le corporate governance (pg 68) a été concomitante à la réforme de la SNCB discutée au sein du Gouvernement.
- Le projet de rapport stipule en page 141 que la compatibilité avec l'objet social n'a jamais été soulevée, à l'exception d'une intervention récente du Commissaire de Gouvernement. Une nuance pourrait toutefois être apportée en ce sens que cette incompatibilité, ou en tout cas la nature de certaines activités commerciales parfois en contrariété avec l'objet social même de la SNCB, a également été relatée dans la présentation générale de la SNCB au Gouvernement, dont question supra. Elle a ensuite fait partie des débats récents au sein du Gouvernement à propos de la "réforme" de la SNCB.

Enfin, la motivation de la lettre adressée au Commissaire de Gouvernement fin février 2000 reposait bien entendu sur cette préoccupation.

En complément à ces remarques, j'ai dressé une liste de questions plus techniques, portant sur des passages précis du projet de rapport.

Vous savez que l'accord relatif à la SNCB adopté par le Gouvernement fin mars dernier doit encore être coulé en une réforme de la loi du 21 mars 1991.

Par ailleurs, les négociations relatives au troisième contrat de gestion vont commencer incessamment. Les "revendications" que formulera la SNCB seront probablement conformes à la décision du Conseil d'Administration basée sur l'actualisation du plan Objectif 2005 et sur les résultats de gestion des missions de service public. C'est la raison pour laquelle une bonne partie des questions porte sur ce sujet.

Les réponses à ces questions pourraient, à votre appréciation, être introduites dans le rapport définitif de façon à fournir au Parlement –et au Gouvernement - un véritable outil pour l'exercice de leurs compétences respectives.

1.

- a) Peut-on déduire de votre rapport que les résultats des missions de service public, présentés sur base des règles d'évaluation adoptées par le Conseil d'Administration spécifiquement pour la comptabilité de gestion, et à la base des revendications du management pour ce qui concerne les dotations d'exploitation, ne comportent pas les charges réellement supportées par la société pour l'exercice des missions de service public ?

En ce qui concerne les charges financières de gestion imputées aux activités au prorata des actifs dont elles assurent la gestion, doit-on comprendre qu'il s'agit de charges "fictives" qui représentent le coût du financement des actifs (intérêt) comme s'il n'y avait aucun financement par l'Etat ?

- b) Si les résultats tels que définis sub a) ne comportent pas les charges réelles y relatives, et sur base des éléments supplémentaires suivants¹, relevés dans le rapport d'audit, peut-on affirmer que les résultats de gestion présentés pour les missions de service public en 1998 et 1999 ne constituent pas une base pertinente pour justifier les décisions des Conseils d'Administration des 5 et 30 juin 2000², ni en ce que cette base n'est pas "objective" (pas le reflet des charges réellement supportées), ni en ce que une intervention financière supplémentaire, toutes choses égales par ailleurs, ne serait pas de nature à améliorer la rentabilité économique de façon structurelle ?
- c) Quelle est la signification exacte de l'avant dernier paragraphe de la page 25 du chapitre 7 : "il ressort d'une analyse des facturations internes par unité pour les années 1998 et 1999 que la plupart des charges internes sont facturées aux unités "Voyageur National" et "Réseau".

¹ Pg 62

- Les résultats des missions de service public établis selon les mêmes règles d'évaluation que la comptabilité générale étaient positifs en 1996 et 1997
- Le plan actualisé ne comprend aucune mesure qui traduirait une amélioration des résultats due à une **stratégie adoptée délibérément par l'entreprise**
- L'augmentation de la productivité est uniquement fondée sur la réduction du volume d'emploi
- Les prévisions contenues, tant dans le plan initial, que dans le plan actualisé, sont linéaires et ne comprennent **aucun scénario significatif d'amélioration de la performance par la gestion**. La seule mesure d'amélioration de la productivité envisagée repose en effet sur une réduction du volume de l'emploi.
- Les procédures pour l'établissement des facturations internes entre les centres d'activités et déterminantes pour les résultats des différentes activités présentent encore des lacunes.
- Pour certaines activités, les règles de calcul appliquées ne sont pas conformes aux règles adoptées par le conseil d'administration (p 27 chapitre 7)

² Ces décisions donnaient mandat à la direction pour ouvrir des négociations avec la Ministre afin d'obtenir davantage de contributions de l'Etat pour l'exploitation des missions de service public, sur base du fait que les missions de service "présenteraient un "déficit structurel", facteur important du déficit à long terme". (pg 62)

2.

a) Les commentaires formulés à propos des tableaux de ressources et emplois signifient-ils que les tableaux de ressources et emplois ne présentent ni les cash flows ou cash drains, ni la rentabilité **réellement** dégagée par l'exercice des missions de service public, notamment parce que la fonction de financement et la trésorerie sont attribuées globalement à tous les secteurs³ (à l'exception de l'intervention des Pays-Bas pour le TGV) ?

Par exemple,

- les soldes non utilisés des versements de la Financière TGV sont imputés à la fonction de financement au niveau de la S.N.C.B. , alors que la rémunération du capital apporté par la Financière TGV est une charge qui obère surtout la deuxième mission de service public (4,2 milliards en 98 et en 99) et qui ira croissant.
- Cette contradiction, cumulée à d'autres règles d'évaluation particulières (reprises ci-après), n'est-elle pas de nature à rendre les soldes des tableaux des missions de service public systématiquement négatifs ?
- les cessions intervenues dans le cadre des opérations financières alternatives sont imputées à tous les secteurs conjointement.

b) La question sub a) appelle-t-elle la même conclusion sur base d'autres règles comme l'imputation aux missions de service public d'une partie des investissements effectués dans les immobilisations financières, même s'il s'agit d'activités sans incidence sur l'exercice des missions de service public, comme l'envoi de petits colis ?

Ces deux dernières règles (concernant les opérations financières alternatives et les immobilisations financières) ont-t-elles également prévalu à l'établissement des comptes de résultat de gestion pour les missions de service public ?

3. Sur base des questions 1 et 2, et sur base des commentaires concernant le plan Objectif 2005, tant l'initial que la version actualisée par la SNCB (pages 61 à 65), est-il opportun de considérer que le fait de décider d'augmenter, pour 10 ans déjà, les dotations d'exploitation sur base de l'actualisation du plan Objectif 2005 ne servirait en rien les intérêts, ni de l'entreprise en tant que telle, ni des travailleurs, ni des usagers du rail, ni des actionnaires, dans la mesure où cela n'obligerait pas les organes de gestion de la SNCB à définir une stratégie pour améliorer sa rentabilité de façon structurelle, reflétant le résultat d'une gestion performante.

Le rapport définit en page 64 que « Le plan d'entreprise doit exprimer la volonté de la société d'améliorer ses résultats et préciser la stratégie et les moyens à mettre en oeuvre afin d'y parvenir"... ». La direction doit être évaluée sur la mesure dans laquelle elle a contribué à ce que ces objectifs soient atteints" sont des conditions à l'efficacité réelle d'un plan d'entreprise.

Ceci ne remet évidemment pas en question le fait que l'Etat n'ait pas assumé ses responsabilités par rapport à la dette historique de la SNCB (« L'assainissement financier, et plus particulièrement la réduction de l'endettement, n'a pas fait l'objet d'une transposition

³ Nonobstant le fait que ces tableaux soient conformes aux prescrits légaux

satisfaisante en droit belge ») et qu'il doit encore prendre des mesures à cet égard. Cela fait cependant l'objet d'un autre débat.

4. Des provisions sont groupées sous les postes "Fonds de modernisation" et "Objectif 2005", constituées pour couvrir les charges de restructuration définies dans les plans d'entreprise successifs, soit essentiellement des charges relatives au coût du personnel, sans obérer les résultats. Ces provisions n'ont été attribuées en produit des comptes de missions de service public qu'à concurrence de 32 % (6.737,6 millions sur 20.890,7 millions au total) (p 3, chapitre 7).
 - a. Comment expliquer que cette provision n'ait bénéficié que pour 32 % aux missions de service public si ce sont ces secteurs qui, selon les organes de gestion de la SNCB, présentent des résultats structurellement déficitaires et dont le seul facteur de productivité envisagé comme en étant la cause est le coût du personnel.(cf supra) ?
 - b. Pourquoi les autres secteurs bénéficient-ils de cette provision à concurrence de 68 % si d'une part, ils ne sont pas, eux, structurellement déficitaires alors que, d'autre part, les charges de personnel sont l'une des plus importantes composantes des charges facturées entre les différentes unités de la SNCB ? L'attribution des provisions aux différents secteurs ne se fait-elle pas au prorata des "consommations" de charges de restructuration ?

5.
 - a. Toujours en ce qui concerne les charges de restructuration (p 3 chapitre 7), serait-il possible d'explicitier dans le rapport d'audit les raisons qui amèneraient à utiliser de façon substantielle encore les provisions (constituées par les fonds de restructuration) pour les charges suivantes, étant donné que l'objectif du volume d'emploi défini dans le plan Objectif 2005 ne sera pas atteint et que, au contraire, les effectifs ont au contraire augmenté en 2000 ?
 - Rémunérations, ..., des agents disponibles par suppression d'emploi et des agents affectés au cadre définitif lié à la restructuration (part d'utilisation de la provision : 27,2 %)
 - Charges relatives aux pré-pensions (primes ?), aux indemnités de préavis, aux allocations de départ, ...(part d'utilisation de la provision : 20,5 %).
 - b. En fonction de la réponse apportée à cette question, et compte tenu du fait que la provision est sous-utilisée par rapport aux plafonds prévus, ne serait-il pas opportun de redéfinir les possibilités d'utilisation de la provision parallèlement à la réactualisation et l'adoption du plan stratégique de redressement financier de l'entreprise?
 - c. Que signifie le montant de 37,4 % d'utilisation de la provision pour annuler en compte de résultats la part des rémunération du personnel correspondant aux "prestations non productives". Serait-il par ailleurs possible de préciser la signification de ces termes, qui pourraient prêter à confusion ?

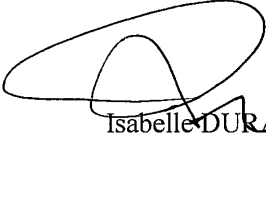
6. A la page 135, on lit que les acquisitions faites de 96 à 99 n'ont pas fait l'objet d'emprunts dédiés mais ont pu être financées avec les moyens disponibles.

D'autre part, la note en bas de page 195 de la page 139 relate les propos de la SNCB selon lesquels elle a pu acquérir un ensemble de sociétés générant un chiffre d'affaires important et de financer les moyens nécessaires à leur viabilisation à des conditions très avantageuses.

