

COUR DES COMPTES

Inventorisation et sauvegarde des immobilisations corporelles dans les services publics fédéraux

Rapport intégral

*Adopté par la Cour des comptes en assemblée générale du
16 décembre 2009*

Table des matières

Chapitre 1	
Introduction	4
1.1 Objet de l'audit.....	4
1.2 Délimitation du domaine d'audit	4
1.3 Méthode.....	6
1.3.1 Questions d'audit.....	6
1.3.2 Normes d'audit	6
1.3.3 Méthode d'audit.....	12
1.4 Déroulement de l'audit.....	13
1.5 Structure du rapport.....	14
Chapitre 2	
Qualité des inventaires	15
2.1 Généralités	15
2.2 Constatations.....	15
2.2.1 Le service public dispose-t-il d'un inventaire complet, consolidé et actualisé de toutes ses immobilisations corporelles de la classe 24 du PCG ? Quelles sont les lacunes les plus fréquentes ?.....	15
2.2.2 Les inventaires physiques sont-ils régulièrement recoupés avec la comptabilité ? Peuvent-ils être automatiquement rattachés aux données comptables (et vice versa) ? Dans la négative, consacrent-ils des champs à l'évaluation des actifs ?	19
2.2.3 Les départements utilisent-ils les inventaires (partiels) pour compléter l'enquête annuelle de la CIP ; en d'autres termes, ces inventaires (partiels) sont-ils utiles à la mise en concordance du bilan ?	20
Chapitre 3	
Qualité des procédures et des mesures de contrôle interne	22
3.1 Généralités	22
3.2 Constatations.....	23
3.2.1 Le service public dispose-t-il de règles concrètes, formelles, en vue de la conservation et de la protection tant de ses actifs que des fichiers de données les concernant ?	23
3.2.2 Les inventaires sont-ils formellement approuvés et/ou discutés avec la direction ?.....	24
3.2.3 L'inventaire (les inventaires) contient-il (contiennent-ils) les informations nécessaires pour localiser efficacement les biens ? ..	24
3.2.4 Le service public applique-t-il une numérotation d'inventaire unique, continue, et fait-il usage de codes-barres ?....	24
3.2.5 La séparation des fonctions fait-elle l'objet d'une attention suffisante ? Les tâches relatives à la réception, au contrôle et à la conservation des actifs sont-elles remplies par d'autres personnes que celles chargées de les comptabiliser et de les payer ? Les inventaires sont-ils gérés par d'autres personnes que les utilisateurs finaux des actifs enregistrés dans ces inventaires ?	26

3.2.6	Le service public a-t-il pris des mesures afin de sécuriser les immobilisations corporelles et les fichiers de données les concernant ?	27
3.2.7	Le respect des procédures ainsi que l'exhaustivité et la fiabilité des inventaires physiques font-ils l'objet de contrôles ? Ces contrôles sont-ils effectués par des services indépendants ? Les inventaires sont-ils régulièrement recoupés avec la comptabilité? La documentation disponible fait-elle apparaître si, et dans quelle mesure, la direction attache de l'importance au contrôle interne/à l'audit de la gestion des actifs ?	29
Chapitre 4		
	Module Immobilisations du projet Fedcom	31
4.1	Généralités	31
4.2	Fonctionnalités de base.....	32
4.3	Évaluation.....	32
Chapitre 5		
	Conclusion et recommandations.....	35
5.1	Conclusion.....	35
5.2	Recommandations.....	36
Chapitre 6		
	Réaction des administrations et des ministres.....	39
Chapitre 7		
	Point de vue de la Cour des comptes	41

Chapitre 1

Introduction

1.1 Objet de l'audit

La Cour des comptes a examiné si chaque département fédéral dispose d'un inventaire complet et fiable de ses immobilisations corporelles, avec lequel le bilan de l'État peut être mis en concordance, comme le prévoient la législation en vigueur relative à la comptabilité de l'État¹ ainsi que la nouvelle loi comptable du 22 mai 2003².

Il s'agissait de vérifier si les services publics ont pris les mesures nécessaires pour protéger leurs immobilisations corporelles et les fichiers de données les concernant contre tout risque de perte, de vol ou d'usage impropre.

De même, l'audit devait être l'occasion d'une première évaluation du *module Immobilisations* de Fedcom, le projet appelé à permettre la réalisation de la nouvelle comptabilité de l'État sur le plan informatique, utilisé dans cinq services publics depuis le 1^{er} janvier 2009.

1.2 Délimitation du domaine d'audit

L'audit a été réalisé auprès des services d'administration générale (SAG) visés à l'article 2, 1^o, de la loi comptable du 22 mai 2003, à savoir les services publics fédéraux et de programmation, le ministère de la Défense nationale et la Police fédérale. Les services administratifs à autonomie comptable (SAAC), les organismes publics et les entreprises d'État ne font pas partie du champ d'investigation.

L'audit s'est limité aux immobilisations corporelles de la classe 24 du plan comptable général (PCG) « mobilier et matériel roulant », sans prendre en considération les ouvrages de bibliothèque et les œuvres d'art des sous-classes 24.6 et 24.7, dont la gestion incombe aux SAAC³.

Les autres immobilisations corporelles, telles que les terrains et bâtiments (classe 22), les installations, les machines et l'outillage

¹ Arrêté royal du 17 juillet 1991 portant coordination des lois sur la comptabilité de l'État.

² Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral. Celle-ci est entrée en vigueur, dès 2009, dans cinq services publics (cf. infra).

³ Ces biens sont toutefois comptabilisés dans l'inventaire de l'État comme faisant partie du patrimoine des SAG. Il s'agit entre autres des œuvres d'art gérées par les musées et les établissements scientifiques. En 2009, la Cour des comptes a examiné la gestion du patrimoine de l'État confié à deux musées fédéraux. Voir Cour des comptes, *Les musées royaux des beaux-arts et les Musées royaux d'art et d'histoire – connaissance et conservation des collections*, rapport transmis à la Chambre des représentants, Bruxelles, octobre 2009. Disponible sur www.courdescomptes.be.

d'exploitation (classe 23), ainsi que les stocks (classes 30 et suivantes), ont été exclus du domaine d'audit.

Il en va de même des biens que la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire reprennent parmi les charges (classe 6) ou les dépenses de fonctionnement (allocation de base 12xx), à l'exception cependant, compte tenu des risques qu'ils comportent, des biens de valeur, transportables et convoités.

Sur la base des chiffres communiqués par la Commission pour l'inventaire du patrimoine de l'État (CIP), la valeur totale des immobilisations corporelles des services d'administration générale, qui ne sont ni des immeubles ni des biens de consommation, peut être estimée, au 31 décembre 2007, à 1.710,8 millions d'euros.

Le tableau ci-dessous contient un aperçu, par département et par classe d'actif, des valeurs totales comptabilisées pour les services d'administration générale.

Tableau 1 – Actifs des services d'administration générale par classe d'actif valeurs d'inventaire au 31 décembre 2007 (en centaines de milliers d'euros)⁴

	240	241	242	243	244	245	246	247	248	249	Total
SPF Chancellerie	0	0	0	0	2,27	0	0	0	0	0	2,27
SPF B&CG	0	0	0	8,56	1,69	1,91	0	0	0	0	12,16
SPF P&O	0	0	0	1,13	72,56	5,3	1,13	0	0	0	80,12
Fedict	0	0	0	3,12	1,63	0,2	0	0	0	0	4,95
SPF Justice	10,96	0,08	0,17	132,77	244,06	106,04	51,72	0,3	18,05	0,64	564,79
Police fédérale	48,82	2,38	63,63	13,69	203,66	168,96	13,36	0	12,19	0	526,69
SPF Intérieur	2,17	0	0	23,43	8,76	2,2	8,29	7,7	0	11,24	63,79
SPF Aff. étrangères	0,02	0,29	0	15,23	6,77	0,15	758,75	39,65	0	0,45	821,31
Défense nationale	398,95	1371,05	1493,33	170,97	141,65	4811,23	194,95	0	0	0	8582,13
SPF Finances	46,57	0	0	333,26	460,93	280,41	22,82	0	0,08	0	1144,07
SPF Emploi	0,5	0	0	20,6	38,03	2,8	2,79	0	0	0	64,72
SPF Sécurité sociale	0,08	0	0	2,73	5,8	0,96	0,21	0,01	0	0	9,79
SPF Santé publique	0,64	0	0	27,98	38,87	46,02	29,76	0,01	0,3	0	143,58
SPF Économie	0	0	0	0	426,79	2,57	5085,23	5,09	0	0	5519,68
SPF Mobilité	6,63	0	0	11,52	31,28	5,73	12,97	0,74	0	0	68,87
SPP Pol. scientifique	0	0	0	0	0,6	2,24	8,35	56,31	0	0	67,50
total	515,34	1373,8	1557,13	764,99	1685,35	5436,72	6190,33	109,81	30,62	12,33	17676,4

Source : calcul de la Cour des comptes à partir des chiffres de la CIP

Liste des classes d'actif :

- 240 : matériel roulant ;
- 241 : matériel navigant ;
- 242 : matériel volant ;
- 243 : matériel informatique et télématique ;
- 244 : mobilier, matériel et machines de bureau ;
- 245 : autres mobiliers et matériel ;
- 246 : ouvrages de bibliothèque ;
- 247 : objets et œuvres d'art, matériel et instruments rares ;
- 248 : animaux et végétaux ;
- 249 : actifs mobiliers corporels non encore mis en service.

Comme le montre le tableau, il existe de grandes disparités entre les départements, tant sur le plan de la valeur totale des actifs qu'ils gèrent

⁴ Une erreur substantielle s'est probablement glissée dans l'estimation de la valeur des actifs de la classe 246 (voir le point 2.2.3 ci-après).

que par la nature même de ceux-ci. Certaines classes, telles que le matériel volant et le matériel naviguant, se limitent ainsi, en grande partie, au ministère de la Défense nationale et à la Police fédérale.

1.3 Méthode

1.3.1 Questions d'audit

Les trois questions d'audit suivantes devaient permettre d'examiner la qualité des inventaires ainsi que la gestion des risques liés aux immobilisations corporelles :

- Les départements disposent-ils d'un inventaire des valeurs et physique permanent, complet et fiable de leurs immobilisations corporelles ?
- Les départements disposent-ils de procédures écrites et de responsabilités délimitées en ce qui concerne la protection contre la perte, le vol et l'usage impropre tant des immobilisations corporelles mêmes que des fichiers de données les concernant ?
- Ces procédures et responsabilités sont-elles efficaces et efficientes et sont-elles correctement appliquées ?

1.3.2 Normes d'audit

1.3.2.1 Généralités

Pour évaluer la gestion des immobilisations corporelles par les services publics, l'audit s'est référé à une série de normes générales et spécifiques :

- 1) le cadre légal et institutionnel ;
- 2) les normes d'audit internationales ;
- 3) les prescriptions et instructions opérationnelles élaborées dans le cadre de la modernisation de la comptabilité de l'État et de Fedcom.

1.3.2.2 Cadre légal et institutionnel

En vertu de la loi-programme du 22 décembre 2008, les lois coordonnées sur la comptabilité de l'État (ci après « LCCE »)⁵ restent

⁵ Loi du 28 juin 1963 modifiant et complétant les lois sur la comptabilité de l'État, telle que reprise dans l'arrêté royal du 17 juillet 1991 portant coordination des lois sur la comptabilité de l'État (LCCE) et ses divers arrêtés d'exécution et instructions, notamment :

- l'arrêté royal du 9 juillet 1975 organique de la comptabilité patrimoniale de l'État, tel que modifié par l'arrêté royal du 6 février 1996 ;
- l'arrêté royal du 25 juin 1976 relatif aux amortissements et aux redressements dans la comptabilité patrimoniale de l'État ;

d'application, en ce qui concerne l'inventaire et la comptabilité patrimoniale, jusqu'au 1^{er} janvier 2012, hormis dans cinq services publics où la loi comptable du 22 mai 2003 est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009.

Les départements faisant l'objet de l'audit sont donc classés en deux groupes, soumis à des réglementations différentes. Le principe de la responsabilité des services publics dans le domaine du contrôle interne et de l'inventorisation de leurs actifs prévaut toutefois pour les deux groupes.

Pour la majorité des départements fédéraux, les lois coordonnées sur la comptabilité de l'État restent applicables dans leur ensemble. S'agissant de l'inventaire et de la gestion patrimoniale, les LCCE disposent ce qui suit :

- 1) Les départements sont tenus de dresser un *inventaire descriptif de leur mobilier*. La notion n'a pas été explicitée⁶, mais il est clair qu'il s'agit d'un inventaire physique, c'est-à-dire d'une liste décrivant et localisant les immobilisations corporelles présentes sur le lieu de travail, mais qui ne comporte pas nécessairement une évaluation de ces actifs.
- 2) Le ministre des Finances dresse, au moins tous les dix ans, un *inventaire des éléments constitutifs du patrimoine de l'État*, dans lequel les actifs (et les passifs) sont évalués selon les critères fixés par une commission créée à cet effet : la Commission pour l'inventaire du patrimoine de l'État (CIP).
- 3) Le *compte des variations du patrimoine*, qui reflète les variations de l'actif et du passif de l'État, est arrêté chaque année au 31 décembre et accompagné du bilan de l'État.
- 4) Le bilan de l'État doit être mis en concordance avec l'inventaire des valeurs (visé au point 2 ci-dessus).

En exécution de ces dispositions, les départements fédéraux établissent des inventaires descriptifs de leurs actifs mobiliers. Le ministre des Finances procède à l'inventorisation des valeurs du patrimoine de l'État. Sous l'impulsion de la Commission de normalisation de la comptabilité publique (CNCP) – qui a préparé la modernisation de la comptabilité de l'État – cette opération est réalisée non pas tous les dix ans mais de

-
- l'arrêté royal du 29 avril 1964 instituant la Commission pour l'inventaire du patrimoine de l'État, reconstituée par l'arrêté royal du 11 septembre 1987 ;
 - les directives pratiques du 10 avril 1970 jointes à l'arrêté royal du 1^{er} décembre 1969 organique de la comptabilité patrimoniale de l'État (DI 401.4) ;
 - la circulaire du 15 décembre 1966 relative à la comptabilité patrimoniale (DI 401.4).

⁶ Le législateur est en effet parti du principe que cet aspect n'était pas lié à la comptabilité de l'État, mais qu'il relevait de la responsabilité des fonctionnaires chargés de gérer ces biens.

façon continue et selon des critères économiques, c'est-à-dire en fonction des classes d'actif du plan comptable général et dans le respect des normes SEC95⁷.

Concrètement, l'inventaire est réalisé par la CIP, à l'aide d'une liste standardisée que les services publics sont tenus de lui transmettre chaque année (appelée « enquête CIP »). Dans cette liste, les services publics indiquent, conformément à la norme SEC95, à combien s'élève, selon la classe d'actif, soit la valeur des biens qu'ils ont acquis au cours de cette année, soit la valeur de marché des biens. Ils déclarent, en outre, les biens qui ont été désaffectés. Pour collecter ces données⁸, les services publics doivent pouvoir disposer d'inventaires physiques (descriptifs) complets, actuels et rattachables à la comptabilité. La CIP calcule ensuite la valeur de tous les biens (en tenant compte des différents systèmes d'amortissement), établit l'inventaire des valeurs et renvoie les données récapitulatives au service public concerné.

La qualité des informations disponibles au sein des services publics, notamment des inventaires physiques, détermine largement celle de l'inventaire des valeurs et, a fortiori, de la concordance du bilan de l'État. En effet, la CIP ne dispose pas des moyens lui permettant d'effectuer un contrôle (approfondi) des données de tous les services publics.

Le compte des variations du patrimoine n'a pas suivi l'évolution décrite ci-dessus. Il a continué à employer ses propres règles d'évaluation et codes d'inventaire, pour finir par ne plus être utilisé. En attendant que la comptabilité de l'État soit modernisée, l'Administration de la trésorerie, en charge de l'élaboration de ce compte, applique, depuis plus de dix ans, une procédure simplifiée qui ne comptabilise plus toutes les variations du patrimoine. Une véritable vérification de la conformité du compte des variations du patrimoine et du bilan de l'État à l'inventaire des valeurs, telle que prévue par la loi, n'a, de ce fait, plus de sens. Dans la pratique, le compte des variations du patrimoine ainsi que le bilan sont arithmétiquement mis en concordance, au moyen de comptabilisations de régularisation, avec le dernier inventaire des valeurs approuvé officiellement⁹.

Depuis le 1^{er} janvier 2009, la loi comptable du 22 mai 2003 est d'application dans cinq services publics, à savoir le SPF Chancellerie du Premier ministre, le SPF Budget et Contrôle de la gestion, le SPF Personnel et Organisation, le SPF Technologie de l'information et de la

⁷ Le système européen des comptes nationaux et régionaux (SEC95) impose aux États membres de l'Union européenne des règles d'uniformité en vue de l'établissement des comptes nationaux.

⁸ Relatives notamment à la commande, à la fourniture et au prix d'acquisition des actifs.

⁹ Il concerne les valeurs au 31 décembre 1999. En principe, un nouvel inventaire des valeurs doit être approuvé en 2009. Cependant, dans le contexte de la modernisation de la comptabilité de l'État, qui préconise un inventaire annuel (cf. infra), cette disposition semble dépassée.

communication et le SPF Santé publique, Sécurité de la chaîne alimentaire et Environnement.

La loi comptable abolit la comptabilité patrimoniale existante et intègre les opérations patrimoniales dans un plan comptable, élaboré selon les règles de la comptabilité générale (en partie double). Désormais, il convient de présenter des comptes annuels qui soient composés (des comptes) du bilan, des comptes de résultats et du compte budgétaire.

En ce qui concerne l'inventaire et la gestion patrimoniale, la nouvelle loi sur la comptabilité prévoit ce qui suit :

« Art. 16 - Les services procèdent une fois l'an au moins, avec bonne foi et prudence, aux opérations de relevé, de vérification, d'examen et d'évaluation nécessaires pour établir à la date du 31 décembre un inventaire complet de leurs avoirs (...). Cet inventaire est ordonné de la même manière que les classes de bilan du plan comptable général.

Art. 17 - Le bilan est établi après que les comptes aient été mis en concordance avec les données de l'inventaire. »

Comme dans les LCCE, l'inventaire prime donc sur le bilan. C'est le bilan qui doit être mis en concordance avec l'inventaire, et non l'inverse. La nouveauté réside dans l'obligation de dresser un inventaire annuel. Elle confère ainsi un fondement légal à la pratique existante (cf. supra).

Afin de garantir la qualité du contrôle interne, la nouvelle loi comptable introduit explicitement le principe de la séparation des fonctions. En vertu de l'article 29, les fonctions de décision, d'exécution, d'enregistrement, de conservation et de surveillance ne peuvent être exercées par une même personne. La concrétisation de ce principe est néanmoins laissée au Roi.

Pendant la réalisation de l'audit de la Cour des comptes, plusieurs projets d'arrêtés royaux ont été préparés en exécution de la loi comptable. Au moment de la rédaction du présent rapport d'audit, ils n'avaient toutefois pas encore été finalisés.

Trois de ces arrêtés contiennent des dispositions qui présentent un intérêt particulier sur le plan de la gestion des actifs.

1. Le projet d'arrêté royal fixant le plan comptable prévoit, notamment, ce qui suit :
 - Chaque actif fait l'objet d'une évaluation distincte, sauf les éléments de l'actif dont les caractéristiques sont parfaitement identiques.

- Tous les éléments de l'actif doivent être comptabilisés à leur valeur d'acquisition et portés au bilan à leur valeur d'acquisition, déduction faite des amortissements cumulés¹⁰.
 - Les œuvres d'art, les ouvrages de bibliothèque, les objets de collection, ainsi que les animaux (...), doivent être évalués annuellement à leur valeur de marché.
 - Les ministres des Finances et du Budget fixent les règles d'évaluation et d'amortissement sur proposition d'une nouvelle commission : la Commission de la comptabilité publique (CCP), laquelle définira également la notion d'*immobilisation* (rapport au Roi).
 - Dans un souci de transparence, les départements sont tenus d'élaborer et de publier les règles particulières, constantes, qui président aux évaluations, aux amortissements et aux réévaluations. Ces règles seront adaptées à leur réalité économique et administrative spécifique.
2. Le projet d'arrêté royal pris en exécution de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral concernant les acteurs définit quelques fonctions, dont celle de gestionnaire des immobilisations, et énumère une série d'incompatibilités entre fonctions.

Dans l'attente de leur publication, les deux projets d'arrêtés royaux précités ont déjà été rendus applicables, par la voie d'une circulaire ministérielle, dans les cinq services publics où la nouvelle loi comptable est entrée en vigueur en 2009¹¹.

3. L'avant-projet d'arrêté royal portant fixation des règles complémentaires relatives à la présentation des comptes annuels contient, notamment, le modèle de l'*état des immobilisations corporelles*, à joindre à l'annexe des comptes annuels.

Le projet de rapport au Roi précise que l'acquisition d'immobilisations doit être portée dans la comptabilité comme un investissement (classe 2) dans les cas suivants :

1. Les actifs sont utilisés de manière répétitive ou continue dans le processus de production pendant plus d'un an.

¹⁰ Le projet prévoit des règles particulières pour les actifs détenus en location-financement (leasing) et les biens acquis à titre gratuit.

¹¹ Circulaire du secrétaire d'État au Budget du 2 mars 2009. Le texte du projet d'arrêté royal « acteurs » a toutefois encore subi des modifications après la date de publication de cette circulaire.

2. Leur coût d'acquisition (TVA comprise) excède 500 euros (montant à indexer)¹² par unité (peu importe la quantité commandée/facturée).

La rédaction de ces projets de textes étant intervenue en cours d'audit, les dispositions dont question ci-dessus n'ont pu être utilisées que de manière indirecte et partielle comme normes d'audit.

L'élément essentiel est que l'application tant des LCCE que de la loi comptable du 22 mai 2003 implique que la qualité de l'inventaire de l'État et, a fortiori, du bilan dépend au final de celle des données d'inventaire fournies individuellement par les départements (par le biais ou non de Fedcom).

Aussi est-il important que les services publics disposent, en la matière, d'inventaires actualisés et fiables, ainsi que de mesures de contrôle interne adéquates.

1.3.2.3 Normes d'audit internationales

Le contrôle interne (maîtrise des risques) fait partie intégrante de la bonne gouvernance. Un contrôle interne élaboré repose sur des cadres normatifs internationalement admis, tels que le Coso¹³ et les normes de l'Intosai. Ils distinguent différents facteurs qui doivent chacun contribuer au développement du système de contrôle interne et à l'optimisation de la maîtrise des risques :

- l'environnement de contrôle (notamment la culture organisationnelle, les moyens et instruments de gestion disponibles) ;
- l'analyse des risques (la façon dont les départements évaluent les risques selon leur impact et leur probabilité) ;
- les activités de gestion et de contrôle (les procédures, les objectifs de contrôle, la séparation des fonctions, la protection et le contrôle de l'accès aux ressources et aux données) ;
- l'information et la communication (la disponibilité des résultats du contrôle) ;
- le monitoring (l'exploitation des résultats du contrôle).