- Faut-il déduire du commentaire de la page 135 que le rating de la SNCB a davantage permis de “financer les moyens nécessaires à leur viabilisation à des conditions très avantageuses” que l'acquisition en elle-même puisqu'elle n'a pas dû recourir à l'emprunt pour ce faire ?!
- Dans l'affirmative, faut-il en déduire que ce sont au premier chef les filiales rachetées qui ont bénéficié du rating de la SNCB (par le biais de leur “viabilisation”) et la SNCB indirectement en tant qu'actionnaire ?
- Dans l'affirmative, est-ce compatible avec les règles de droit européen ?

Je vous remercie de la suite que vous voudrez bien réserver à mon courrier.

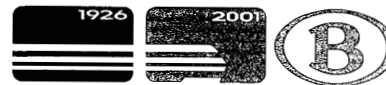
Veillez agréer, Monsieur le Premier Président, Monsieur le Greffier en Chef, l'expression de ma parfaite considération.



Isabelle DURANT

**Lettre du 27 avril 2001 du Président du Conseil d'administration
et de l'administrateur délégué de la S.N.C.B. (avec en annexe
les commentaires de la S.N.C.B. sur le rapport provisoire
de l'auditorat de la Cour des comptes)**

SOCIÉTÉ NATIONALE DES CHEMINS DE FER BELGES



Conseil d'administration
Le Président



Bruxelles, le 27 avril 2001

Monsieur W. DUMAZY
Premier Président de la Cour des Comptes
Rue de la Régence, 2

1000 BRUXELLES

F. S.

Annexe

Monsieur le Premier Président,

Lors de sa séance de ce 27 avril, le Conseil d'Administration de la SNCB a approuvé le commentaire de la SNCB sur le rapport provisoire de l'auditorat de la Cour des Comptes concernant « Le contrôle du bon emploi, par la SNCB, des deniers publics ».

Nous vous prions de bien vouloir trouver ci-joint un exemplaire de ce document.

Nous vous prions de croire, Monsieur le Premier Président, à l'assurance de nos sentiments les meilleurs.

Etienne SCHOUPPE
Administrateur Délégué

Michel DAMAR
Président du Conseil

Contrôle du bon emploi, par la SNCB, des deniers publics**Commentaires de la SNCB sur le rapport provisoire de l'auditorat de la Cour des comptes**

Au cours de ces deux dernières années, la SNCB a été amenée à fournir de nombreuses explications et à collaborer avec nombre d'audits commandés par l'autorité de tutelle afin d'apporter tous les éclaircissements souhaités sur la gestion de la société et sur la nature et l'objet de tous les flux financiers en son sein. Ainsi, en 1999 et 2000, une dizaine d'audits ou contrôles externes ont été effectués, notamment au niveau comptable et financier, et ce en sus du contrôle exercé en exécution des dispositions légales prévues en matière de contrôle et d'approbation des comptes.

C'est dans ce même souci de clarification et de transparence que le premier avenant au contrat de gestion prévoit un certain nombre de dispositions en terme de présentation des résultats des comptes des deux missions de service public.

Afin d'apporter une plus grande clarification et de confirmer ou d'infirmer toutes les informations recueillies jusqu'alors sur la situation financière de la Société, la Chambre des représentants a confié à la Cour des comptes la mission de contrôler le bon emploi, par la SNCB, des deniers publics. En son point 4, la proposition de résolution relative à la SNCB adoptée en séance plénière de la Chambre des représentants le 11 mai 2000 explicite la mission confiée à la Cour des comptes de la manière suivante :

« (La Chambre des Représentants) confie à la Cour des comptes la mission de contrôler le bon emploi par la SNCB des deniers publics, en application des articles 5 et 5bis de la loi du 29 octobre 1846 organique de la Cour des comptes, modifiée par la loi du 10 mars 1998, en vue de répondre aux questions formulées par la ministre de la Mobilité et des Transports dans sa lettre du 7 avril 2000 adressée à la Chambre. »¹

Nous référant à ladite lettre du 7 avril 2000, Madame la Ministre de la Mobilité et des Transports note que les questions liées à l'utilisation des deniers publics par les organes compétents de la SNCB se multiplient, que les réponses fournies tant par la Direction de la SNCB que par le Commissaire du Gouvernement ne permettent pas d'avoir une vision claire de la situation actuelle, et qu'il convient que la plus grande clarté soit faite à ce sujet dans un délai très rapproché.

En synthèse, la Ministre demande de charger la Cour des comptes de fournir toutes les informations nécessaires et suffisantes sur les processus décisionnels mis en place au sein de la SNCB et de notamment examiner si les différentes sommes versées par

¹ Chambre des Représentants de Belgique – 11 mai 2000 – Proposition de résolution relative à la SNCB – texte adopté en séance plénière – Doc 50 0489/006

l'Etat ont bien été utilisées pour la réalisation des missions de service public et si les marchés conclus dans le cadre de l'exercice de ces missions ont bien été attribués conformément à la réglementation des marchés publics.

La Cour des comptes a, en date du 28 mars 2001, transmis à la SNCB son rapport provisoire.

La SNCB constate que ce rapport confirme globalement toutes les conclusions déjà formulées à la suite des analyses antérieures. En effet, aux questions posées par la Chambre des représentants, le rapport apporte la confirmation que la SNCB respecte les dispositions légales et utilise effectivement les deniers publics mis à sa disposition pour assurer les missions qui lui sont confiées, et ce, selon les règles de bonne gestion et dans un contexte difficile, où il s'agit à la fois d'assurer l'exécution des missions de service public et d'organiser et de faire croître des activités commerciales dans un environnement concurrentiel international très vif.

Ainsi, parmi ses conclusions, la Cour des comptes note :

- *que le système distinct de comptes permet d'identifier et d'isoler les mouvements financiers, en terme de charges et de produits, relatifs à l'exécution des missions de service public, de ceux provenant des activités commerciales²,*
- *que les interventions de l'Etat peuvent être identifiées, via un système de comptes destinés à cet effet, aussi bien dans la comptabilité générale que dans les comptabilités analytique et de gestion³,*
- *que les investissements réalisés qui ont été subventionnés au moyen de l'intervention de l'Etat peuvent être identifiés dans le système comptable⁴,*
- *que pour ce qui concerne les fonctions d'investissement et d'exploitation, pour l'ensemble de la période, à l'exception de l'exercice 1997, les emplois dépassent cumulativement les ressources pour les deux fonctions, de sorte qu'il n'y a aucune indication de transfert par solde, entre les deux missions de service public et les autres activités⁵.*

La SNCB se réjouit du fait que ces conclusions confirment les réponses maintes fois formulées par la société en terme de transparence comptable et d'affectation des moyens financiers octroyés par l'Etat.

Dans son rapport, la Cour des comptes évoque à plusieurs reprises le rôle du Commissaire du Gouvernement dans le cadre de la mission de contrôle qu'il exerce sur les activités de la Société et émet, à cette occasion, certaines appréciations sur ce qu'elle considère comme une insuffisance ou un caractère inapproprié des conditions actuelles de la tutelle exercée par l'Etat.

² Rapport provisoire de l'auditorat de la Cour des comptes, p. 183 – pt. 5.1

³ idem p. 185 – pt 5.8

⁴ idem p. 212 – pt 5.a

⁵ idem p. 213 – pt 5.c

En regard de ces considérations, la SNCB a formulé un certain nombre de commentaires dans la présente note.

La SNCB tient à souligner qu'elle se doit de respecter la législation existante et qu'elle développe l'ensemble de ses activités dans le cadre de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques.

Il est par ailleurs utile de rappeler que le principe même de la loi du 21 mars 1991 visait à conférer une plus grande autonomie de gestion aux entreprises publiques, sans pour autant remettre en cause leur caractère public, et que cette réforme s'inscrivait parfaitement dans le cadre des directives européennes qui préconisent l'indépendance de gestion des entreprises ferroviaires à l'égard des Etats.

Enfin, la Cour des comptes met l'accent sur quelques domaines qui méritent une attention particulière de la SNCB, de l'Etat - dans ses deux rôles d'actionnaire et d'autorité de tutelle - et du Ministère des Communications et de l'Infrastructure, et qui sont susceptibles d'améliorer le fonctionnement et la performance de la Société.

Pour ce qui la concerne, la SNCB tient à assurer l'autorité de tutelle de sa constante volonté de mettre en oeuvre les recommandations d'une mission d'audit ; elle agira de la même manière vis-à-vis de celles formulées par la Cour des comptes, bien qu'il y ait lieu de souligner que certaines d'entre elles avaient déjà été suggérées par des missions d'audit antérieures ainsi que par le Collège des Commissaires.

1. La réglementation européenne

Après un bref rappel des principales prescriptions contenues dans les directives imposées par les autorités européennes en matière d'organisation et de comptabilité des activités de transport par rail, la Cour des comptes relève que les mesures de transposition adoptées par la Belgique ainsi que leur mise en oeuvre correspondent globalement aux dispositions de ces directives européennes.

La SNCB considère qu'il est essentiel à cet égard de rappeler que la directive 91/440/CEE relative au développement des chemins de fer communautaires est la mesure la plus importante que la Communauté ait prise pour améliorer la compétitivité des transports ferroviaires.

Parmi les obligations prévues par cette directive, figure celle visant à assurer l'indépendance des sociétés de chemins de fer à l'égard de l'Etat, à garantir leur indépendance de gestion, et à leur permettre, sous la responsabilité de leurs organes de direction, de travailler selon les principes qui s'appliquent aux entreprises commerciales et d'adapter leurs activités au marché.⁶

Dans sa communication du 31 mars 1998⁷, la Commission note que les Etats ont encore tendance à restreindre l'indépendance de gestion dans des proportions injustifiées et qu'aussi longtemps que ces pratiques subsisteront, il ne saura être question d'arriver à l'autonomie de gestion désirée.

La SNCB estime que les considérations émises par la Cour des comptes quant aux dispositions contenues dans la loi du 21 mars 1991 en matière d'autonomie de gestion des entreprises publiques économiques, doivent être appréciées à la lumière de ces principes d'indépendance de gestion prônés par la Commission au travers des directives européennes.

Une autre obligation prévue par la directive 91/440/CEE a trait à l'assainissement financier des entreprises ferroviaires publiques existantes. A cet égard, **la Cour des comptes note que l'Etat belge n'a pris aucune mesure spécifique de réduction de l'endettement de la SNCB, au contraire de nombreux Etats membres, comme l'impose la directive 91/440/CEE.** Or poursuit-elle,

« cet assainissement financier est essentiel pour placer toutes les entreprises ferroviaires sur un strict pied d'égalité et permettre aux entreprises ferroviaires publiques existantes d'être déchargées du poids de l'endettement inhérent au passé, pour atteindre une concurrence équitable par rapport aux entreprises ferroviaires nouvellement créées ainsi que pour éviter que certaines des entreprises ferroviaires publiques existantes ne voient la situation de leur endettement historique s'améliorer au contraire d'autres ».