En ce qui concerne la gestion des actifs, ces éléments sont explicités davantage dans la ligne directrice européenne n° 21 relative à

¹² Montant indexé : 584 euros (mars 2009). Il s'agit de l'application conséquente de la norme SEC95, que la CIP a également déjà utilisée pour dresser l'inventaire de l'État. Voir les points 2.2.3 et 2.2.6 ci-après.

¹³ L'arrêté royal du 17 août 2007 relatif aux activités d'audit interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral renvoie, lui aussi, à ces normes.

l'exécution des normes de contrôle de l'Intosai¹⁴. Celle-ci prévoit que l'environnement de contrôle interne et les mesures de contrôle interne doivent garantir :

- la protection des actifs et des informations ;
- la prévention et la détection des fraudes et des erreurs ;
- le respect de la réglementation ;
- la présentation, en temps voulu, d'informations financières et de gestion fiables.

Une annexe à la ligne directrice européenne n° 21 mentionne explicitement que, s'agissant des immobilisations corporelles, les mesures de contrôle interne doivent garantir que l'accès aux avoirs soit limité au personnel autorisé. Il s'agit aussi bien de l'accès direct que de l'accès indirect via la documentation. Il est également souligné que ces mesures sont particulièrement importantes pour les biens de valeur, transportables, échangeables ou convoités.

1.3.2.4 Le projet Fedcom

Le projet Fedcom doit permettre la réalisation de la loi comptable sur le plan informatique. Il a été mis en œuvre au sein des cinq services publics où cette loi est d'application depuis le 1^{er} janvier 2009 et a recours à un logiciel (ERP/SAP) qui intègre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire.

Le projet comprend un *module Immobilisations* qui prévoit la possibilité, en ce qui concerne les immobilisations corporelles acquises à partir de la mise en service effective du système, d'encoder un certain nombre de données de base qui permettent de générer des listes d'inventaire d'actifs et doivent contribuer à améliorer le contrôle interne.

1.3.3 Méthode d'audit

L'audit a été réalisé au départ des éléments suivants :

- un questionnaire standardisé qui a été soumis aux personnes de contact désignées par les fonctionnaires dirigeants au sein de chaque service public ;
- des entretiens avec les personnes de contact et d'autres fonctionnaires concernés par la gestion des immobilisations corporelles et leur inventarisation ;
- l'analyse de documents ;

¹⁴ Cette norme est également connue sous la dénomination Issai 300 : Principes fondamentaux de contrôle - Normes d'application du contrôle des finances publiques.

- l'analyse des rapports relatifs à Fedcom et des fichiers auxquels la Cour des comptes a accès ;
- un échantillon limité à une entité de chaque service public, le but étant de vérifier si les actifs sélectionnés figuraient dans l'inventaire physique et se trouvaient effectivement à l'endroit mentionné dans cet inventaire¹⁵.

1.4 Déroulement de l'audit

Le 28 mai 2008, la Cour des comptes a annoncé l'audit aux ministres compétents et aux fonctionnaires dirigeants des départements fédéraux, en invitant chaque service public à désigner une personne de contact.

Le 16 septembre 2008, les questionnaires ont été envoyés aux personnes de contact, en leur demandant une réponse pour le 31 octobre 2008¹⁶. Au cours du premier trimestre de 2009, les réponses ont été discutées avec les personnes de contact et les autres fonctionnaires concernés par la gestion des inventaires. Cette discussion s'imposait, car bon nombre de services publics disposent de plusieurs inventaires (partiels) qui présentent des différences (parfois fondamentales). Entre février et avril 2009, des échantillons supplémentaires ont été réalisés dans les services sélectionnés afin d'évaluer les résultats du contrôle. Les personnes de contact ont ensuite reçu un rapport de synthèse succinct comprenant les constatations majeures de l'audit ainsi que les résultats de l'examen de l'échantillon.

Les rapports de synthèse retravaillés en fonction des commentaires reçus ont servi de base à l'élaboration d'un avant-projet de rapport comprenant les résultats du contrôle pour l'ensemble des services publics et les recommandations concrètes. Cet avant-projet a été adressé le 15 juillet 2009 aux dirigeants des services publics pour qu'ils fassent part de leurs commentaires à la Cour dans le délai d'un mois. Sept services publics ont réagi dans le délai imparti.

Leurs réactions ont été incorporées dans le projet de rapport, envoyé le 2 septembre 2009 pour commentaires aux ministres et secrétaires d'État concernés. Les réponses reçues sont commentées aux chapitres 6 et 7 de ce rapport.

¹⁵ Au total, ce sont 290 actifs qui ont été contrôlés au sein de quinze départements. Seuls les SPF Intérieur et Sécurité sociale n'ont pas été soumis au contrôle selon la technique d'échantillonnage, les inventaires existants n'étant pas suffisamment actuels. Douze actifs, au moins, ont été sélectionnés dans chaque entité. L'échantillon ne vise qu'à étayer les résultats du contrôle. Ceux-ci ne peuvent être extrapolés à l'ensemble de la population du fait que les conditions requises pour recourir à un échantillon statistique, aléatoire (par exemple de la présence d'inventaires consolidés dans lesquels les actifs sont dotés d'une numérotation continue) n'étaient pas remplies dans la plupart des départements.

¹⁶ La majorité des réponses ont été reçues tardivement. La dernière réponse est parvenue à la Cour des comptes le 1^{er} décembre 2008.

Le résultat final de l'audit a été publié dans le 166^e Cahier¹⁷ sous forme synthétique. Le présent rapport en constitue la version détaillée et comprend davantage d'informations de base.

1.5 Structure du rapport

La présentation des résultats de l'audit suit, dans les grandes lignes, les questions d'audit formulées. La qualité des inventaires ainsi que celle des procédures et des mesures de contrôle interne sont commentées aux chapitres 2 et 3¹⁸. Le chapitre 4 est consacré aux développements récents intervenus dans le cadre du projet Fedcom.

Les questions d'audit se divisent ensuite en une série de questions opérationnelles. Les normes et définitions retenues pour chaque question opérationnelle sont présentées brièvement dans un encadré et suivies des constatations d'audit majeures.

Lorsque cela s'avère utile, les constatations opérées dans les services publics individuels viennent illustrer les résultats de l'audit, sans toujours viser l'exhaustivité. Le but de l'audit consiste, en premier lieu, à fournir un aperçu global de tous les SPF confondus.

¹⁷ Cour des comptes, 166^e Cahier, Volume I, « Inventorisation et sauvegarde des immobilisations corporelles dans les services publics fédéraux », p. 566-581. Disponible sur www.courdescomptes.be.

¹⁸ Étant donné que des règles formelles faisaient généralement défaut en la matière, le rapport ne consacre pas un chapitre distinct à l'efficience, à l'efficacité et à l'application des procédures et des responsabilités. Ces aspects sont néanmoins abordés, dans une certaine mesure, dans les deux chapitres indiqués.

Chapitre 2

Qualité des inventaires

2.1 Généralités

L'audit a d'abord consisté à déterminer si les départements disposent d'un inventaire des valeurs et physique permanent, complet et fiable de leurs immobilisations corporelles. L'examen a porté plus particulièrement sur les aspects suivants :

- Le service public dispose-t-il d'un inventaire complet, consolidé et actualisé de toutes ses immobilisations corporelles de la classe 24 du plan comptable général (PCG) ? Quelles sont les lacunes les plus fréquentes ?
- Les inventaires physiques sont-ils régulièrement recoupés avec la comptabilité ? Peuvent-ils être automatiquement rattachés aux données comptables (et vice versa) ? Dans la négative, consacrent-ils des champs à l'évaluation des actifs ?
- Les départements utilisent-ils les inventaires (partiels) pour compléter l'enquête annuelle de la CIP ; en d'autres termes, ces inventaires (partiels) sont-ils utiles à la mise en concordance du bilan ?

2.2 Constatations

2.2.1 Le service public dispose-t-il d'un inventaire complet, consolidé et actualisé de toutes ses immobilisations corporelles de la classe 24 du PCG ? Quelles sont les lacunes les plus fréquentes ?

On entend par inventaire « consolidé » un inventaire physique, disponible au niveau central du service public (SPF ou SPP), reprenant la totalité des immobilisations corporelles de l'ensemble des services (d'administration générale). Ce type d'inventaire permet d'éviter une double comptabilisation des actifs et offre de meilleures possibilités en matière de contrôle interne.

Dans le présent audit, l'inventaire physique est considéré comme « complet » si tous les inventaires partiels confondus sont conçus de manière à englober la totalité des immobilisations corporelles de tous leurs services.

Dans le présent audit, l'inventaire physique est considéré comme « actuel » si les documents et l'examen de l'échantillon font apparaître que tous les inventaires partiels sont régulièrement (c'est-à-dire une fois par an au moins) adaptés à la réalité.

Consolidation

Seul le ministère de la Défense nationale dispose d'un inventaire consolidé (Ilias). Les actifs de la Police fédérale sont repris dans deux inventaires (DSL logistique, DST matériel informatique) qui seront regroupés, à l'aide d'un nouveau logiciel (Epis¹⁹), dans une base de données unique. Dans d'autres départements, un souci de consolidation a également été observé ; les efforts déployés s'inscrivent, le plus souvent, dans le cadre d'une gestion automatisée des actifs au moyen de systèmes informatiques qui ne sont toutefois pas encore exploités pour tous les actifs ou par toutes les entités. Tel est le cas, entre autres, aux SPF Personnel et Organisation (Immo 3000), Intérieur (Intellitrack), Affaires étrangères (Logistics, Getronics, ART), Finances (Altamira, CMDB), Économie (Archibus) et Sécurité sociale (Archibus, HP Open view)²⁰. Pour gérer leur propre matériel ICT, les SPF horizontaux ont recours à un seul et même logiciel (CA-Unicenter)²¹.

Dans la plupart des départements, l'inventaire physique est composé de plusieurs inventaires partiels. Leur nombre varie de deux à plusieurs dizaines²². En moyenne, le service public dispose de cinq inventaires partiels, portant essentiellement sur la « logistique » (mobilier, matériel de bureau, etc.), le matériel informatique, le matériel roulant, les photocopieuses et les téléphones (mobiles). Par ailleurs, plusieurs départements répertorient leurs œuvres d'art et ouvrages de bibliothèque dans des inventaires séparés (c'est notamment le cas du SPF Économie et du SPF Affaires étrangères, qui disposent de collections importantes).

Ces inventaires sont presque toujours gérés par plusieurs services et présentent entre eux des différences considérables en ce qui concerne les supports de données utilisés, les informations disponibles et (la sécurisation de) l'accès.

En raison de cette hétérogénéité, certains actifs ne sont pas inventoriés²³ ou le sont, dans certains cas, deux fois. Cette double comptabilisation a été constatée, notamment, au SPF Affaires étrangères – où les œuvres d'art figurent à la fois dans une base de données séparée (ART) et dans les inventaires des postes à l'étranger, sans qu'il y ait une har-

¹⁹ *Enterprise Police Integrated System.*

²⁰ Il s'agit de programmes informatiques différents, qui ont été conçus dans une optique plus large que la seule gestion des inventaires. Ils peuvent donc porter sur la gestion des processus d'achats ou le *facility management*.

²¹ SPF Chancellerie, Personnel et Organisation, Fedict et Budget et Contrôle de la gestion. L'usage de ce logiciel n'est pas uniforme (ainsi, tel SPF remplira certains champs alors qu'un autre les laissera vides).

²² Le SPF Économie dispose de quatre inventaires différents pour le matériel informatique et d'un autre pour le mobilier de chacun des 25 bâtiments. Se conformant à d'anciennes instructions, les services extérieurs de l'Administration des douanes et accises et de l'Administration du cadastre, de l'enregistrement et des domaines (l'Aced), au sein du SPF Finances, tiennent chacun de leur côté un inventaire papier de leurs actifs.

²³ Cf. infra.

monisation systématique – ainsi qu’au SPF Personnel et Organisation, où le matériel informatique est repris tant dans l’inventaire général (Immo 3000) que dans l’inventaire ICT.

Exhaustivité

Aucun des départements audités ne possède un inventaire complet, consolidé, ou des inventaires partiels reprenant la totalité des immobilisations corporelles. La plupart des inventaires physiques analysés présentent des lacunes. Les exemples suivants en sont l’illustration.

- SPF Chancellerie du Premier ministre : certains inventaires partiels n’ont plus été mis à jour depuis deux ans ;
- SPF Budget et Contrôle de la gestion : il n’existe pas d’inventaire pour le matériel de bureau (PCG 244 partim) et les autres matériels (PCG 245) ;
- SPF Personnel et Organisation et Fedict : l’examen de l’échantillon a révélé que divers actifs n’avaient pas été inventoriés ;
- SPF Justice : un inventaire est en cours d’élaboration au sein du service logistique, la DG Établissements pénitentiaires n’a pas été en mesure d’en présenter et la DG Organisation judiciaire n’en possède pas pour le mobilier et le matériel de bureau (PCG 244) ;
- SPF Intérieur : les DG Office des étrangers, Sécurité et Prévention et Centre de crise ne disposent pas d’inventaires ;
- SPF Affaires étrangères : l’inventaire des actifs « intérieurs » (hors PCG 243) se trouve encore dans sa phase de démarrage ;
- SPF Emploi : pas d’inventaire pour les services extérieurs ;
- SPF Santé publique : pas d’inventaire pour les actifs du service extérieur de l’Institut scientifique de santé publique (ISP) sur le site d’Uccle ;
- SPF Économie : l’inventaire du mobilier du service central n’a pas été présenté ;
- SPF Mobilité et Transports : aucun inventaire n’a pu être présenté pour les DG Mobilité, Transport maritime et Transport aérien ;
- SPP Intégration sociale : le matériel de bureau, certains meubles et le matériel télématique n’ont pas été inventoriés ;
- SPP Politique scientifique : les biens de la cellule *Event Support* n’ont pas été inventoriés.

Seuls cinq départements dressent également l'inventaire des actifs des organes stratégiques. Les autres partent manifestement du principe que cette tâche incombe aux cellules stratégiques mêmes²⁴.

Une approche cohérente fait également défaut pour les biens détenus en location-financement : tel service public les intègre dans son inventaire, tel autre pas²⁵.

Actualité

Pour la plupart des départements, le degré d'actualité des inventaires physiques est très variable et, dans le cas de nombreux inventaires partiels, faible. Bien souvent, ces tâches d'actualisation ne sont pas considérées comme prioritaires, ce qui explique le peu d'effectifs disponibles et de contrôles organisés sur le terrain.

Quelques exemples : certains inventaires du SPF Intérieur sont obsolètes. Au SPF Personnel et Organisation, l'inventaire n'a plus été adapté à la suite des récents déménagements. Le SPF Finances ne dispose plus, depuis la restructuration du département, d'inventaires actualisés tenant compte des nouvelles structures. L'inventaire intégré que la Défense nationale utilise depuis 2002 ne reprend pas encore tous les actifs acquis, et certaines entités n'ont pas encore enregistré leurs actifs dans le système²⁶. Au SPF Sécurité sociale, l'inventaire du mobilier de l'administration centrale n'est plus actuel²⁷. Au Fedict, les actifs de la classe 243, fournis en juillet 2008, n'étaient toujours pas inventoriés en janvier 2009. Aux Affaires étrangères, les inventaires (catalogues) des Archives de la noblesse, dont le fonds héraldique (une collection de manuscrits de grande valeur), ne sont plus actualisés faute de personnel, et une série d'ouvrages auraient été perdus lors de déménagements.

Plusieurs départements disposent néanmoins de systèmes informatiques qui permettent une inventurisation permanente (quotidienne) des actifs. Tel est le cas de la Police fédérale, du ministère de la Défense nationale et des inventaires partiels du matériel informatique de la plupart des départements. À sa livraison, le matériel informatique est déjà pourvu d'un numéro de série, ce qui facilite les opérations de suivi. Le matériel est géré par les directions ICT qui, compte tenu des courts délais d'amortissement, ont développé des bases de données afin

²⁴ La circulaire du 12 juillet 2003 relative aux secrétariats et organes stratégiques : composition, logement et inventaire du mobilier stipule uniquement qu'il convient, au moment de l'installation d'un nouveau gouvernement, de prendre les dispositions nécessaires à la conservation des biens meubles faisant partie du patrimoine de l'État, et ce en établissant un procès-verbal de remise et un inventaire.

²⁵ Bien que la CIP ait clairement défini, en fonction de la nature du contrat de location-financement, dans quels cas un bien doit être considéré comme un actif ou une location (CIP-2003/Doc. n° 1).

²⁶ Comme la DG Image et Relations publiques.

²⁷ À la suite du déménagement et du transfert partiel d'actifs aux services extérieurs.

d'assurer le suivi des besoins et le remplacement du matériel. Au SPF Santé publique, également, la plupart des inventaires partiels sont immédiatement mis à jour, à l'aide d'un logiciel spécifique²⁸, lors de chaque acquisition.

Le contrôle par échantillonnage a lui aussi mis en évidence que les inventaires physiques ne correspondent souvent plus à la réalité. Presque tous les départements ont inscrit des actifs qui ne se trouvaient pas (plus) à l'endroit indiqué dans l'inventaire. Par ailleurs, il a été constaté, dans plusieurs départements, que des biens fournis et payés depuis des mois n'avaient pas encore été inventoriés, ou que des actifs détruits ou désaffectés n'avaient pas encore été radiés de l'inventaire.

2.2.2 Les inventaires physiques sont-ils régulièrement recoupés avec la comptabilité ? Peuvent-ils être automatiquement rattachés aux données comptables (et vice versa) ? Dans la négative, consacrent-ils des champs à l'évaluation des actifs ?

Tant l'inventaire physique que la comptabilité générale et budgétaire fournissent les informations nécessaires à l'établissement de l'inventaire des valeurs de l'État avec lequel le bilan doit être mis en concordance. Au niveau des services publics, il est important de pouvoir comparer rapidement les données contenues dans les inventaires physiques et dans la comptabilité. Pour garantir la fiabilité de l'inventaire des valeurs, le contrôle interne doit pouvoir s'assurer que tous les actifs comptabilisés ont été repris dans l'inventaire physique au moment de leur fourniture, qu'ils ont été évalués correctement et que les actifs désaffectés et radiés de l'inventaire ont été entièrement amortis.

Les inventaires (partiels) ne font l'objet d'un recoupage régulier avec la comptabilité que dans un nombre limité de départements, à savoir le ministère de la Défense nationale, la Police fédérale et le SPF Santé publique (Cerva). Ceux-ci procèdent à un couplage (semi-) automatique des inventaires (partiels) et de la comptabilité, ou permettent une identification efficace des données comptables au départ de l'inventaire physique.

Tous les autres départements n'assurent pas la concordance de leurs inventaires (partiels) avec la comptabilité. La plupart du temps, la comparaison des informations présentes dans les deux bases de données ne peut s'opérer que manuellement. Dans certains départements, l'opération est même particulièrement compliquée, car l'inventaire physique ne renvoie qu'au service ou au lieu où l'actif est utilisé et ne contient aucune information concernant le bon de commande ou la facture. Tel est le cas, entre autres, au SPF Affaires étrangères, dont le service d'audit interne a proposé que, lors de l'acquisition d'actifs, la liquidation soit subordonnée à la mention des numéros d'inventaire sur

²⁸ Un système informatique distinct est utilisé (ou en cours de développement) pour chacun des inventaires partiels.

la facture. Pareille obligation n'existe que dans un nombre restreint de services publics.

Seul l'inventaire physique (consolidé) du ministère de la Défense nationale consacre un champ à l'évaluation de tous les actifs. Dans d'autres services publics, ce champ n'est prévu que pour certains inventaires partiels. Tel est notamment le cas au SPF Santé publique (Cerva et ICT), au SPF Justice (*Moniteur belge*), au SPP Intégration sociale (ICT), au SPF Mobilité et Transports (logistique) et au SPP Politique scientifique (mobilier, matériel roulant).

2.2.3 Les départements utilisent-ils les inventaires (partiels) pour compléter l'enquête annuelle de la CIP ; en d'autres termes, ces inventaires (partiels) sont-ils utiles à la mise en concordance du bilan ?

Aussi longtemps que le module Immobilisations de Fedcom n'est pas entièrement opérationnel et qu'il ne donne pas un aperçu exhaustif de tous les actifs, les inventaires partiels, pour autant qu'ils contiennent les informations requises, constituent l'instrument de travail par excellence pour compléter l'enquête CIP et donc procéder à l'inventaire des valeurs avec lequel le bilan doit être mis en concordance.

Pour préparer l'inventaire (des valeurs) du patrimoine de l'État, la CIP utilise un questionnaire standardisé, appelé « enquête CIP » (voir le point 1.3.2.2), que les services publics sont tenus de compléter chaque année.

Seuls cinq départements ont systématiquement recours à un ou plusieurs de leurs inventaires (partiels) en vue de compléter l'enquête annuelle. Compte tenu des limitations inhérentes à la plupart de ces inventaires, la majorité des départements complètent généralement l'enquête en se reportant exclusivement à leur comptabilité budgétaire, et plus spécialement aux dépenses qu'ils ont imputées sur les allocations de base 74xx ou aux données figurant sur les factures. Un inventaire établi de cette façon ne satisfait pas aux prescriptions légales, puisque celles-ci imposent que le bilan soit conforme à la réalité, en d'autres termes que l'inventaire soit établi sur la base de relevés (annuels).

L'audit révèle que l'inventaire des valeurs établi à partir de ces enquêtes CIP n'est pas suffisamment fiable. Ce manque de fiabilité est imputable, en premier lieu, au fait que les données transmises à la CIP par les départements ne sont pas toujours complètes²⁹.

²⁹ Initialement, le système des enquêtes CIP fonctionnait à la perfection. En 1986, 1992, 1995 et 1999, la CIP a publié un inventaire de l'État. Ensuite, sous l'effet de la réforme Copernic (qui impliquait un réaménagement des départements, une redéfinition de la structure managériale et une redistribution des actifs corporels) et de la modernisation de la comptabilité de l'État, de moins en moins de départements ont communiqué leurs données d'inventaire à la CIP.

Bon nombre d'entités ne complètent pas l'enquête. La CIP estime le taux de réponse actuel à environ 55%³⁰. Au cours de la période 1998-2006, le SPF Sécurité sociale n'a, pour aucune de ses entités, communiqué des informations à la CIP³¹. Le SPP Intégration sociale a fait savoir qu'il n'était pas en mesure de répondre à l'enquête CIP³². Les informations transmises par le SPF Santé publique ont trait uniquement au service logistique central et à l'Institut scientifique de santé publique (ISP) et n'incluent pas les actifs appartenant au patrimoine du Centre d'étude et de recherches vétérinaires et agrochimiques (Cerva). Pour d'autres services publics également, les réponses parviennent tardivement ou sont incomplètes.

En outre, certains points de l'enquête CIP ne sont pas remplis de manière uniforme. C'est le cas en particulier pour les biens dont la valeur est inférieure à 500 euros (montant à indexer). Lorsqu'ils commandent plusieurs de ces biens, certains départements les mentionnent dans l'enquête si la valeur totale de la commande dépasse ce montant, tandis que d'autres ne les mentionnent pas³³.

De plus, la CIP ne dispose pas des moyens lui permettant de contrôler minutieusement les chiffres qui lui sont communiqués.