Enfin, la SNCB souhaite formuler les deux remarques complémentaires suivantes :

⁶ Art. 4 et 5 de la Directive 91/440/CEE du Conseil, du 29 juillet 1991, relative au développement des chemins de fer communautaires.

⁷ COM (98)202 final de la Commission du 31 mars 1998 sur la mise en oeuvre et sur les effets de la directive 91/440/CEE relative au développement des chemins de fer communautaires et sur les droits d'accès pour le transport ferroviaire de marchandises.

- 1.1. La Cour des comptes considère que le fait que le service technique d'appui ferroviaire (STAF) créé au sein de l'Administration du Transport Terrestre soit composé d'agents détachés de la SNCB constitue un risque de conflit d'intérêt lors de la délivrance du certificat de sécurité aux entreprises ferroviaires l'ayant sollicité.

La SNCB tient à rappeler que tous les opérateurs sont tenus de respecter rigoureusement les mêmes normes et que le certificat de sécurité est délivré par le délégué du Ministre, lequel s'appuie pour ce faire sur les avis formulés par la cellule spécialisée constituée au sein de ses services. Le fait que lesdits spécialistes soient issus du monde ferroviaire semble inévitable et constitue plutôt un gage de sécurité, dès lors qu'ils connaissent et maîtrisent les divers aspects liés à l'exploitation ferroviaire.

- 1.2. En ce qui concerne « *la latitude octroyée à la SNCB quant aux critères de fixation des redevances d'infrastructures* », la SNCB tient à souligner que ces critères ont été déterminés de manière non discriminatoire et dans le respect des dispositions légales telles qu'elles découlent de l'arrêté royal transposant la directive 95/19/CE, et que, s'agissant de leur « *pertinence* », il convient de relever qu'ils tiennent compte de toutes les caractéristiques des circulations devant faire l'objet d'une tarification.

2. La gestion de la société

Après un rappel du rôle, de la composition et des compétences des divers organes de gestion, la Cour des comptes aborde successivement l'organisation des travaux du Conseil d'Administration, la problématique du plan d'entreprise et de la définition de la stratégie de la Société et la fonction de contrôle interne.

- 2.1. S'agissant de l'organisation des travaux du Conseil d'Administration, la Cour des comptes relève que, conformément à la définition des compétences des organes de gestion et aux délégations de pouvoir, la Direction de la Société transmet effectivement au Conseil l'ensemble des informations de gestion prévues, mais que le volume trop important et la fréquence du reporting au Conseil font obstacle à un examen minutieux et systématique des dossiers.

Afin d'illustrer son propos, la Cour des comptes donne une liste des documents de gestion qui sont présentés au Conseil d'Administration⁸. Notons tout d'abord, bien qu'il soit précisé qu'il s'agit d'une liste non exhaustive, qu'outre les documents cités, des rapports périodiques relatifs à la gestion de la trésorerie, à la sécurité d'exploitation, à l'environnement, et à de nombreux autres aspects en rapport avec l'activité de l'entreprise sont également présentés.

En regard des considérations émises par la Cour des comptes, la SNCB tient à formuler les quelques commentaires suivants :

⁸ Rapport provisoire de l'auditorat de la Cour des comptes, p.53

- c'est en vertu du contrat de gestion, et notamment de son 2ème avenant, qu'un grand nombre de documents doivent être produits et présentés au Conseil d'Administration en vue de répondre à la demande de l'Etat en la matière ;
- étant donné que, parmi tous les documents transmis au Conseil, bon nombre d'entre eux le sont à titre d'information et ne doivent pas faire l'objet d'un débat, leur présentation n'a pas pour effet de surcharger l'agenda et les travaux de ce dernier ;
- afin de pouvoir se consacrer exclusivement à l'examen de dossiers stratégiques essentiels pour la Société, le Conseil organise régulièrement des réunions extraordinaires. Ainsi en est-il des séances qui furent essentiellement centrées sur le premier plan d'entreprise, les négociations relatives au contrat de gestion, le plan « Objectif 2005 », les plans décennaux d'investissements, etc.
- au cours de ces trois derniers mois, les organes de gestion de la Société ont procédé à diverses reprises⁹ à un large échange de vue dans la perspective d'approfondir le *corporate governance* à la SNCB. A cette occasion, un certain nombre d'orientations ont été définies notamment en matière d'organisation des travaux du Conseil d'Administration : type et timing du reporting, réflexions stratégiques, optimisation des réunions du Conseil, etc.
- en particulier, en ce qui concerne l'information, les mesures ont été prises afin de rencontrer les recommandations de la FEB en matière de *corporate governance*, lesquelles peuvent être synthétisées de la manière suivante¹⁰ :
 - l'ordre du jour des réunions doit parvenir à chaque administrateur en temps utile et tout effet de surprise doit être évité
 - le Conseil d'Administration doit disposer en temps utile de toute l'information nécessaire pour délibérer en connaissance de cause
 - cette information doit si possible être écrite
 - la disponibilité de l'information doit être garantie de la même manière à tous les administrateurs.

2.2. En regard des considérations émises sur le dossier SAIMA AVANDERO, la SNCB souhaite faire les commentaires suivants.

La présentation des faits quant à la décision du Conseil d'Administration relative à SAIMA AVANDERO est trompeuse, plus particulièrement parce qu'elle est précédée et suivie de considérations qui n'ont rien à voir avec la décision de base.

L'investissement de la SNCB dans SAIMA AVANDERO s'inscrit dans le cadre de la stratégie commerciale dans le domaine du trafic marchandises, déjà adoptée

⁹ 26 janvier 2001 (doc. CA 2001/16) – 23 février 2001 (doc. CA 2001/54) – 27 mars 2001 (doc. CA 2001/54 - version adaptée)

¹⁰ Rapport provisoire de l'auditorat de la Cour des comptes, p.55

lors de Conseils d'Administration antérieurs (notamment le 29 avril et le 28 mai 1999). L'acquisition de SAIMA AVANDERO constitue l'exécution d'une stratégie d'entreprise convenue.

Le document destiné au Conseil d'Administration a été envoyé le 12 juillet 1999 et comportait toutes les informations importantes afin de pouvoir décider en connaissance de cause. Il n'est pas exact qu'à ce moment, un contrat totalement mis au point existait déjà avec les propriétaires des actions à céder, qui ne requérait plus que l'approbation du Conseil d'Administration de la SNCB. On était bien arrivé à un accord d'intention bien élaboré, sous la condition suspensive de l'approbation du Conseil d'Administration, accord qui comportait certaines lignes de force importantes pour le contrat définitif.

Le fait que le contrat d'intention avait été établi sous la condition suspensive d'approbation par le Conseil d'Administration, n'offrait que des avantages à la SNCB. En effet, seule la SNCB disposait encore de l'entière liberté de conclure le contrat d'intention, de le rejeter ou de le renégocier avec les parties cédantes. Le contrat prévoyait une période d'exclusivité en faveur de la SNCB.

Le Conseil d'Administration ne pouvait ni ne devait être informé plus tôt. Dans une grande société, il est totalement inusuel d'informer le Conseil d'Administration de toutes les étapes de récolte d'informations et de négociation dans un dossier d'investissement, précisément pour ne pas surcharger le Conseil d'informations prématurées. La Cour des comptes ne doit pas, dans un seul et même rapport, reprocher à la SNCB de trop informer son Conseil d'Administration, et exiger en même temps que dans un autre dossier, ce même Conseil soit à plusieurs occasions informé préalablement de toutes les étapes.

Quant à la proposition au Conseil d'Administration de février 2000 visant à exercer le droit call pour les actions non cédées dans le cadre du contrat signé en septembre 1999, il y a lieu de faire remarquer que cette proposition était très succincte, à savoir une page, et que la décision à prendre découlait entièrement de la décision déjà prise par le Conseil en juin 1999. En effet, le document du Conseil d'Administration de juin 1999 annonçait déjà que certains actionnaires ne vendraient éventuellement pas leurs actions, et l'autorisation d'acheter toutes les actions disponibles a été donnée, de sorte qu'on peut se demander si une décision séparée était encore nécessaire. Le Commissaire du Gouvernement a, de façon généralement valable, rappelé un certain nombre de principes mais n'a nullement jugé qu'il fallait suspendre la décision du Conseil d'Administration.

- 2.3. Dans le cadre du dossier GTS, la Cour des comptes considère « qu'une répartition insuffisante des responsabilités respectives du Conseil d'Administration et des autres organes de gestion de la Société s'est notamment traduite dans l'indétermination et dans l'indécision qui ont caractérisé le suivi des actions GTS acquises par la SNCB à la suite d'un échange »; elle retrace l'évolution du dossier « dans la mesure où elle peut illustrer l'insuffisance d'une stratégie délibérée et la nécessité de mieux discriminer les compétences et responsabilités respectives du Conseil d'Administration et de la Direction ».

La SNCB fournit en annexe à la présente note tous les détails relatifs à l'évolution de ce dossier et estime, en conclusion, qu'il n'y a pas eu d'indétermination ou d'indécision, pas plus qu'un problème quelconque de partage de responsabilité entre le Conseil et la Direction.

Il s'agit d'un dossier toujours en cours où toutes les dispositions comptables, juridiques et déontologiques ont été respectées et où la SNCB s'est entourée des avis externes les plus autorisés.

S'il est aisé d'émettre un avis a posteriori quant à l'opportunité ou non de vendre à un moment déterminé, nul ne peut prétendre aujourd'hui que le dossier GTS ne permettra pas de dégager à terme un excédent de trésorerie pour la SNCB.

2.4. En ce qui concerne le plan d'entreprise et la stratégie de la Société, même si l'audit ne porte que sur la période 96-99, il convient de replacer toutes les actions entreprises en ce domaine par la Société dans un contexte plus large, celui de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques.

Parmi les divers aspects de la loi du 21 mars 1991, il en est un qui était particulièrement novateur, celui qui consacre les rapports entre l'Etat et la SNCB : pour la première fois, la SNCB voit, par le biais du contrat de gestion, les moyens financiers qui lui sont octroyés par l'Etat fixés de manière contractuelle pour une période de 5 ans.

C'est précisément en s'appuyant sur la stabilité des moyens financiers qui lui sont octroyés que la SNCB va pouvoir définir une stratégie globale d'entreprise au delà du très court terme, et ce, en abordant tous les secteurs d'activité.

Ainsi, c'est en s'inscrivant dans une double dynamique de restructuration et de consolidation des activités qu'un certain nombre d'actions ont été retenues et engagées dans ce premier plan d'entreprise, actions parmi lesquelles on peut notamment citer :

- le développement de la politique de qualité,
- le développement de la collaboration avec les entreprises régionales de transport,
- les importants investissements en matériel roulant,
- la réalisation du projet TGV,
- la réorganisation et rationalisation du trafic diffus dans le secteur marchandises,
- la poursuite de la restructuration d'ABX Belgique,
- la rationalisation des activités d'entretien du matériel,
- l'augmentation de la productivité,
- etc.