En marge de l'audit, il a été constaté que la valeur de 508,5 millions d'euros (voir le tableau du point 1.2), reprise dans l'inventaire pour les actifs de la classe 246 (ouvrages de bibliothèque) du SPF Économie, ne peut se justifier. Il apparaît, après une analyse plus approfondie, que la valeur des actifs de ce département, qui s'établissait à 408.014.277 francs belges (environ 10,1 millions d'euros) en 1986, a été multipliée par cinquante peu de temps après, et ce sans raison apparente. Depuis les années 1990³⁴, ce montant substantiel, manifestement erroné, figure dans l'inventaire de l'État et, corrélativement, aussi dans le compte des variations du patrimoine et dans le bilan de l'État.

³⁰ En principe, l'enquête CIP doit être complétée par les services d'administration générale, les services à autonomie comptable et les organismes d'intérêt public. En ce qui concerne l'inventaire de 2006, 65 des 120 entités ont répondu à l'enquête et l'ont renvoyée. Sur les 48 correspondants chargés de centraliser les données au sein des départements et des organismes publics, 21 n'ont pas réagi à la lettre qu'ils avaient reçue de la CIP.

³¹ Ce n'est qu'en 2008 que le SPF a transmis à la CIP les données d'inventaire relatives à la période 2004-2007.

³² Depuis 2007, ce service jouit d'une autonomie totale, mais il n'est pas encore en mesure de communiquer à la CIP les données requises se rapportant à ses actifs pour cette année-là.

³³ Le manuel de la CIP ne contient pas de directive claire en la matière : « les dépenses consacrées à l'acquisition de (...) biens (...) qui n'excèdent pas 500 euros (...) par article (ou dont la valeur totale ne dépasse pas ce plafond en cas d'achat en grandes quantités) » ne doivent pas être considérés comme des biens meubles corporels (immobilisations corporelles) et ne doivent donc pas être mentionnés dans l'enquête (CIP 2003/Document n° 1, p. 5).

³⁴ La CIP ne disposait pas de données plus précises.

Chapitre 3

Qualité des procédures et des mesures de contrôle interne

3.1 Généralités

Ce chapitre porte sur les processus de gestion de l'inventaire et de protection tant des immobilisations corporelles que des fichiers de données les concernant. Dans de nombreux départements, ces processus s'opèrent au sein d'une structure organisationnelle complexe, comportant des services internes et externes, souvent investis, chacun en ce qui le concerne, de compétences et responsabilités spécifiques.

Cette complexité présente des risques qui lui sont inhérents, tels qu'un manque d'homogénéité des procédures et du support informatique. En l'absence d'un système intégré, ces risques peuvent induire un usage inefficace ou impropre des moyens.

Eu égard au cadre normatif international (voir le point 1.3.2.3), la Cour des comptes a examiné si, et dans quelle mesure, les départements maîtrisent ces risques et ont adopté, à cette fin, des mesures de contrôle interne.

L'examen a porté sur les aspects suivants :

- Le service public dispose-t-il de règles concrètes, formelles, en vue de la conservation et de la protection tant de ses actifs que des fichiers de données les concernant ?
- Les inventaires sont-ils formellement approuvés et/ou discutés avec la direction ?
- L'inventaire (les inventaires) contient-il (contiennent-ils) les informations nécessaires pour localiser efficacement les biens ?
- Le service public applique-t-il une numérotation d'inventaire unique, continue, et fait-il usage de codes-barres ?
- La séparation des fonctions fait-elle l'objet d'une attention suffisante ? Les tâches relatives à la réception, au contrôle et à la conservation des actifs sont-elles remplies par d'autres personnes que celles chargées de les comptabiliser et de les payer ? Les inventaires sont-ils gérés par d'autres personnes que les utilisateurs finaux des actifs enregistrés dans ces inventaires ?
- Le service public a-t-il pris des mesures afin de sécuriser les immobilisations corporelles et les fichiers de données les concernant ?
- Le respect des procédures ainsi que l'exhaustivité et la fiabilité des inventaires physiques font-ils l'objet de contrôles ? Ces contrôles sont-ils effectués par des services indépendants ? Les inventaires sont-ils régulièrement recoupés avec la comptabilité ? La documentation disponible fait-elle apparaître si, et dans quelle mesure, la direction attache de l'importance au contrôle interne/à l'audit de la gestion des actifs ?

3.2 Constatations

3.2.1 Le service public dispose-t-il de règles concrètes, formelles, en vue de la conservation et de la protection tant de ses actifs que des fichiers de données les concernant ?

Les règles de procédure sont indispensables pour permettre à toutes les entités d'un département d'assurer avec un maximum d'uniformité la gestion et le contrôle interne tant de leurs actifs que des fichiers les concernant. Ces règles doivent notamment spécifier la nature des biens à considérer comme des immobilisations corporelles, leur mode d'évaluation, ainsi que les mesures qui leur sont applicables en termes de protection et d'usage correct. C'est la raison pour laquelle la mise à disposition d'un simple manuel destiné à l'utilisation d'un logiciel d'inventorisation n'a pas été jugée suffisante dans le cadre de cet audit. Les règles de procédure approuvées par la direction³⁵ et reposant sur une analyse des risques potentiels indiquent, d'ailleurs, dans quelle mesure l'environnement de contrôle (la culture organisationnelle au sein du département, le déploiement de moyens,...) attache de l'importance à ce que les actifs soient gérés avec la qualité requise.

Aucun département ne dispose de règles de procédure actualisées, valables pour l'ensemble des services et des actifs.

Des règles approuvées par la direction existent, certes, dans certains départements, mais elles sont obsolètes et/ou ne s'appliquent qu'à une partie des actifs ou des services. Tel est le cas au ministère de la Défense nationale³⁶, à la Police fédérale³⁷ ainsi qu'aux SPF Sécurité sociale³⁸, Santé publique³⁹, Affaires étrangères⁴⁰ et Finances⁴¹. De manière générale, ces procédures incluent également des règles particulières concernant le stockage et l'utilisation des actifs présentant des risques spécifiques (armes, œuvres d'art, ...). Nulle trace de l'élaboration d'une analyse des risques, préconisant des mesures de contrôle interne en fonction des risques potentiels pour toutes les catégories d'actifs, n'a été trouvée.

³⁵ Direction : toutes les personnes investies d'une compétence décisionnelle pour organiser les activités du département.

³⁶ Règles de procédure en cours d'actualisation.

³⁷ Règles de procédure antérieures à la réforme des polices.

³⁸ Règles de procédure portant exclusivement sur le matériel informatique.

³⁹ Règles de procédure concernant uniquement le Centre d'étude et de recherches vétérinaires et agrochimiques (Cerva).

⁴⁰ Règles de procédure relatives à la gestion des actifs à l'étranger.

⁴¹ Procédures de l'Administration des douanes et accises et de l'Administration du cadastre, de l'enregistrement et des domaines (Aced).

Dans tous les autres départements, les règles de procédure relatives aux immobilisations corporelles sont extrêmement limitées (il s'agit, par exemple, de règles internes portant sur l'utilisation d'actifs déterminés tels que le téléphone ou les photocopieuses) ou doivent encore être élaborées.

3.2.2 Les inventaires sont-ils formellement approuvés et/ou discutés avec la direction ?

La discussion et l'approbation de l'inventaire à un niveau hiérarchique extérieur au service qui a procédé à son élaboration est non seulement un élément constitutif du contrôle interne (activités de maîtrise des risques) mais aussi un indicateur de l'importance que la direction accorde à la question (environnement de contrôle).

La discussion ou l'approbation d'inventaires avec/par la direction est plus l'exception que la règle. Elle ne se pratique qu'au ministère de la Défense nationale et à la Police fédérale. Il arrive parfois que le fonctionnaire dirigeant signe l'enquête CIP⁴². Dans le cas des postes à l'étranger, qui relèvent du département des Affaires étrangères, le chancelier signe l'inventaire des actifs de son propre poste. Quelques autres SPF, comme la Santé publique, ont veillé à séparer les fonctions ; ainsi, l'élaboration (formelle) de l'inventaire n'est pas confiée au fonctionnaire chargé de tenir à jour les données requises à cette fin.

3.2.3 L'inventaire (les inventaires) contient-il (contiennent-ils) les informations nécessaires pour localiser efficacement les biens ?

L'inventaire physique ne constitue un instrument de contrôle interne qu'à partir du moment où il contient des données se rapportant aux (services) utilisateurs ou aux lieux où se trouvent les actifs.

Dans tous les départements, les inventaires (partiels) disponibles comportent des champs renvoyant au local où se trouvent les actifs ou à leur utilisateur. Or, le contrôle par échantillonnage a permis de constater, dans presque tous les départements, qu'un ou plusieurs actifs ne se trouvaient pas (plus) à l'endroit ou chez l'utilisateur mentionné dans l'inventaire physique. Aux SPP Intégration sociale, SPF Emploi et SPF Affaires étrangères, un ou plusieurs actifs mentionnés dans l'inventaire n'ont pu être retrouvés au moment du contrôle.

3.2.4 Le service public applique-t-il une numérotation d'inventaire unique, continue, et fait-il usage de codes-barres ?

⁴² Au SPF Mobilité et Transports, l'enquête CIP est signée par le président du comité de direction.

Afin de garantir l'adéquation du contrôle interne, la littérature recommande de doter l'inventaire d'une numérotation unique⁴³ et continue : les doublons et les numéros manquants peuvent être décelés plus aisément, et le contrôle interne s'en trouve simplifié. Dans le même ordre d'idées, les codes-barres apposés sur les actifs mêmes contribuent à accroître l'efficacité de l'enregistrement et de l'identification des actifs, et ils facilitent donc le déroulement des relevés annuels (prévus dans la loi comptable de 2003).

L'audit met en évidence l'extrême diversité des « systèmes de numérotation », y compris au sein d'un même département. Dans bon nombre de cas, soit aucun numéro n'est utilisé, soit les numéros figurant dans l'inventaire (partiel) sont de simples numéros de suite, qui ne sont pas apposés sur les actifs mêmes : dans beaucoup de départements, l'inventaire du mobilier indique uniquement le type de meubles et le nombre d'exemplaires par local. Au ministère de la Défense nationale et à la Police fédérale, la gestion des stocks est basée sur un numéro d'article par type d'actif. Par contre, le matériel informatique, les véhicules et les armes sont dotés de numéros uniques, mais non consécutifs, repris dans l'inventaire physique et apposés sur les actifs. Ce sont généralement des numéros de série que le fabricant a apposés sur les actifs et qui sont également consignés dans l'inventaire physique.

Au total, douze des dix-sept départements utilisent, au moins dans l'un de leurs inventaires partiels, une numérotation continue qui leur est propre.

Les départements Personnel et Organisation et Sécurité sociale appliquent ce principe pour la totalité de leurs inventaires partiels. Ils font également usage de codes-barres.

Dans d'autres SPF, l'utilisation de numéros propres, continus, et de codes-barres est limitée à des inventaires partiels déterminés. Tel est le cas, notamment, aux SPF Justice (matériel ICT), Mobilité et Transports (matériel ICT), Emploi (mobilier), Santé publique (tous les services à l'exception du Cerva) et Intérieur (service central).

Les SPF Budget et Contrôle de la gestion, Finances et Économie, ainsi que le SPP Politique scientifique et Fedict n'utilisent ni numérotation propre ni codes-barres.

Seuls deux départements (à savoir la Police fédérale et le SPF Santé publique (Cerva)) disposent d'une liste de codes-barres/numéros d'inventaire détruits et perdus. Or, une telle mesure réduit le risque d'erreurs ou d'abus lors de l'attribution d'un numéro d'inventaire.

⁴³ Un numéro par actif. Lorsque l'actif est désaffecté, le numéro disparaît simultanément.

3.2.5 La séparation des fonctions fait-elle l'objet d'une attention suffisante ? Les tâches relatives à la réception, au contrôle et à la conservation des actifs sont-elles remplies par d'autres personnes que celles chargées de les comptabiliser et de les payer ? Les inventaires sont-ils gérés par d'autres personnes que les utilisateurs finaux des actifs enregistrés dans ces inventaires ?

La séparation des fonctions constitue un instrument important dans la maîtrise des risques d'erreurs, de gaspillages et de fraudes. C'est la raison pour laquelle les tâches et responsabilités doivent, en principe, être systématiquement réparties entre plusieurs personnes. Il importe, à cet égard, que les fonctions de décision, d'exécution, d'enregistrement, de conservation et de surveillance soient, autant que possible, scindées. Cependant, si la répartition de ces fonctions entre plusieurs personnes est matériellement impossible ou trop compliquée à mettre en œuvre, d'autres mesures doivent, à tout le moins, être élaborées afin de limiter les risques⁴⁴.

Dans sept des dix-sept départements, les dépenses sont comptabilisées et liquidées par d'autres personnes que celles qui réceptionnent, contrôlent et conservent les actifs.

Dans tous les autres, cette séparation élémentaire des fonctions est opérée pour un ou plusieurs inventaires partiels, mais pas pour tous.

Dans environ la moitié de tous les départements, les responsables d'un ou plusieurs inventaires partiels sont en même temps les utilisateurs finaux des actifs qui y sont mentionnés. Cette constatation concerne, dans la plupart des cas, le matériel informatique et les services logistiques, et il s'agit de matériel que ceux-ci utilisent.

En règle générale, les risques découlant de l'application restreinte du principe de la séparation des fonctions ne sont pas circonscrits par d'autres mesures, telles qu'un contrôle (régulier) des actifs par un service indépendant (voir le point 3.2.7).

⁴⁴ Principes préconisés dans la loi comptable du 22 mai 2003, dont les arrêtés d'exécution requis font toujours défaut (voir le point 1.3.2.2).

3.2.6 Le service public a-t-il pris des mesures afin de sécuriser les immobilisations corporelles et les fichiers de données les concernant ?

Une gestion efficace des actifs prend en considération des risques tels que le vol, la perte ou l'usage impropre des immobilisations corporelles et des fichiers de données les concernant. Ces risques touchent non seulement les biens d'investissement, mais aussi d'autres biens de valeur, transportables et convoités. On est en droit d'attendre de chaque organisation qu'elle prenne des mesures afin de maîtriser ces risques.

La plupart des départements précisent que la sécurisation des actifs est, pour eux, une préoccupation majeure. De nombreux services publics considèrent que le vol d'actifs, et de matériel informatique notamment, constitue un problème important.

En conséquence, presque tous les départements ont adopté des mesures afin de protéger leurs immobilisations corporelles contre les risques de perte, de vol ou d'usage impropre. En général, ces mesures consistent à signer un code de conduite, à conserver les actifs (matériel informatique ou armes, par exemple) en un lieu inaccessible, à tenir en permanence un enregistrement des utilisateurs (d'ordinateurs de poche, par exemple), à élaborer des règles concernant l'usage impropre (de GSM à des fins privées, par exemple), à sanctionner les abus et à surveiller les actifs.

En outre, presque tous les départements intègrent dans leur inventaire physique des biens de valeur, transportables ou convoités, même lorsque leur valeur est inférieure à 500 euros (montant à indexer) et que ces biens, en application de la norme SEC95, ne doivent donc pas être comptabilisés comme des biens d'investissement et repris dans le bilan⁴⁵.

Le contrôle par échantillonnage montre néanmoins que les mesures visant à contrer l'usage impropre des biens ne sont pas toujours scrupuleusement respectées. Au SPP Intégration sociale, ce contrôle a montré l'insuffisance des mesures destinées à des actifs déterminés (appareils photographiques et ordinateurs portables)⁴⁶.

La sécurisation des fichiers de données se rapportant aux inventaires physiques est particulièrement disparate, y compris au sein d'un même département.

Dans plusieurs services publics, les utilisateurs finaux des actifs peuvent (via l'intranet) consulter l'inventaire des actifs de leur service, et des droits de lecture et d'écriture ont été définis. Or, même si l'élargissement

⁴⁵ Voir les points 1.2 et 1.3.2.2.

⁴⁶ Dans l'intervalle, le département aurait renforcé les mesures.

des systèmes informatiques et l'amélioration de la protection des fichiers tendent manifestement à se généraliser, de nombreux inventaires partiels restent encore exclusivement disponibles sur un support électronique ou papier, uniquement accessible aux membres du personnel chargés de leur élaboration et dépourvu de toute forme de protection.

La désaffectation des actifs ou leur radiation de l'inventaire engendre un autre risque en termes de protection. Il est recommandé de veiller à pouvoir, en permanence, retrouver la trace des actifs radiés et d'enregistrer le motif de leur désaffectation.

Seuls le ministère de la Défense nationale, la Police fédérale et le SPF Sécurité sociale restent en mesure de retrouver la trace des actifs radiés, a posteriori, dans tous les inventaires partiels disponibles. Dans la plupart des départements, soit cette faculté n'existe pas, soit elle se limite à des inventaires partiels déterminés. La raison de la désaffectation n'est consignée que dans cinq inventaires partiels⁴⁷.

En ce qui concerne les actifs de la classe 246 (ouvrages de bibliothèque), l'inventaire physique est composé principalement, pour ne pas dire exclusivement, d'un catalogue (public), dont les données ou la numérotation permettent très difficilement de retrouver la trace des mises en service et des désaffectations. Ces bibliothèques sont généralement placées sous la responsabilité exclusive d'un bibliothécaire ou d'un archiviste, qui ne sont guère, voire jamais, contrôlés par un service indépendant. Tel est le cas, notamment, aux SPF Affaires étrangères⁴⁸ et Économie⁴⁹, qui disposent tous deux de collections de grande valeur⁵⁰.

En marge de l'audit, il a été constaté que presque tous les départements ont accumulé des actifs désaffectés dans des locaux et couloirs, ce qui empêche de tirer efficacement parti des espaces disponibles. Or, la réglementation prévoit que les actifs amortis doivent être vendus ou détruits par l'entremise des services du patrimoine du SPF Finances⁵¹. Il arrive toutefois que les procédures usuelles en la matière ne soient parfois pas suffisamment connues. Plusieurs départements ont signalé que la collaboration avec le SPF Finances ne se déroule pas correctement,

⁴⁷ SPF Justice : inventaire partiel du *Moniteur belge* ; ministère de la Défense nationale : inventaire consolidé ; SPF Sécurité sociale : tous les inventaires partiels disponibles ; SPF Santé publique : tous les inventaires partiels, à l'exception du Cerva ; SPF Mobilité et Transports : inventaire partiel ICT.

⁴⁸ Un inventaire chronologique des œuvres acquises, accompagné des données relatives à ces achats, n'est plus mis à jour depuis des années.

⁴⁹ Le catalogue de la bibliothèque du Fonds Quetelet est incomplet et ne contient aucune information concernant les acquisitions (année ou montant des achats), si ce n'est des informations aléatoires.

⁵⁰ Voir le tableau du point 1.2.

⁵¹ En vertu de l'article 226 de l'arrêté royal du 10 décembre 1868 portant règlement général sur la comptabilité de l'État : « *Lorsque quelques objets mobiliers [...] à la disposition des ministres ne peuvent être employés et sont susceptibles d'être vendus, la vente doit en être faite avec le concours des préposés des domaines, et dans les formes prescrites.* ».

de sorte qu'ils doivent, quelquefois pendant des mois, conserver eux-mêmes les actifs amortis.

3.2.7 Le respect des procédures ainsi que l'exhaustivité et la fiabilité des inventaires physiques font-ils l'objet de contrôles ? Ces contrôles sont-ils effectués par des services indépendants ? Les inventaires sont-ils régulièrement recoupés avec la comptabilité ? La documentation disponible fait-elle apparaître si, et dans quelle mesure, la direction attache de l'importance au contrôle interne/à l'audit de la gestion des actifs ?

Un contrôle indépendant et régulier de l'inventaire physique, ainsi que du respect des procédures en matière d'immobilisations corporelles, constitue une condition essentielle pour assurer l'exhaustivité et la fiabilité de l'inventaire et, a fortiori, une mise en concordance pertinente du bilan.

Dans le droit fil des normes du Coso, les résultats de ce contrôle doivent être analysés et discutés par la direction et donner lieu éventuellement à un ajustement des procédures et/ou des mesures de contrôle interne existantes.

À l'instar de leur élaboration, le contrôle du respect des procédures relatives aux actifs mêmes constitue rarement une priorité. Le SPF Affaires étrangères dispose, certes, de procédures élaborées pour ses actifs importants à l'étranger, mais leur respect n'est pour ainsi dire pas contrôlé.

Seuls deux des dix-sept départements (en l'occurrence la Police fédérale et la Défense nationale) ont indiqué que la présence physique de tous les actifs est systématiquement contrôlée dans l'ensemble des services. Dans les autres départements, ce contrôle n'est pratiqué – souvent annuellement - que pour des actifs ou dans des services déterminés. Cinq des dix-sept SPF ont admis n'opérer aucun contrôle systématique.

Lorsqu'il a lieu, ce contrôle est de qualité très variable. Il est rarement effectué par des personnes indépendantes des services qui réceptionnent ou utilisent les actifs. Dans les départements dotés d'une structure décentralisée, l'initiative d'un contrôle local est, dans de nombreux cas, laissée à l'appréciation des chefs de service sur place. Tel est le cas, entre autres, à la Police fédérale⁵² et au SPF Finances. Aux Affaires étrangères, le matériel informatique est soumis, chaque année, à un contrôle *list to floor*. Ce contrôle est toutefois réalisé par des étudiants jobistes, sous la surveillance du service ICT, lequel assure lui-même la réception des biens et leur remise aux utilisateurs.

⁵² Il est vrai que la Police fédérale dispose, au-travers de ses inventaires partiels centralisés (logistique et ICT), d'un aperçu de tous les actifs présents dans les services locaux, ce qui permet un contrôle indirect (par exemple lorsqu'une nouvelle demande d'achat est introduite).

Les raisons sont multiples. Souvent, c'est une pénurie de personnel qui est invoquée. Parfois, ce sont les inventaires physiques qui ne contiennent pas suffisamment d'informations ou sont obsolètes et, de ce fait, à peine utilisables comme instruments de contrôle interne. Certaines entités ne sont donc pas contrôlées ou ne l'ont plus été depuis longtemps.

Seul le ministère de la Défense nationale respecte le principe d'un contrôle régulier, par un service indépendant, de la réception des biens et de leur enregistrement dans l'inventaire physique. Cinq autres départements n'appliquent cette règle que pour des actifs ou services déterminés. Dans la moitié des départements, ce type de contrôle n'est jamais organisé. Une rotation systématique du personnel chargé de la réception des biens ou de leur inventarisation serait susceptible, en l'espèce, de réduire les risques, mais elle n'existe dans aucun département.

Pas plus que les inventaires font l'objet d'une discussion ou d'une approbation formelle (voir le point 3.2.2), les résultats du contrôle, faute d'une approche structurée, ne sont soumis à aucune analyse systématique avec la direction. Cet état de choses démontre que la question n'est généralement guère considérée comme hautement prioritaire par les dirigeants.

Chapitre 4

Module Immobilisations du projet Fedcom

4.1 Généralités

Tant les arrêtés d'exécution de la loi comptable que le projet Fedcom qui s'y rattache ont été élaborés simultanément à la période de réalisation de l'audit de la Cour des comptes. À la clôture de l'audit, aucun des deux processus n'était finalisé, même si les projets d'arrêtés d'exécution et Fedcom ont déjà été rendus applicables à cinq départements pilotes où la loi comptable est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009⁵³.