La SNCB ne peut en conséquence partager les conclusions de la Cour des comptes lorsqu'elle note que le premier plan d'entreprise portant sur la période 93-96 n'était en définitive qu'une description générale des activités de l'entreprise et des actions ponctuelles envisagées.

- 2.5. En vertu de l'article 65 du deuxième contrat de gestion, le plan « Objectif 2005 » et le protocole d'accord social négocié entre la SNCB et les organisations syndicales représentatives ont été approuvés par l'Etat en tant que plan d'entreprise fixant les objectifs et la stratégie de la société.

Dans son rapport, la Cour des comptes formule un certain nombre de critiques à l'égard du plan « Objectif 2005 » qui peuvent être résumées de la manière suivante :

- ce plan est essentiellement un plan de redressement financier et tel qu'il est conçu, il ne constitue pas un instrument stratégique de pilotage de l'entreprise ;
- il est basé sur des prévisions établies à l'horizon 2005, lesquelles n'ont pas fait l'objet d'une évaluation et d'une révision périodiques ;
- il ne contient aucune distinction entre les prévisions relatives aux missions de service public et celles portant sur les activités commerciales.

En regard de ces critiques, la SNCB tient à apporter les précisions suivantes :

- Le plan « Objectif 2005 » approuvé par les organes de gestion de la Société le 15 février 1996 s'appuyait sur trois composantes :
 - le plan décennal d'investissements 1996-2005,
 - la restructuration interne de la Société en centres d'activités,
 - un volet social intégrant notamment des formules de redistribution du travail.

Au travers de ce plan, les organes de gestion de la Société proposaient un certain nombre de mesures ponctuelles et structurelles qui devaient permettre à la SNCB d'atteindre un équilibre financier à l'horizon 2005 dans le cadre des missions qui lui étaient imposées par le Gouvernement, parmi lesquelles l'exécution des missions de service public et la réalisation du projet TGV de frontière à frontière .

- La Cour des comptes estime que ce plan a été conçu au départ d'une approche essentiellement financière et qu'en conséquence, il ne constitue pas un plan d'entreprise au sens formel du terme.

La SNCB considère quant à elle que ce plan est d'un intérêt stratégique essentiel, notamment du fait des options prises en terme de structure de la Société : la réorganisation basée sur les centres d'activités visait à développer une structure et une culture d'entreprise permettant une plus grande

responsabilisation à tous les niveaux de l'entreprise, élément indispensable pour atteindre les objectifs financiers assignés.

Il convient en outre de noter que par le biais des businessplans, lesquels constituent une composante essentielle du plan « Objectif 2005 », chacun des centres d'activités est amené à concevoir son propre plan d'entreprise et ce, dans le respect de la stratégie globale de l'entreprise.

➤ En ce qui concerne l'évaluation et le suivi du plan « Objectif 2005 », la SNCB souhaite formuler les remarques suivantes :

- Les études relatives à la mise en place des nouvelles structures se sont déroulées au cours de l'année 1997 et ont fait l'objet d'un reporting permanent auprès des organes de gestion de la Société.
- L'exécution du plan décennal d'investissements et de l'accord social qui constituaient deux des volets du plan « Objectif 2005 » a de la même manière fait l'objet d'un suivi et d'une évaluation périodiques.
- En 1998, dès après la mise en place effective des nouvelles structures, les businessplans élaborés à l'aide d'un consultant dans le courant de l'année 1997 ont fait, à la demande du Comité de Direction, l'objet des premières adaptations de type structurel (modification du modèle) et méthodologique (scénario « benchmarking » et scénario « prix négociés »). A la suite de ces adaptations, les prix de transfert ont été proposés à la Direction de la Société le 13 juillet 1998.
- Dès avril 1999, la procédure d'actualisation des businessplans a été enclenchée en étroite collaboration avec tous les centres d'activité, lesquels ont été chargés de fournir de nouvelles données en terme de besoins et en terme de production.
- En juillet 1999, les organes de gestion de la Société ont demandé qu'il soit procédé à une évaluation globale du plan d'avenir « Objectif 2005 » notamment sous l'angle des prévisions financières et du respect des objectifs de ce plan. Par son courrier du 11 mai 2000, Madame la Ministre des Transports et de la Mobilité demandait également à la SNCB de procéder à la réactualisation du plan « Objectif 2005 » sur base des résultats réels de la période 1996-1999.
- C'est en juin 2000 que les premiers résultats de ces divers travaux d'actualisation (businessplans et objectifs 2005) ont été présentés aux organes de gestion de la Société.
- C'est en fonction de ces résultats que de nouveaux objectifs ont été définis en terme de gestion et ont été traduits dans le budget d'exploitation 2001.

En outre, par ses courriers des 30 juin et 20 décembre 2000, la SNCB a informé Madame la Ministre des Transports et de la Mobilité du fait que le déficit des deux premières missions de service public représente un élément

constitutif du déficit à long terme de la Société, et que mandat avait été donné à la Direction pour ouvrir des négociations dans la perspective d'une révision du contrat de gestion quant aux montants financiers octroyés par l'Etat pour l'exécution de ces deux missions.

Ce bref aperçu des diverses actions engagées depuis l'approbation du plan « Objectif 2005 » montre bien que la réforme des structures de la société est une réforme de grande envergure dont la mise en oeuvre a nécessité du temps et le déploiement de nombreux moyens techniques et humains pour son étude, son implémentation opérationnelle et le développement des instruments comptables et financiers indispensables à la gestion de tous les centres d'activités.

Ce n'est que lorsque la SNCB a pu disposer de ces instruments – les premiers prix de transfert ont été approuvés par les organes de gestion en juillet 1998 – et a pu en mesurer l'impact sur les comptes de la Société, qu'elle a pu entamer une procédure d'évaluation des résultats par rapport aux objectifs initialement fixés, c'est à dire à la mi '99.

Il était matériellement impossible d'effectuer un tel travail de manière sérieuse avant ce délai.

- Enfin, il est vrai que le document « Objectif 2005 » ne contient pas de distinction entre les missions de service public et les autres missions. Comme déjà précisé ci-avant, les mesures et leurs effets ont été évalués *au niveau de la SNCB*.

Compte tenu du fait que la nouvelle répartition des activités entre les centres d'activités devait encore être entamée et que la comptabilité de gestion qui devait y être greffée n'était évidemment pas encore disponible non plus, il aurait été par trop téméraire de vouloir opérer cette distinction. En outre, il fallait encore développer une méthode d'évaluation et de comptabilisation en vue de dissocier les produits et charges relatifs aux missions de service public de ceux des autres activités.

Bien que les parties du « plan d'entreprise » relatives aux missions de service public n'aient pas été soumises à l'approbation formelle de la Ministre, conformément à l'article 26, cela n'empêche pas que les documents qui s'y rapportaient directement ou indirectement et qui avaient été examinés en Conseil d'Administration, aient bien été portés à la connaissance de la Ministre (conformément à l'article 70 du contrat de gestion).

En conclusion, la SNCB ne peut partager l'avis selon lequel le plan « Objectif 2005 » ne peut être considéré ni comme un instrument stratégique de pilotage de la Société, ni comme son plan d'entreprise ainsi que le prescrit l'article 65 du contrat de gestion, et qu'elle n'en aurait pas mesuré à suffisance les avantages et les enjeux.

Depuis la mise en place des nouvelles structures, la SNCB a, au contraire, pris de nombreuses initiatives afin de mettre en place les outils et mécanismes nécessaires pour assurer la cohérence entre le plan « Objectif 2005 », les businessplans et les budgets d'exploitation.

2.6. S'agissant de la fonction de contrôle interne, la Cour des comptes conclut que la SNCB a veillé à sa constante amélioration.

En ce qui concerne plus particulièrement la présence et l'intervention du service de contrôle centralisé AI.05, la SNCB souhaite apporter les commentaires et précisions suivants liés à l'évolution de cette fonction.

Parmi les types de missions d'audit conduites par l'Audit Interne pour atteindre ses objectifs, figure l'audit de conformité qui vise à vérifier le respect des lois, règlements, politique et procédures administratives.

La Division AI.05 assume la mission de conformité et de consultance relative aux marchés et contrats ; elle veille aussi à l'évaluation de l'adéquation et de l'efficacité des procédures de contrôle conçues. Elle s'assure en particulier de ce que les règles administratives liées à l'application des délégations et subdélégations de pouvoirs en matière de marchés et contrats soient bien comprises et mises en oeuvre.

Ses travaux concernent les marchés (publics ou non) et les contrats à propos desquels l'Audit Interne rend un avis de conformité par rapport au respect de la législation sur les marchés, des délégations et subdélégations de pouvoirs, des programmes (principalement d'investissements ou liés à ceux-ci), de la réglementation, des procédures et des plans à destination de l'Autorité qui dispose du pouvoir de décision (General Manager/Manager, Président du Comité de Gestion, Administrateur Délégué, organes de gestion).

La Division AI.05 tient un rôle de conseil, d'aide à la décision et de gardien des aspects dont le non-respect pourrait entraîner un risque d'atteinte au respect de la législation et aux intérêts de la Société. Enfin, elle a un devoir d'exigence élevée quant à l'instruction conforme des dossiers administratifs établis par les entités.

L'activité de conformité et de consultance relative aux contrats, appelée « Contrôle de Gestion Centralisé » relève donc bien du champ d'activités d'une mission d'audit de conformité, tout comme d'autres audits de conformité que l'Audit Interne réalise d'une manière récurrente à la demande du Conseil d'Administration pour les matières relevant de la trésorerie, des opérations financières alternatives et de la gestion des marchés publics.

3. Le suivi du contrat de gestion

En ce qui concerne le suivi, la Cour des comptes note que la SNCB n'a pas produit les documents nécessaires en rapport avec l'évaluation du contrat de gestion tel que prévu dans le deuxième avenant.

Le contrat de gestion, et plus particulièrement le deuxième avenant au contrat de gestion, prévoit de nombreux documents de gestion à établir dans un délai déterminé. Par article, il indique soit une date précise, soit un délai à l'issue duquel les études (rapport, action, ...) doivent avoir été finalisées.

Bien que le groupe de travail dont question à l'article 77 du contrat de gestion n'ait pas encore été créé, il ne faut pas en conclure automatiquement que les documents de gestion demandés n'aient pas été, dans les délais, mis à la disposition du Conseil d'Administration et donc également, comme précisé ci-avant, portés à la connaissance de la Ministre.

Trois remarques particulières complémentaires méritent d'être formulées :

3.1. La Cour des comptes relève que les conclusions de deux audits, l'un concernant l'amélioration de l'outil statistique relatif à la régularité des trains et l'autre concernant les méthodes utilisées pour étudier l'évolution de la qualité du service n'ont pas été prises en compte dans le second avenant au contrat de gestion.