Les changements intervenus en cours d'audit ont principalement touché le module Immobilisations, du fait, notamment, que l'incertitude prévalait encore quant à l'application de la norme SEC95 et qu'il a fallu attendre le courant de l'année 2009 pour qu'il devienne évident que Fedcom comporterait aussi des fonctionnalités de base destinées à l'établissement d'un bilan, ainsi qu'à l'amortissement et à la réévaluation des actifs. La décision d'appliquer la comptabilité générale dans son intégralité et, partant, d'incorporer les immobilisations corporelles dans le bilan a été prise en conseil des ministres du 25 juillet 2008, et c'est seulement à la faveur de cette décision que le module Immobilisations a pu être activé dans Fedcom.

Les arrêtés d'exécution et le module devraient, à terme, résoudre une série de manquements signalés dans les deux chapitres précédents.

La question au centre de ce chapitre consiste dès lors à savoir si, à la lumière de son état d'avancement et de son application par les cinq départements pilotes, ce module est en mesure de contribuer à assurer l'exhaustivité et la fiabilité de l'inventaire physique, l'amélioration du contrôle interne, ainsi qu'une mise en concordance adéquate du bilan.

Compte tenu non seulement des modifications constantes apportées aux projets d'arrêtés royaux pris en exécution de la loi comptable et des adaptations réalisées en parallèle au niveau du module Immobilisations, mais aussi de l'accès très limité de la Cour des comptes aux rapports générés par le module, il n'a pas été aisé de répondre à cette question (voir le point 4.2 ci-dessous).

De même, tant les fonctions (acteurs) que les incompatibilités entre ces fonctions, qui sont développées à la fois dans la réglementation et en parallèle dans Fedcom, n'ont pas encore été établies. Ainsi, on ignore toujours quelles fonctions sont jugées incompatibles avec celle de gestionnaire des immobilisations⁵⁴.

⁵³ Voir le chapitre 1^{er}.

⁵⁴ Dans la version du 2 juin 2009 du projet d'arrêté royal pris en exécution de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral : les acteurs, la dénomination *gestionnaire des immobilisations* a été remplacée par celle de *responsable des masterdata - immobilisations*.

4.2 Fonctionnalités de base

Le module Immobilisations comprend les transactions de base suivantes⁵⁵ :

- création, modification, affichage des modifications, blocage/déblocage et retrait d'une « fiche de l'immobilisation » (AS01-06) ;
- désaffectation d'une immobilisation (ABAVN) ;
- rapportage : *asset explorer* (ensemble des données et des mouvements par fiche ; AW01N), inventaire par centre de frais et par classe d'actif.

Le module est appliqué à tous les actifs acquis à partir du moment où le système est entré en service. L'élément fondamental du module est la fiche de l'immobilisation, que le gestionnaire des immobilisations est tenu d'encoder dans le système lors de la commande au plus tard. La fiche est créée automatiquement et dotée d'une numérotation continue pour tous les actifs imputés au budget sous l'allocation de base « 74xx ».

En vue de l'établissement du bilan, de nouvelles fonctionnalités seront développées. Elles permettront à chaque département d'encoder, par classe d'actif, une valeur initiale des actifs acquis avant la mise en service du module et/ou de charger dans le module, par le biais d'une interface, les données des inventaires physiques s'y rapportant.

L'évaluation des actifs reste limitée principalement à l'enregistrement de la valeur d'acquisition. Les amortissements et les autres opérations patrimoniales particulières prévues dans le projet d'arrêté royal fixant le plan comptable (voir le point 1.3.2.2) n'ont pas encore pu être programmés.

4.3 Évaluation

Le module prévoit un inventaire (des valeurs) de tous les actifs, commandés à partir de sa mise en service et qui, conformément à la norme SEC95, seront comptabilisés comme des biens d'investissement dans les comptes et dans le bilan.

Les actifs acquis antérieurement ainsi que les biens durables, qui peuvent être considérés comme des biens convoités ou transportables mais ne doivent pas être comptabilisés comme des biens d'investissement en vertu de la norme SEC, ne peuvent (pour l'instant) y être intégrés⁵⁶.

⁵⁵ Situation à la clôture de l'audit.

⁵⁶ Il s'agit des actifs dont la valeur, la durée et la fréquence d'utilisation ne satisfont pas aux conditions mentionnées au point 1.3.2.2, ou des biens détenus dans le cadre d'un contrat de location ou de location-financement et qui,

Pour ces actifs, les inventaires physiques des départements restent l'unique instrument disponible. Comme il a été démontré dans les chapitres précédents, peu de départements disposent d'un tel inventaire, qui soit à la fois actuel, fiable et complet, et dont l'établissement est garanti par des procédures uniformes et des contrôles systématiques.

Lors de l'élaboration du projet Fedcom, la nécessité d'un échange électronique des données (par le biais d'une interface) entre l'inventaire (les inventaires) physique(s) et le module a été mise en exergue à maintes reprises. Ainsi, par exemple, les informations relatives aux actifs acquis avant la mise en service du module, nécessaires, entre autres, à l'établissement du bilan, pourraient être chargées dans Fedcom et, inversement, les actifs comptabilisés parmi les coûts (rubrique 2 du bilan) pourraient, eux aussi, être chargés dans l'inventaire physique.

Les programmes auxquels les départements ont recours pour dresser leurs inventaires physiques sont toutefois très variés (voir le chapitre 2). Pour ce qui est du choix d'un programme performant en vue de l'établissement de l'inventaire physique⁵⁷, permettant un échange d'informations tel que décrit ci-dessus, il est recommandé d'organiser une concertation sur les meilleures pratiques entre les départements.

Sur le plan de la gestion et du contrôle (ainsi que de l'audit) interne des biens d'investissement, le module Immobilisations offre, en principe, des possibilités importantes, notamment concernant le suivi cyclique des actifs (de la commande à la désaffectation), le couplage automatique au budget et à la comptabilité, ainsi que l'établissement d'inventaires. Le module permet, en outre, de suivre toutes les modifications apportées dans une fiche et d'identifier leurs auteurs.

Actuellement, ces possibilités ne sont encore utilisées que très partiellement.

De plus, de nombreux champs du module sont facultatifs ou peuvent être aisément modifiés a posteriori⁵⁸. Ainsi, chaque commande génère automatiquement un numéro d'inventaire (nombre continu, composé de neuf chiffres), suivi d'un nombre au choix (de quatre chiffres), qui permet, conformément à la norme SEC95, d'inventorier individuellement chaque élément d'actif de cette commande. Cette dernière possibilité n'est toutefois pas exploitée pour l'instant.

Avant de désigner formellement des gestionnaires des immobilisations, les départements attendent manifestement la concrétisation de l'arrêté royal relatif aux « acteurs », qui établira définitivement les incompatibilités se rattachant à cette fonction. C'est pour la même raison que les services publics fédéraux ne pratiquent pas encore une séparation systématique des fonctions.

en application de la norme SEC, ne doivent pas être considérés comme des actifs acquis.

⁵⁷ Qui comprend, par exemple, une application pour codes-barres.

⁵⁸ Il est néanmoins possible de tracer chaque modification.

Une conséquence positive, indirecte, du projet Fedcom est la création d'une plate-forme de concertation, à laquelle les départements ont été associés, aux côtés de la CIP et de l'audit externe (Cour des comptes).

La CIP pourrait dès lors poursuivre ses activités au sein de la nouvelle structure dès la mise en place de la Commission de la comptabilité publique (CCP).

Comme le prévoit le projet d'arrêté royal fixant le plan comptable, cette concertation devra déboucher sur l'élaboration de règles d'évaluation et d'amortissement, communes à toutes les entités et conformes aux normes SEC, ainsi que de règles particulières que chaque entité, dans un souci de transparence, sera tenue de publier.

Ainsi, conformément aux normes SEC, il convient, pour un certain nombre d'actifs, d'inscrire dans les comptes et dans le bilan non pas la valeur d'acquisition mais la valeur de marché. En ce qui concerne les immobilisations corporelles faisant l'objet de cet audit, cette règle s'applique aux biens des classes 246 (ouvrages de bibliothèque) et 247 (objets et œuvres d'art, matériel et instruments rares). Selon le projet précité, ces actifs doivent être réévalués chaque année en fonction de la valeur de marché.

Dans le cadre de l'audit, il est également apparu que des départements, comme celui des Affaires étrangères, qui possèdent un nombre substantiel d'actifs de ce type, ne sont pas encore parvenus à dresser un inventaire physique fiable de ces actifs et ne disposent pas, à l'heure actuelle, des ressources nécessaires leur permettant de procéder à une réévaluation annuelle. Les nouvelles structures en gestation devront veiller à résoudre ce problème.

Chapitre 5

Conclusion et recommandations

5.1 Conclusion

- Les départements fédéraux et, a fortiori, la CIP ne disposent pas d'inventaires de leurs immobilisations corporelles suffisamment à jour, complets et fiables, ce qui constitue pourtant une condition essentielle pour pouvoir procéder correctement à la mise en concordance du bilan.

La plupart des départements utilisent plusieurs inventaires partiels, souvent dépassés ou incomplets, qui présentent peu de cohérence et dont la qualité, en l'absence d'instructions et de contrôles effectués sur le terrain par des services indépendants, est presque exclusivement tributaire des membres du personnel chargés de leur gestion.

Au niveau global, l'activité de la CIP, étant donné ses compétences limitées et le peu de moyens dont elle dispose, ne peut pas compenser ces lacunes et, par conséquent, l'inventaire des valeurs manque de fiabilité. On peut supposer que, lors de la mise en œuvre du projet Fedcom dans le cadre de la loi comptable, les mesures nécessaires seront prises pour remédier à cette situation.

- Dans la plupart des départements fédéraux, les procédures concernant les immobilisations corporelles se limitent à des codes de conduite en matière de conservation et d'utilisation. Lorsqu'il existe des règles de procédure plus substantielles, elles sont souvent obsolètes ou leur application n'est guère, voire jamais, contrôlée.

C'est surtout dans certains grands départements que la protection des actifs (contre le vol) est considérée comme problématique et que les mesures se multiplient afin de sécuriser les actifs et les fichiers qui s'y rapportent ou de limiter leur accès. Néanmoins, de nombreux inventaires physiques se trouvent sur des supports de données exclusivement accessibles aux membres du personnel qui les gèrent ou sont inutilisables comme instruments de contrôle interne. Dès lors, les inventaires ne font, en général, pas l'objet d'un examen formel ni d'une approbation de la direction.

- Dans la plupart des services publics, la présence effective des actifs aux endroits mentionnés dans les inventaires n'est pas contrôlée systématiquement et, lorsqu'un tel contrôle est effectivement pratiqué, le service qui le réalise n'est généralement pas indépendant des utilisateurs. Dès lors, les opérations de relevé légalement requises pour la mise en concordance du bilan avec l'inventaire sont très limitées, notamment parce que des mesures structurées en la matière font défaut.

Les biens désaffectés sont souvent simplement radiés de l'inventaire. Les raisons de la désaffectation ne sont pas mentionnées et il est généralement impossible de retrouver la trace des

biens ainsi rayés. Dans les services publics, les règles générales s'appliquant à la vente ou à la destruction de biens désaffectés, à effectuer sous le contrôle des services du patrimoine des Finances, sont parfois insuffisamment connues ou considérées comme problématiques. Trop souvent, ces biens sont simplement stockés dans les locaux.

- Le module Immobilisations de Fedcom constitue sans aucun doute un pas dans la bonne direction, mais plusieurs lacunes et manquements subsistent tant dans la réglementation, qui représente le fondement juridique de son application, que dans le système lui-même et sa mise en œuvre.