La SNCB tient à souligner :

- que le 2ème avenant au contrat de gestion prévoit en son article 56 relatif à la qualité du service et aux règles de conduite à l'égard des usagers, que la SNCB rédige un rapport sur la notion de « service non exécuté ou ayant subi de sérieuses défaillances » dans la perspective de la mise en oeuvre d'un système d'indemnisation de la clientèle. Il est en outre stipulé qu'un chapitre distinct de ce rapport doit être consacré à la question du retard des trains, et que dans ce cadre, « ...la SNCB tiendra compte des conclusions et propositions du rapport final de l'étude relative à l'amélioration de l'outil statistique concernant la régularité des trains de voyageurs du service ordinaire du 30 septembre 1999... »¹¹.

La Direction de la SNCB a introduit ce rapport au Conseil d'Administration le 24 novembre 2000 et un groupe de travail a été mis en place avec des représentants de l'Administration du Transport Terrestre afin de finaliser une proposition d'indemnisation de la clientèle en cas de service non exécuté ou ayant subi de sérieuses défaillances.

- qu'en ce qui concerne l'audit portant notamment sur la nature du questionnaire servant à établir le baromètre de qualité, la Direction a tenu compte de l'essentiel de ses recommandations, étant entendu que la SNCB estime par ailleurs que des aspects particuliers relatifs à la qualité du service tels que le transport de vélos, l'accessibilité et l'accueil des personnes à mobilité réduite doivent, dans un souci d'efficacité, faire l'objet d'une approche spécifique séparée.

¹¹ Contrat de gestion 1997-2001 entre l'Etat et la SNCB, art. 56

- il convient également de mentionner que depuis la mi-2000, la confection du baromètre de qualité est confiée à une firme privée spécialisée, ce qui a permis d'en accroître la performance (augmentation du nombre d'enquêtes, traitement statistique, étude de corrélation, etc.)

3.2. S'agissant du suivi opéré par le Commissaire du Gouvernement, la Cour des comptes souligne que « les pouvoirs attribués par la loi au Commissaire du Gouvernement et la manière dont leur exercice est organisé peuvent aboutir à en limiter la portée réelle ».

Pour rappel, la loi du 21 mars 1991 visait à introduire un nouveau régime applicable aux organismes d'intérêt public à caractère économique, et en premier lieu à ceux qui relevaient du secteur des transports et des télécommunications, l'objectif étant de leur conférer une plus grande autonomie.

Selon l'exposé des motifs du projet de loi, le développement rapide de la concurrence du secteur privé et l'achèvement du grand marché européen constituaient les deux grands défis auxquels allaient devoir faire face les entreprises publiques.

L'intention du législateur était donc claire ; il s'agissait,

- d'une part, de laisser à la SNCB l'initiative et la gestion des activités "hors missions de service public" et faisant partie intégrante de l'objet social de la SNCB, et ce, dans le cadre de son autonomie,
- et d'autre part, de limiter cette autonomie pour l'exécution des missions de service public par l'intermédiaire d'un contrat de gestion conclu entre l'Etat et la SNCB.

Dans ce cadre, la portée de la compétence de contrôle du Commissaire du Gouvernement est régie par l'article 23 de la loi du 21 mars 1991 qui stipule en son §2 que « *le Commissaire du Gouvernement veille au respect de la loi, du statut organique de l'entreprise publique et du contrat de gestion. Il s'assure de ce que la politique de l'entreprise publique, en particulier celle menée en exécution de l'article 13, ne porte pas préjudice à la mise en oeuvre des tâches de service public.* »

En ce qui concerne les missions de service public exécutées dans le cadre du contrat de gestion, la SNCB tient à souligner qu'elle se conforme au prescrit légal quant à l'exercice des missions du Commissaire du Gouvernement. En regard des considérations émises par la Cour des comptes, elle souhaite souligner qu'une possible interférence continue de l'autorité de tutelle via le Commissaire du Gouvernement serait difficilement compatible avec le rôle et la responsabilité du Conseil d'Administration.

S'agissant du rôle de l'autorité de tutelle dans le cadre de l'exécution par la SNCB des activités commerciales, on se réfèrera au § 6 de la présente note.

- 3.3. Dans le cadre général de la problématique liée aux sanctions et pénalités en cas de non respect par la SNCB des objectifs fixés, la Cour des comptes note que le « mécanisme d'augmentation tarifaire lié au respect des normes de régularité n'a pas pour objet d'indemniser les usagers ayant subi des retards et que par conséquent cette disposition ne devrait pas faire obstacle à l'instauration de procédures d'indemnisation ».

La SNCB exprime les plus nettes réserves vis-à-vis de cette considération dès lors que la conjugaison de ces deux dispositions reviendrait à pénaliser financièrement la Société à deux reprises.

4. Les investissements

- 4.1. **La Cour des comptes considère que la SNCB respecte bien les dispositions légales en matière de marchés publics.** Les procédures suivies s'appuient notamment sur l'Audit Interne qui exerce un contrôle centralisé, dont il a déjà été question au § 2.4 de la présente note.
- 4.2. En ce qui concerne le règlement des délégations, il est dit dans le rapport qu'il n'existe pas de concordance entre les seuils de délégations et les seuils applicables pour déterminer si, en la matière, des informations doivent être fournies au niveau hiérarchique immédiatement supérieur; concrètement, la remarque porte sur la constatation que le président du Comité de Gestion ne doit pas être informé de *toutes* les décisions déléguées par le (general) manager.

On ne peut perdre de vue que, *via la procédure de visa préalable de l'Audit Interne* (également prévue par le règlement des délégations - voir art. 151), le président est finalement bien informé des décisions prises par le (general) manager.

Par ailleurs, le rapport fait également état d'une certaine incohérence entre les seuils selon qu'ils se rapportent à l'approbation du mode de passation d'un marché/fourniture/service, à l'approbation d'un cahier spécial des charges (y compris la sélection des firmes) et à l'attribution finale du marché.

La SNCB souligne qu'il existe bien un fil conducteur sur la base duquel les seuils concernés ont été définis. Ainsi, le moment où les premiers engagements sont pris, est crucial. Ensuite, ces seuils sont également déterminés en fonction du nombre de dossiers à traiter ainsi que de la structure interne de certaines entités où certains dossiers sont traités. Bref, la fixation des seuils relève dans la plupart des cas d'un « travail sur mesure », et ce pour des raisons pratiques.

Enfin, la Cour des comptes plaide pour l'application d'instructions internes dont une partie serait commune à toutes les entités. Il y a lieu de faire remarquer, sous ce rapport, qu'aujourd'hui déjà, le règlement prévoit la possibilité d'établir un « document de contrôle interne » commun (voir article 122) afin de faciliter l'examen d'un dossier.

4.3. S'agissant de l'évaluation à priori de l'adéquation entre chaque investissement et la bonne exécution des missions de service public, la SNCB souligne que le plan décennal d'investissements 2001-2010 contient un descriptif des divers projets proposés par la SNCB mettant notamment en évidence les objectifs poursuivis, les avantages attendus pour la clientèle, les accroissements de capacité qui en résultent etc., et ce conformément aux dispositions de l'article 22bis du 2ème avenant au contrat de gestion.

4.4. Enfin, la Cour des comptes note que la procédure de feux verts qui suppose l'accord de l'Administration du Transport Terrestre avant toute notification est fréquemment court-circuitée. La SNCB tient à relativiser cette considération et à souligner que la notification à un entrepreneur avant réception d'un feu vert reste une mesure d'exception prise en cas de force majeure. Ainsi, sur 204,8 Mia BEF d'investissements exécutés à charge du Ministère des Communications et de l'Infrastructure entre 1989 et 2000, des investissements pour un montant 5,6 Mia BEF, soit 2,8 % du total, doivent faire l'objet d'une régularisation en terme de réception d'un feu vert.

5. Les relations commerciales de la SNCB avec ses filiales

Tout en considérant que les relations entre la SNCB et ses filiales ne sont actuellement pas susceptibles d'alourdir les coûts des missions de service public, la Cour des comptes aborde néanmoins de manière critique la problématique liée à l'association d'une filiale à la mise en oeuvre des missions de service public et au contrôle de la bonne exécution des prestations confiées à ces filiales.

5.1. Dans ses conclusions, la Cour des comptes mentionne qu'aucune filiale de la SNCB n'a fait l'objet de la procédure d'approbation visée à l'article 13 de la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques. Pour rappel, l'article 13 stipule en son § 3 que l'association d'une filiale à la mise en oeuvre de tâches de service public n'est autorisée que par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres.

Or, poursuit la Cour des comptes, certaines filiales sont sans conteste associées à la mise en oeuvre d'une mission de service public au sens de l'article 13 § 3. Et de citer l'exemple de TUC RAIL et d'EUROSTATION qui, selon elle, participent à la réalisation de travaux qui s'inscrivent dans le cadre de la deuxième mission de service public.

La SNCB ne peut souscrire à cette interprétation.

Une interprétation littérale du texte français et néerlandais indique que par associer à la mise en oeuvre (betrekken bij de uitvoering), il faut comprendre « laisser être partie prenante dans, faire prendre part à » l'exécution même des missions de service public. D'une part, les travaux de préparation, d'accompagnement ou de suivi (études comprises) ne doivent dès lors pas être considérés comme relevant de l'exécution des missions de service public même, dans le sens de l'article 13 § 3 de la loi du 21.3.91 et, d'autre part, pour pouvoir relever du champ d'application de l'article 13 § 3, il faut au moins un certain pouvoir de co-décision de la filiale en tant que partenaire de la SNCB.

Une interprétation ciblée nous conforte dans cette interprétation littérale. Le législateur a voulu, sans ambiguïté, que certaines activités des entreprises publiques soient maintenues comme missions de service public et continuent dès lors d'être régies par les trois principes du service public, à savoir l'égalité, la continuité et l'adaptation aux besoins nouveaux (voir projet de loi, Chambre 1287/1-89/90). Le pouvoir de décision dans le domaine de ces activités devait être maintenu au niveau des entreprises publiques autonomes, sous la tutelle des pouvoirs publics.

Le législateur n'a jamais voulu que tous les aspects des missions de service public soient exécutés par l'entreprise publique autonome même. Ainsi par exemple, le législateur n'a pas prévu de restrictions quant à la possibilité de confier l'exécution de travaux matériels, comme l'établissement ou l'entretien de lignes ferroviaires, à des sociétés privées, précisément à cause du fait qu'en tant que pouvoir adjudicateur, l'entreprise publique autonome garde le contrôle. Il n'y a dès lors pas d'objections non plus à ce que l'entreprise publique autonome confie à une filiale certains travaux de préparation, d'accompagnement ou de suivi (études comprises) liés à l'exécution des missions de service public, tant que l'exécution de la mission de service public même continue de relever entièrement du pouvoir décisionnel de l'entreprise publique autonome.

Par conséquent, la Cour des comptes a fondé ses critiques sur une interprétation trop large de la notion « associer à la mise en oeuvre de tâches de service public », interprétation qui n'est appuyée ni par une interprétation littérale ni par une interprétation ciblée.

La SNCB tient par ailleurs à rappeler que dans un courrier du 11 février 1997 adressé par le Ministre des Transports au Premier Président de la Cour des comptes, répondant à une question du 18 septembre 1996 portant sur le même objet, le Ministre a précisé qu'aucune filiale n'exerce des tâches de service public et que toutes les filiales citées dans le rapport annuel 1995 de la SNCB relèvent de l'autonomie de l'entreprise et de ses activités commerciales. Depuis 1996, la Cour des comptes n'a jamais contesté cette interprétation.

- 5.2. En ce qui concerne les relations avec la SA EUROSTATION, la SNCB tient à préciser que les négociations au sujet de certaines conventions et en particulier l'emphytéose n'ont pas encore abouti.

Par ailleurs, en ce qui concerne le paiement d'une somme de 1,1 milliard de BEF, dans le cadre du projet Bruxelles-Midi, il a été convenu qu'EUROSTATION payerait par tranches au prorata de l'obtention des permis de bâtir.

- 5.3. En ce qui concerne le service « Gestion des Grands Projets », l'analyse met trop l'accent sur le contrôle formel et ne tient pas compte de la mission plus globale de projectmanagement. SD.S suit globalement les projets et agit dans ce cadre comme entité de coordination et de stimulation, en collaboration avec d'autres entités de la SNCB pour les différents aspects (techniques, financiers, juridiques, ...). La principale tâche de SD.S est toujours de surveiller le bon avancement des projets, tant dans la phase de la conception que dans celle de l'exécution. De par les contacts et discussions journaliers, le service SD.S connaît très bien les projets qu'il gère et a une excellente vue sur les prestations fournies dans ce cadre. La vérification des déclarations de créance est par conséquent

suffisamment garantie. Un contrôle plus poussé ne peut présenter qu'un intérêt marginal et serait certainement dénué d'efficacité par rapport aux moyens à mettre en oeuvre.

- 5.4. Enfin, en ce qui concerne le conflit de fonction dans lequel se trouverait le responsable du service « Gestion des Grands Projets » compte tenu de sa qualité d'administrateur de TUC RAIL et d'EUROSTATION, la SNCB ne peut partager l'analyse de la Cour des comptes. C'est précisément du fait de sa parfaite connaissance des domaines d'activités de TUC RAIL et d'EUROSTATION que le dirigeant de ce service a été désigné par la SNCB comme membre du conseil d'administration de ces deux filiales.

Cette question doit être située dans le cadre de la politique de groupe mise en oeuvre par la SNCB qui vise à désigner des personnes compétentes dans les conseils d'administration de ses filiales afin d'assurer une gestion optimale.

6. Le développement des activités commerciales

La SNCB constate que la Cour des comptes arrive à la conclusion que le développement des activités commerciales de la SNCB et de ses filiales ne porte pas atteinte à l'exécution des missions de service public et que la SNCB ne sort pas de son objet social. La Cour des comptes fait remarquer à juste titre que les investissements directs et les participations acquises dans le cadre des activités commerciales ne représentent qu'une petite partie des investissements globaux de la SNCB.

Néanmoins, selon la Cour des comptes, les restrictions prévues par la loi sont insuffisantes et les conditions auxquelles la tutelle peut être exercée sont inadéquates pour offrir suffisamment de garanties quant à l'exécution des missions de service public. La Cour des comptes propose que l'objet social de la SNCB soit défini de façon plus stricte, tant au niveau de son contenu que du point de vue géographique, et d'examiner un mécanisme limitant au préalable la possibilité de prendre des engagements en matière d'activités commerciales.

Ces propositions appellent les remarques suivantes.

Une restriction du contenu et de l'étendue géographique de l'objet social ne présente aucun rapport substantiel avec le fait de garantir qu'il ne soit pas porté atteinte à l'exécution des missions de service public. Le secteur du transport est, par excellence, un secteur où l'europanisation et la mondialisation se poursuivent sans cesse et où les acteurs importants offrent de façon intégrée les différents modes de transport et services logistiques à leurs clients. La proposition de restriction de l'objet social est dès lors contraire à l'objectif de la SNCB de développer de façon concurrentielle des activités commerciales axées sur les besoins du marché - considération ayant servi de base à la directive européenne 91/440/CEE - et d'élaborer une stratégie de groupe cohérente. Par conséquent, cette proposition est de nature à réduire les cash-flows futurs et donc la valeur de ces éléments d'actif.

La deuxième proposition n'a pas été détaillée par la Cour des comptes. La Cour des comptes suggère toutefois de limiter les engagements par rapport aux capitaux propres de la SNCB ou sur base d'un rapport entre les fonds de tiers et la valeur de réalisation des actifs. Pratiquement, la proposition vise à faire limiter au préalable par les autorités politiques la capacité d'emprunt interne et externe de la SNCB dans le domaine des activités commerciales, et ce sur base d'une approche statique, dans ce sens que les cash-flows futurs et donc la possibilité d'autofinancement suite aux investissements réalisés, ne sont pas pris en compte.

Il n'est pas possible de fixer au préalable une limite objective, comme préconisé par la Cour des comptes. En effet, le risque inhérent à la prise de participations dans des sociétés ou à la prise d'engagements avec celles-ci est déterminé par des facteurs endogènes et exogènes tels que le secteur d'activités où la société est active, le marché géographique, les incertitudes politiques et sociales, le comportement des concurrents, la conjoncture, la politique menée au sein de l'entreprise. L'évaluation des risques d'une société concrète ne peut dès lors pas se faire selon un certain nombre de règles abstraites, mais requiert toujours une appréciation *in concreto*.

En deuxième lieu, un cliché de la situation, tel que présenté dans le cadre d'une approche statique, n'est pas très pertinent. Ce qui importe, ce sont les prévisions en matière de cash-flows destinés à financer la charge d'emprunt à rembourser.

Il est essentiel que les autorités politiques, par les déficits trouvant leur origine dans l'exécution des missions de service public, suite à l'insuffisance de financement public, ne mettent pas en cause le développement des activités commerciales de la SNCB, ce qui serait par exemple le cas si les investissements en activités commerciales étaient mis en rapport avec les capitaux propres. Par ailleurs, une modification de la loi ne doit nullement avoir pour conséquence que l'opportunité de la stratégie en matière d'activités commerciales et les investissements y relatifs soient mis sous la tutelle de l'autorité politique et que, de par ce fait, l'autonomie de la SNCB en matière de développement de nouvelles activités dans des secteurs connexes au transport ferroviaire, telle que garantie par la directive 91/440, soit limitée.

L'inconvénient possible perçu par la Cour des comptes au niveau de l'actuel contrôle par le Commissaire du Gouvernement et la Ministre, à savoir que le contrôle ponctuel pourrait mettre en échec toute la stratégie de l'entreprise publique, ne trouve pas de solution dans le nouveau système proposé, étant donné qu'il aurait également un effet de hache et ne laisserait aucune marge d'appréciation.

Les investissements directs et indirects en activités commerciales ne mettent nullement en péril la SNCB. D'une part, le volume de ces investissements et des engagements pris dans ce cadre, tant dans le passé que dans l'avenir prévisible, est limité. D'autre part, le Conseil d'Administration évalue régulièrement les prévisions en matière de résultats et de cash-flows ainsi que les moyens à mettre en oeuvre pour exclure le risque précité.

Les modalités de la tutelle administrative sont moins limitatives que ce que la Cour des comptes présente comme étant un choix pur et simple entre la suspension et annulation ou non d'une décision du Conseil d'Administration.

La remarque de la Cour des comptes selon laquelle le Conseil d'Administration pourrait transférer l'ensemble des activités commerciales au sein de sociétés échappant au contrôle politique et présentant des risques non maîtrisables, est excessive. La SNCB ne mène pas de politique visant le transfert de ses propres activités commerciales. La prise de participations ou la création de filiales vise un objectif de développement des activités, au niveau de leur contenu ou de leur étendue géographique. Il n'est pas correct non plus de dire que le risque des filiales n'est pas maîtrisable. Il est évident que le Conseil d'Administration connaît parfaitement l'engagement financier pris par la SNCB dans le cadre d'une décision de prise de participation ou d'octroi de moyens financiers à une filiale. Le risque au niveau de la filiale même est également maîtrisable, étant donné que la SNCB suit une politique de prise de participations majoritaires et qu'elle nomme dès lors au moins la moitié des administrateurs. Par conséquent, cette remarque n'est pas pertinente et semble impliquer une intention politique contraire à l'indépendance de gestion des sociétés ferroviaires, visée par la directive 91/400/CEE.

7. La comptabilité

La Cour des comptes arrive à la conclusion que les procédures et règles d'évaluation en vigueur à la SNCB sont telles qu'elles garantissent une image fidèle de la société, la bonne exécution des missions de service public et des investissements et leurs correctes comptabilisations. Ces procédures sont par ailleurs correctement appliquées ainsi que le confirment les attestations sans réserve du Collège des Commissaires.

La SNCB souhaite toutefois formuler les commentaires suivants sur certains des aspects abordés par la Cour des comptes :

- 7.1. Le rapport souligne que la technique du prélèvement sur le capital pratiquée depuis 1996 a eu un effet favorable sur les résultats de la SNCB par rapport à la technique appliquée précédemment (amortissements des subsides en capital) et que cette amélioration a profité exclusivement aux missions de service public.

Pour rappel, du fait du prélèvement sur le capital, l'amortissement des actifs utilisés pour les missions de service public est neutralisé dans le compte de résultat de la SNCB. Il est à cet égard utile de préciser que ce mécanisme a essentiellement pour but d'éviter que les amortissements de l'infrastructure ferroviaire ne grèvent le résultat d'exploitation, le prix de revient et dès lors le niveau des interventions financières de l'Etat. Sans ce mécanisme, la SNCB se trouverait dans une position très défavorable tant par rapport aux sociétés ferroviaires étrangères telles que la SNCF et les NS qui ne sont pas gestionnaires de l'infrastructure et ne supportent donc pas les charges des amortissements de celle-ci, que par rapport aux modes de transport concurrents.

En outre, si la technique du prélèvement sur le capital a eu un effet favorable sur les résultats de la SNCB par rapport à la technique appliquée antérieurement, il convient de préciser que cette amélioration découle également du fait que la SNCB procède en plus, sur ses fonds propres, à des investissements destinés aux missions de service public.

La SNCB a investi sur ses fonds propres 6,558 Mia BEF entre 1996 et 2000 pour les missions de service public.