Si le module Immobilisations de Fedcom doit permettre de générer un état exhaustif des immobilisations corporelles pouvant servir de base à la mise en concordance du bilan, comme le prévoit la loi comptable, il doit être étendu ou relié à une base de données dans laquelle les actifs acquis avant la mise en service du module auront également été évalués.

Pour faire de ce module un instrument valable de contrôle interne, notamment en vue des opérations de relevé annuelles, également prescrites par la nouvelle législation relative à la comptabilité de l'État, il conviendrait de compléter systématiquement le champ permettant de numéroter les actifs. Le module doit également permettre d'établir un inventaire physique des actifs qui, conformément aux normes SEC, ne sont pas repris dans le bilan comme des biens d'investissement, mais qui, en raison de leur caractère attractif et transportable, comportent un risque d'aliénation ou d'usage impropre.

Dès que la réglementation relative aux amortissements, aux réévaluations et aux opérations patrimoniales particulières aura été fixée, le module devra assurer l'exécution pratique de ces règles. Si tel n'est pas le cas, les services publics auxquels la loi comptable s'applique depuis 2009 ne seront pas en mesure de présenter un bilan comme prévu dans la loi.

5.2 Recommandations

Afin de pouvoir établir le bilan de l'État et en assurer la concordance avec l'inventaire, un certain nombre de mesures doivent être prises en ce qui concerne les immobilisations corporelles soumises à cet audit, et ce tant au niveau de la réglementation que des procédures et des systèmes de contrôle interne. La Cour des comptes formule les recommandations suivantes :

- La réglementation et les directives administratives doivent permettre au plus vite de préciser la définition des immobilisations qu'il s'agit d'enregistrer dans les comptes et dans le bilan, ainsi que les systè-

mes d'évaluation et les incompatibilités entre les acteurs concernés par la gestion des actifs.

- Il convient d'élaborer des procédures concrètes et uniformes :
 - précisant comment les départements effectueront, pour les différentes classes d'actifs, les relevés annuels, les vérifications, contrôles et évaluations afin de pouvoir établir, au 31 décembre, un inventaire actuel, complet et fiable de tous leurs avoirs ;
 - prévoyant des contrôles effectués par des services indépendants et dont la forme et la fréquence sont définies en fonction de risques potentiels ;
 - proposant des règles de base pour sécuriser de manière satisfaisante les fichiers de données relatifs aux immobilisations corporelles, notamment par l'application de supports de données adéquats, une accessibilité sélective et des systèmes de sauvegarde.

En complément, les départements doivent publier leurs propres règles, adaptées à leur situation spécifique.

- Les départements doivent pouvoir ajouter à leur inventaire physique les immobilisations corporelles qui, conformément à la norme SEC95, ne sont pas enregistrées dans le bilan comme des biens d'investissement, mais qui comportent des risques en raison de leur caractère de biens convoités et transportables. Cet inventaire physique devra à son tour pouvoir être relié ou intégré au module Immobilisations de Fedcom, tout en distinguant ces immobilisations des biens d'investissement. La Cour recommande d'établir une liste de ces biens qui s'applique à l'ensemble des départements.
- Afin d'établir un bilan complet, les départements doivent disposer d'une base de données dans laquelle sont repris et évalués les actifs acquis avant la mise en service du module Immobilisations.
- Pour ce qui est du choix d'un système informatique uniforme qui corresponde de manière optimale aux applications précitées, il est recommandé d'organiser une concertation sur les meilleures pratiques. Celle-ci permettrait de mettre à profit les expériences acquises par les départements en ce qui concerne les nombreux programmes utilisés actuellement.

Il est souhaitable que ce système comprenne également un programme permettant de relier les numéros de l'inventaire à l'utilisation d'un code-barre.

- Au niveau des départements, il est recommandé de désigner un coordinateur qui contribuera, au niveau interne, à une gestion cohérente des actifs dans les diverses entités et sera responsable, au niveau externe, de la communication avec les structures de concertation centrale existantes et prévues (CIP, Commission de la compta-

bilité publique,...). En tant que tel, ce coordinateur sera chargé de la concordance entre les inventaires (partiels) et d'un contrôle de première ligne. Il veillera à l'application des procédures en concertation avec les acteurs concernés (comme les gestionnaires des immobilisations) et la direction.

- Au niveau global, il convient de définir la portée exacte du rôle (de centralisation et de contrôle) de la CIP.
- Les inventaires des départements doivent également comprendre les immobilisations corporelles des organes stratégiques.
- La protection physique des actifs des classes 246 et 247 doit faire l'objet d'une plus grande attention. Les fichiers de données y afférents doivent être actualisés et complétés par des champs supplémentaires permettant de relier les informations existantes – souvent limitées à un catalogue (public) – aux données comptables, de manière à pouvoir les utiliser de manière optimale en vue d'un contrôle interne.

Dans le cadre des structures de concertation (prévues), il convient de développer un système efficace qui permette d'évaluer les actifs précités selon leur valeur de marché conformément à la norme SEC95.

La valeur des actifs de la classe 246 du SPF Économie, pour lesquels un montant de 508,5 millions d'euros est inscrit dans l'inventaire de l'État pour 2007, doit être justifiée et, si nécessaire, corrigée et portée en compte lors de la prochaine mise en concordance du bilan.

- Afin de gérer l'infrastructure disponible de manière plus efficiente, il convient de préciser par écrit les modalités pratiques de la vente ou de la destruction d'actifs désaffectés, ainsi que le rôle joué par les services du patrimoine du SPF Finances dans ce processus, et de les communiquer à toutes les entités concernées.
- Pour lui permettre d'exécuter correctement sa mission de contrôle, la Cour des comptes demande d'avoir accès, en tant qu'auditeur externe, à tous les rapports du module Immobilisations.

Chapitre 6

Réaction des administrations et des ministres

Les sept départements qui ont réagi à l'avant-projet de rapport d'audit se rallient aux conclusions et aux recommandations de la Cour des comptes.

En ce qui concerne le module Immobilisations (Fedcom), le SPF Budget et Contrôle de la gestion envisage d'instaurer une période transitoire de cinq ans qui devrait permettre aux services publics de mettre au point leurs inventaires, de les compléter par les actifs acquis en 2009 et d'évaluer correctement l'ensemble des actifs. Le SPF renvoie à cet effet aux recommandations de l'*International Public Sector Accounting Standard 17* (Ipsas 17).

Le SPF déclare regretter que la Cour des comptes n'ait pas eu accès aux rapports Fedcom relatifs à la gestion des immobilisations et annonce la possibilité d'un accès complet⁵⁹.

Le SPP Intégration sociale signale être conscient de l'importance de la problématique de l'inventaire. Il souligne que les procédures internes relatives à la conservation de certains actifs déterminés au sujet desquels la Cour des comptes avait constaté des irrégularités⁶⁰ ont été adaptées et qu'un gestionnaire des immobilisations a, entre-temps, été désigné en tenant compte des principes de séparation des fonctions mentionnés dans l'avant-projet de rapport⁶¹.

Le SPF Sécurité sociale promet d'entreprendre des actions pour optimiser l'inventaire sur la base des recommandations de la Cour des comptes⁶².

La Police fédérale annonce que l'implémentation du système Epis, une application ERP qui reliera entre elles toutes les bases de données personnelles, logistiques et financières, est prévue en 2011. Les règles de contrôle interne concernant la gestion des actifs seront actualisées et une étude sera consacrée à l'optimisation du système de contrôle actuel.

Le SPF Mobilité et Transports déclare disposer d'un inventaire limité des actifs de la DG Transport aérien⁶³ et émet des critiques sur l'approche générale du problème de l'inventaire et sur le module Immobilisations de Fedcom en particulier. Il fait observer l'absence totale de pilotage ou de plate-forme de concertation à cet effet, ainsi que la grande imprécision qui persiste au sujet du module Immobilisations. Ainsi, aucune information tangible n'est disponible au sujet de la possibilité (de l'impossibilité)

⁵⁹ Lettre du 28 juillet 2009 sans référence.

⁶⁰ Voir p. 27.

⁶¹ Lettre du 24 juillet 2009, référence « avs ».

⁶² Lettre du 31 juillet 2009 sans référence.

⁶³ Voir p. 16.

d'établir une relation entre une application d'inventorisation externe et Fedcom. Toutes les adaptations et modifications du statut des actifs doivent être introduites manuellement : la possibilité d'un traitement par lots (*in batch*) des données d'un contrôle d'inventaire n'a été prévue nulle part. Le SPF conclut que tant que ces points n'auront pas été éclaircis, il ne sera pas possible de lancer une gestion d'inventaire performante fournissant les données nécessaires à l'établissement d'un bilan initial de l'État réaliste⁶⁴.

Le SPF Finances souligne également la nécessité d'une telle plateforme de concertation. Pour ce qui est des règles relatives à la vente ou à la destruction d'actifs, il signale que des règles claires et actualisées seront édictées et communiquées à tous les départements.

Le SPF Économie joint à sa réponse une copie de l'inventaire de son mobilier⁶⁵, disponible entre-temps, et s'engage à réaliser un audit de la valeur des ouvrages de sa bibliothèque, qui a été estimée (probablement à tort) à 508,5 millions d'euros dans l'inventaire de l'État^{66 67}.

Le ministre de la Défense déclare souscrire aux conclusions de la Cour et pointe en particulier les nombreuses imprécisions et le manque de pilotage central dans la concertation entre les départements. Le ministre de la Fonction publique fait savoir qu'il prendra les mesures nécessaires pour que soit actualisé l'inventaire du SPF Personnel et Organisation d'ici la fin 2009. Le ministre de la Coopération au développement répond quant à lui qu'il mettra tout en œuvre pour que le dossier soit traité de manière urgente.

⁶⁴ Lettre du 7 août 2009, référence « BB/SEC-07/08/2009-17 ».

⁶⁵ Voir p. 16.

⁶⁶ Voir p. 20 et 38.

⁶⁷ Lettre du 5 août 2009, référence « S2/FM/RL/PL/2009/002158 ».

Chapitre 7

Point de vue de la Cour des comptes

Il ressort des réponses de l'administration qu'il existe un besoin important d'une plate-forme de concertation permanente au sujet de la problématique de l'inventaire et d'un échange des meilleures pratiques concernant le logiciel qui devrait permettre d'optimiser les inventaires physiques et de les relier au module de Fedcom, tels que mentionnés dans les recommandations de l'avant-projet de rapport.

Apparemment, cette concertation et ce pilotage font actuellement défaut. Il revient au SPF Budget et Contrôle de la gestion de prendre une initiative en la matière.

En ce qui concerne le report de cinq ans envisagé par ce SPF, il est souligné qu'un tel délai implique que la loi comptable ne pourra entrer pleinement en vigueur le 1^{er} janvier 2012, alors que telle est pourtant la date fixée dans la loi-programme du 22 décembre 2008. La recommandation de l'Ipsas invoquée à cet effet n'est d'ailleurs pas applicable, puisque l'autorité fédérale n'a pas souscrit formellement à ce cadre normatif et que, pour cette raison, il n'apparaît pas clairement quand un tel délai devrait commencer.

La Cour des comptes estime qu'il convient, en premier lieu, d'élaborer un plan par étapes dont il ressortirait clairement dans quel délai serait réalisée une comptabilité patrimoniale qui satisfasse pleinement à la réglementation.

De même, pour ce qui est de l'inventorisation et du traitement comptable, les mesures nécessaires doivent être prises afin de permettre la transmission, le 31 mars 2013, d'un compte annuel de l'État fédéral pour l'année 2012 qui soit conforme à l'article 17 de la loi comptable du 22 mai 2003.