- 7.2. La Cour des comptes recommande de quantifier l'incidence de la méthode d'évaluation utilisée dans la comptabilité de gestion sur les résultats des deux missions de service public, et ce, sur base des principes d'évaluation utilisés dans la comptabilité générale et selon un reporting à convenir dans le contrat de gestion.

La SNCB précise que l'impact de la méthode d'évaluation « mark to market » utilisée dans la comptabilité de gestion est éliminé dans les tableaux de ressources et emplois, publiés conformément au deuxième avenant au contrat de gestion, en complément aux comptes de résultats des missions de service public. Ces tableaux de ressources et emplois constituent par conséquent un instrument permettant de quantifier l'effet de la méthode d'évaluation utilisée.

- 7.3. En matière de facturation interne, comme le mentionne la Cour des comptes, depuis l'approbation des businessplans par le Conseil d'Administration du 17 juillet 1998, la SNCB a entrepris de nombreuses actions afin d'améliorer la gestion du modèle des businessplans et de lui apporter des améliorations structurelles, conceptuelles et méthodologiques tout en tenant compte des évolutions micro et macro-économiques. L'objectif est de faire coïncider au mieux le businessplan avec les règles comptables et de transposer l'impact des règles d'évaluation dans le businessplan.

Nonobstant les améliorations qui peuvent encore être apportées au modèle et à sa gestion, il convient de souligner que les businessplans constituent maintenant un outil permettant d'évaluer l'impact de la stratégie de chaque unité sur ses comptes.

Les businessplans sont revus chaque année et couvrent une période de 5 ans et ce, dans le but de tenir compte des évolutions structurelles, comptables et macro-économiques. Ils sont considérés par les unités comme un outil permettant d'évaluer leur stratégie.

- 7.4. La Cour des comptes relève notamment qu'il est difficile pour un certain nombre d'investissements financés sur les moyens propres de la SNCB d'apprécier l'exactitude du mode de financement et qu'il n'existe pas de documents officiels confirmant les accords conclus avec l'Administration du Transport Terrestre en ce domaine. La SNCB souhaite formuler les remarques suivantes :

L'Etat verse sa contribution aux investissements de la SNCB en exécution du plan décennal 1996-2005 sous la forme d'une participation au capital de la SNCB (article 37 du Contrat de gestion).

Les investissements qui en principe sont intégralement financés par l'Etat, sont ceux en moyens de production en vue de l'exécution des missions de service public.

Il s'agit d'ailleurs du premier critère pris en compte pour déterminer la source de financement.

Si l'apport de l'Etat ne couvre pas la totalité des investissements pour les missions de service public, la SNCB finance le solde des investissements, notamment via des financements alternatifs.

Manifestement, un modus-vivendi s'impose ici.

C'est pourquoi des concertations ont régulièrement lieu entre les services de l'Administration du Transport Terrestre du Ministère des Communications et de l'Infrastructure et les services Accounting & Controlling et Stratégie et Développement de la SNCB.

ANNEXE

Les actions GTS

La Cour des Comptes considère « qu'une répartition insuffisante des responsabilités respectives du Conseil d'Administration et des autres organes de gestion de la Société s'est notamment traduite dans l'indétermination et dans l'indécision qui ont caractérisé le suivi des actions GTS acquises par la SNCB à la suite d'un échange », et retrace l'évolution du dossier « dans la mesure où elle peut illustrer l'insuffisance d'une stratégie délibérée et la nécessité de mieux discriminer les compétences et responsabilités respectives du Conseil d'Administration et de la Direction ».

A cet égard, la SNCB tient à formuler les remarques suivantes.

S'agissant de la présentation du dossier d'échange au Conseil d'Administration du 25 juin 1999, le Comité de Direction a tenu à ne soumettre une proposition qu'une fois en possession d'un avis juridique interne et de l'avis d'un consultant international, PRICEWATERHOUSECOOPERS, lequel devait remettre une opinion sur l'offre écrite de GTS CARRIER SERVICES.

Le rapport du consultant est daté du 25 juin 1999, ce qui explique que le document de décision n'a pu être remis qu'en séance. La date limite fixée par GTS CARRIER SERVICES ne permettait par ailleurs pas de postposer la décision au Conseil suivant.

Par la suite, le Conseil s'est régulièrement saisi du dossier sur la base de documents préparés à son intention par la Direction (24/09/99, 20/10/99, 28/01/2000) ou à l'occasion de l'examen des comptes annuels ou semestriels (28/03/00, 29/09/2000, 27/03/2001).

Le 22 décembre 2000, la Direction a en outre présenté un document reprenant l'ensemble des antécédents du dossier accompagné de 2 analyses externes :

- ***une analyse juridique confiée au bureau belge reconnu et disposant de collaborateurs spécialisés « DE BANDT – VAN HECKE » lequel a confirmé la validité juridique de la transaction ;***
- une analyse comptable de l'opération d'échange, confiée au cabinet international PRICEWATERHOUSECOOPERS, lequel a conclu que l'offre d'échange était équitable ('fair').

En ce qui concerne la gestion quotidienne du dossier, la Direction a estimé qu'elle devait elle-même suivre l'évolution des cours et les recommandations des plus grands spécialistes boursiers internationaux, et cela de la façon la plus professionnelle qui soit, en consultant au jour le jour les sites Internet spécialisés.

C'est ainsi qu'elle peut affirmer que malgré la chute du cours depuis le second semestre 1999, ces mêmes spécialistes ont régulièrement confirmé la pertinence de cet investissement, étant quasi certains que le cours allait remonter.

On peut citer à titre d'exemple les quelques avis suivants conservés dans le dossier.

07/03/2000	Robertson Stephens	At BUY
31/03/2000	BB&T Xapital Mkts	At STRONG BUY
10/05/2000	Lehman Brothers	Réitère d'acheter
24/05/2000	Synthèse des avis	At BUY
14/06/2000	Prefered Cpaital Mkts	At STRONG BUY
10/08/2000	Robertson Stephens	Réitère d'acheter
11/08/2000	Mrgn Stnly Dn Wttr	At OUTERPERFORM
20/09/2000	Synthèse des avis	At BUY
21/09/2000	Deutsche Bc Alex Br	At Market PERFORM

Au demeurant, rien n'indique aujourd'hui que la situation soit figée. La SNCB est en effet toujours propriétaire des actions et pourra, lorsque les conditions du marché seront à nouveau favorables, procéder à leur réalisation dans de bonnes conditions.

La consultation du site Bloomberg ce 17 avril 2001 permet d'ailleurs d'étayer ce point de vue.

Plusieurs spécialistes (6) réitèrent leur confiance dans la valeur GTS puisqu'ils proposent l'achat « strong buy » ou « moderate buy » et aucun ne conseille de vendre endéans les prochains mois.

La Cour des comptes évoque enfin l'article 12 § 3 de la loi de 1991 stipulant que « les placements de devises sont soumis à l'autorisation préalable du Ministre des Finances, à l'exception des opérations en devises couvrant des opérations commerciales ».

Cet article ne trouve pas à s'appliquer dans le dossier GTS.

Jusqu'au moment de l'échange, le 29 juin 1999, les actions HER étaient enregistrées sous la rubrique IV C1 « Autres immobilisations financières – actions et parts » du bilan.

L'AR du 8/10/76 (Ch. III : « définition des rubriques » modifié par l'art. 47 de l'AR du 12/09/83) stipule que si en vertu d'une décision de l'entreprise les actions et parts sont destinées à être réalisées dans les 12 mois, elles sont reprises en rubrique VIII B « Placement de trésorerie – autres placements ».

Eu égard à la décision prise par le Conseil du 25 juin 1999 de vendre une partie des actions GTS dès que la loi américaine le permettrait, le transfert sous la rubrique VIII B du bilan s'imposait donc pour des raisons légales à caractère purement comptable.

L'enregistrement sous le poste « Placements de trésorerie » du bilan ne résulte dès lors aucunement d'une décision de placement de devises devant requérir l'autorisation du Ministre des Finances, mais de dispositions techniques comptables.

Il convient en outre de noter que dans un courrier du 2 septembre 1999, par ailleurs joint en annexe au document CA 2000/359 présenté au Conseil du 22/12/00, le Collège des Commissaires a marqué son accord préalable sur la technique de comptabilisation.

Enfin, s'agissant du respect de la loi de 1991, le Collège des Commissaires, dans son rapport annuel d'attestation à l'Assemblée Générale du 28 avril 2000, stipule qu' « il n'a pas connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation de la loi du 21 mars 1991, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales ou du statut organique ».

En conclusion, la SNCB estime qu'il n'y a pas eu dans ce dossier d'indétermination ou d'indécision, pas plus qu'un problème quelconque de délimitation de responsabilités entre le Conseil et la Direction.

Il s'agit d'un dossier toujours en cours où toutes les dispositions comptables, juridiques et déontologiques ont été respectées et où la SNCB s'est entourée des avis externes les plus autorisés.

S'il est aisé d'émettre un avis a posteriori quant à l'opportunité ou non de vendre à un moment déterminé, nul ne peut prétendre aujourd'hui que le dossier GTS ne permettra pas de dégager à terme un excédent de trésorerie pour la SNCB.

**RAPPORT PROVISOIRE DE L'AUDITORAT DE LA COUR
DES COMPTES CONCERNANT LE CONTROLE DU BON
EMPLOI, PAR LA S.N.C.B., DES DENIERS PUBLICS.**

**Commentaires du Directeur général de l'Administration du Transport terrestre
du Ministère des Communications et de l'Infrastructure et du Commissaire
du Gouvernement auprès de la S.N.C.B.**

1. De par les fonctions de Directeur général de l'Administration du Transport terrestre du Ministère des Communications et de l'Infrastructure et de Commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B. que j'assume, respectivement, depuis le mois de juillet 1991 et le mois d'octobre 1992, je suis très légitimement concerné par le rapport provisoire de l'auditorat de la Cour des Comptes concernant le contrôle du bon emploi, par la S.N.C.B., des deniers publics.

Les considérations émises ci-après ne se rapportent pas à ma personne, mais bien aux fonctions que j'assume depuis plusieurs années.

2. Je constate, tout d'abord, avec satisfaction que le bon emploi des deniers publics par la S.N.C.B. est très largement prouvé.

J'observe également qu'aucune irrégularité significative n'a été relevée au regard des dispositions légales et réglementaires existantes.

3. En de très nombreuses occasions, le rapport provisoire de la Cour des Comptes traite de l'Administration du Transport terrestre et du Commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B.

A cet égard, je tiens à rappeler les quelques faits suivants :

- Depuis le 17 juillet 2000, je n'ai eu aucun contact personnel avec la Cour des Comptes, alors que, dans un cas (Administration du Transport terrestre), je suis un responsable final et, dans l'autre cas (Commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B.), je suis le seul responsable.

Tous les contacts voulus par la Cour des Comptes avec l'Administration du Transport terrestre l'ont été au niveau de son Service « Transport par Rail », sans aucune interférence de ma part.

- Si nécessaire, j'ai toujours signalé que ma disponibilité aurait été totale et immédiate.

- Dans le cadre de la direction et de la gestion d'une Administration fédérale, l'on doit pouvoir admettre que tous les actes posés par un fonctionnaire dirigeant ne sont pas nécessairement connus des Services et des agents dont il a la responsabilité, même si, en revanche, ceux-ci sont au courant de tous les actes relevant de la gestion journalière ou relevant des aspects techniques.
- Dès la définition de la mission de la Cour des Comptes et du démarrage de cette mission (17 juillet 2000), j'avais eu l'occasion d'attirer l'attention sur le fait que, depuis le mois d'octobre 1992, époque à partir de laquelle j'exerce la fonction de Commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B., j'ai toujours considéré que, ne fût-ce que pour des raisons déontologiques, les dossiers non techniques relevant de cette fonction étaient réservés, sensu stricto, aux Ministres successifs ayant les transports ferroviaires dans leurs attributions et aux organes de gestion et de direction de la S.N.C.B.

Je ne me prononce, toutefois, pas sur la question de savoir si cette situation a eu une influence sur le sens général du rapport provisoire de la Cour des Comptes. Je sais, en revanche, que certains dossiers ponctuels, mais importants, auraient, peut-être, pu éclaircir plus complètement l'audit réalisé ; à cet égard, je cite, par exemple, le cas de certaines prises de participations de la S.N.C.B. dans des sociétés étrangères, le dossier relatif aux actions GTS, la gestion des marchés publics ou encore le suivi des questions comptables, financières et budgétaires.

4. En ce qui me concerne, je tiens à être clair sur le point qui consiste, à tout moment, à pouvoir établir une nette distinction entre le jugement que l'on peut porter sur le passé, lequel est régi par des législations et réglementations précises, et les recommandations que l'on peut faire pour le futur, qui supposent que ces législations et réglementations soient modifiées.

Il ne s'agit pas du tout là d'une critique à l'endroit du rapport provisoire de la Cour des Comptes. Il s'agit plutôt d'une observation qui me permet d'introduire les points suivants.

5. A un endroit de son rapport provisoire, la Cour des Comptes souligne que « *les pouvoirs attribués par la loi au Commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B. et la manière dont leur exercice est organisé peuvent aboutir à en limiter la portée réelle* » ; éventuellement formulée d'une autre façon, cette idée se retrouve à d'autres endroits du rapport provisoire.

Sur ce point tout à fait capital et fondamental, je tiens à être précis : me fondant, notamment, sur les travaux parlementaires de préparation de la loi du 21 mars 1991 et sur la doctrine, je n'ai pas la même lecture de la loi du 21 mars 1991 que celle qui est faite par la Cour des Comptes.

Pour l'essentiel et pour schématiser, je considère, en effet, que :

- la loi du 21 mars 1991 vise avant tout à octroyer une très large autonomie à certains organismes qui, avant, relevaient, d'une façon ou d'une autre, de la loi du 15 mars 1954 ;

- la loi du 21 mars 1991 limite surtout cette autonomie en ce qui concerne les missions de service public, lesquelles sont régies à l'intermédiaire d'un contrat de gestion.

Nonobstant la manière selon laquelle ils ont été organisés – j'y reviendrai par la suite –, je maintiens que, jusqu'à preuve du contraire, les pouvoirs attribués au Commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B. ont été assumés conformément aux dispositions légales en vigueur, à savoir l'article 23, § 2 de la loi du 21 mars 1991, qui se réfère à l'article 13 de la même loi.

6. A un autre endroit de son rapport provisoire, la Cour des Comptes relève que *« actuellement, le Commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B. est en même temps le Directeur général de l'Administration du Transport terrestre, service compétent du Ministère des Communications et de l'Infrastructure, et estime que cette situation n'incite pas l'Administration à jouer pleinement son rôle d'organe de contrôle distinct ».*

Quant à cet autre point tout à fait majeur, je tiens également à être précis : eu égard aux législations et réglementations existantes, je ne peux me résoudre à comprendre comment l'on pourrait qualifier l'Administration d' « organe de contrôle distinct » dans le présent contexte qui porte sur des principes supérieurs, ceci quasi au même titre que tous les autres organes de contrôle institués directement par la loi du 21 mars 1991.

A l'appui de mon doute, je voudrais relever ce qui suit :

- L'Administration n'est, en aucune façon, citée dans la législation de base régissant la S.N.C.B. (loi du 23 juillet 1926, loi du 21 mars 1991 et arrêté royal du 28 septembre 1992).
- Elle l'est, en revanche, dans tous les contrats de gestion conclus entre l'Etat et la S.N.C.B.
- Seize « citations » se retrouvent dans le contrat de gestion (y compris son deuxième avenant).
- Quelques « citations » concernent la formulation d'avis. Ces avis furent toujours rendus dans le plus strict respect des principes d'indépendance et de collégialité. Je tiens, à cet égard, à épingler les avis particulièrement étayés et circonstanciés établis par l'Administration du Transport terrestre concernant le plan de transport IC-IR de 1998 de la S.N.C.B.
- D'autres « citations » concernent des participations à des réunions ou des examens de certains sujets précis.

Toutes les actions qui en ont découlées ont été assumées par l'Administration du Transport terrestre et ses agents en totale indépendance, étant bien entendu que, comme le relève la Cour des Comptes, certains manquements, non généralement imputables à l'Administration, sont réels. Aucune « œuvre humaine » n'est parfaite, surtout dans la mesure où il s'agit de matières particulièrement complexes ; les observations faites viennent ainsi à point nommé pour pouvoir améliorer la situation.

- Par contraste avec les deux points précédents, le rôle dévolu à l'Administration du Transport terrestre est beaucoup plus concret dans le domaine des investissements.

Que je sache, ce rôle a toujours été exercé en totale indépendance :

- a) conformément aux dispositions du contrat de gestion, tous les programmes d'investissements annuels de la S.N.C.B. (y compris les amendements) ont été approuvés par tous les Ministres successifs ayant les transports ferroviaires dans leurs attributions sur base de rapports établis par l'Administration du Transport terrestre ;
- b) s'il revient au Directeur général de l'Administration du Transport terrestre de viser tous les dossiers ponctuels contenant des propositions de décisions d'investissements de la S.N.C.B. susceptibles d'être financés à l'intermédiaire du budget de l'Etat, celui-ci n'est que très exceptionnellement intervenu dans la gestion de tels dossiers.

- Bien sûr, à un certain niveau de décision, nul ne peut être tenu pour responsable si, nonobstant les législations et réglementations en vigueur, certains agents de l'Administration du Transport terrestre regrettent que le nouveau contexte belge ait fortement évolué puisqu'il a fait perdre un certain poids d'intervention à la fonction administrative.

- Par ailleurs, dans le cadre de la transposition belge des directives européennes concernant le secteur ferroviaire, je tiens expressément à relever que :

- a) toutes les dispositions réglementaires prises l'ont été avec l'accord explicite de la Commission européenne ;
- b) les agents de l'Administration du Transport terrestre et ceux composant le Service technique d'appui ferroviaire exécutent ces dispositions en totale indépendance, y compris celles relatives à la redevance d'infrastructure ; notons, au passage, qu'il s'agit là d'un nouveau poids d'intervention dévolu à la fonction administrative ;
- c) quant à l'existence du Service technique d'appui ferroviaire, je ne discerne pas comment l'on pourrait se passer de la collaboration de personnes spécialisées qui connaissent toutes les techniques utilisées par la S.N.C.B. ; contrairement à ce qui paraît être estimé, c'est certainement une garantie d'indépendance, d'une part, et un atout pour contribuer à l'amélioration de la sécurité des circulations ferroviaires, d'autre part.

7. Je ne m'autorise pas à porter un jugement au sujet des recommandations formulées par la Cour des Comptes quant à l'avenir.

Cependant, l'expérience des années précédentes me permet, sans doute, d'émettre une réflexion personnelle.

La fonction de Commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B. est dévolue légalement à une personne, alors que les tâches à accomplir sont nombreuses, diversifiées et importantes.

A l'origine, c'est-à-dire au moment de la conception et de l'exécution de la loi du 21 mars 1991, il avait été affirmé que la fonction de Commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B. devait être assumée par un fonctionnaire fédéral ; ce fut d'ailleurs également le cas pour d'autres entreprises publiques économiques. Le « souci d'indépendance » n'avait certainement pas été perdu de vue.

En ce qui concerne la S.N.C.B., l'arrêté royal portant nomination de son Commissaire du Gouvernement stipule expressément que c'est parce qu'une personne est Directeur général de l'Administration du Transport terrestre et qu'elle a l'expérience requise en matière ferroviaire qu'elle a été désignée ; il doit en être tenu compte, particulièrement en ce qui concerne les jugements portés sur le passé.

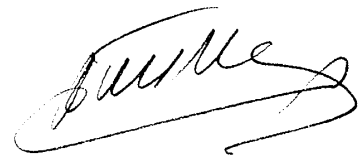
En effet, l'organisation de synergies positives entre l'Administration du Transport terrestre et le Commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B. était clairement visée au cours de la période 1991-1992. Il en fut bien ainsi dans de nombreux domaines depuis le mois d'octobre 1992, ce qui a, indubitablement, permis de renforcer fortement le contrôle exercé sur la S.N.C.B.

Si les fonctions de Directeur général de l'Administration du Transport terrestre et de Commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B. avait été scindées quant à leur exercice, le risque aurait été grand de devoir constater l'existence de deux pôles de pouvoir de contrôle beaucoup plus faibles et moins cohérents agissant pourtant dans des domaines similaires.

De mon point de vue, j'estime utile de ne pas négliger cette réflexion à un moment où l'on s'attache à restructurer l'avenir ; elle me paraît d'autant plus pertinente que le Conseil des Ministres a, au cours de sa séance du 30 mars 2001, décidé des principes d'un renforcement des missions confiées au Commissaire du Gouvernement auprès de la S.N.C.B.

8. Enfin, je signale que je n'ai pas d'objection à formuler au sujet du document CA 2001/127 modifié du 27 avril 2001 approuvé par le Conseil d'administration de la S.N.C.B.

Le 2 mai 2001,



P. FORTON

Directeur général de l'Administration
du Transport terrestre et Commissaire du
Gouvernement auprès de la S.N.C.B.

dépôt légal	D/2001/1128/9
impression	St-Luc Nazareth
adresse	Cour des comptes Rue de la Régence, 2 B-1000 Bruxelles
tél	02-551 81 11
fax	02-551 86 22
site Internet	http://www.courdescomptes.be