

ORGANISATION COMPTABLE DES COMMUNES



sous la direction de
PAUL COMHAIRE

avec les contributions de
Paul COMHAIRE
Frédéric DAERDEN
Frans HAEX
André JACQUINET
Jean-Marie JOIRIS
Daniël PRAET
Jean VANDERHAEGEN

coordination scientifique
Catherine DENDAUW

Ce texte a été relu par un comité de lecture composé de

Bruno DAMBERMONT
Walter HERBEN
Henri OLIVIER
Georget POTVIN
Veerle VAN DE WALLE

TABLE DES MATIÈRES

AVANT-PROPOS	7
REMERCIEMENTS	9
INTRODUCTION	
1. La commune dans l'ensemble des pouvoirs locaux	12
2. La répartition des compétences relatives à la gestion financière de la commune.....	14
2.1. Les Autorités fédérales	14
2.2. Les régions.....	14
2.3. Les Autorités provinciales	15
2.4. Le conseil communal.....	16
2.5. Le collège des bourgmestre et échevins.....	17
2.6. Le receveur communal	18
2.7. Le secrétaire communal	18
1. PRINCIPES GÉNÉRAUX DE L'ORGANISATION COMPTABLE D'UNE COMMUNE	
1.1. Préambule.....	19
1.2. De la NCC à l'organisation administrative et comptable	19
1.2.1. Le système d'information	19
1.2.2. Structures du système d'information	20
1.2.3. Le contrôle interne.....	22
1.2.4. Les fonctions importantes	22
1.2.5. La conservation des documents.....	23
1.3. Devoirs et prérogatives légales du receveur	23
1.3.1. La nomination du receveur	23
1.3.2. Le receveur - trésorier	24
1.3.3. Le receveur - comptable.....	24
1.3.4. Le receveur - contrôleur interne.....	26
1.3.5. Le receveur - contrôleur de gestion	27
1.4. Le secrétaire et la NCC.....	27
1.5. Étude de l'organisation comptable par cycle	28
2. LE CYCLE DES TAXES ET PRESTATIONS	
2.1. L'activité du cycle.....	30
2.2. La description du cycle.....	30
2.2.1. Les taxes et redevances.....	30
2.2.2. Les prestations.....	31

2.3. L'enregistrement	32
2.3.1. Le relevé des taxes et des prestations	32
2.3.2. L'établissement des rôles - La facturation	32
2.3.3. La comptabilisation.....	33
2.3.3.1. Les taxes et redevances	33
2.3.3.2. Les prestations	33
2.3.4. Le paiement.....	33
2.3.5. La césure.....	33
2.3.6. Les irrécouvrables et les non-valeurs.....	33
2.4. Le contrôle interne.....	34
2.4.1. La séparation des fonctions	34
2.4.2. L'autorisation préalable du collègue	34
2.4.3. Les mesures de contrôle interne	35
3. LE CYCLE DES DÉPENSES DE FONCTIONNEMENT	
3.1. L'activité du cycle.....	36
3.2. La description du cycle.....	36
3.3. L'enregistrement	37
3.3.1. L'engagement de la dépense par le collègue des bourgmestre et échevins	37
3.3.2. La comptabilisation.....	38
3.3.3. L'ordonnancement.....	38
3.3.4. Le mandatement.....	38
3.3.5. Le paiement.....	38
3.4. Le contrôle interne.....	39
3.4.1. La délimitation des compétences lors des commandes	39
3.4.2. L'application du système de l'offre concurrentielle	39
3.4.3. Le contrôle des factures.....	39
3.4.4. Le caractère complet des factures d'achat	39
4. LE CYCLE DES RÉMUNÉRATIONS	
4.1. L'activité du cycle.....	40
4.2. La description du cycle.....	40
4.2.1. L'engagement du personnel statutaire	41
4.2.2. L'engagement du personnel temporaire.....	42
4.2.3. L'engagement d'enseignants	42
4.3. L'enregistrement	43
4.3.1. L'introduction de données personnelles dans le fichier informatique.....	43
4.3.2. Le calcul des rémunérations et leur paiement.....	43
4.3.3. Les pensions.....	44
4.4. Le contrôle interne.....	44
5. LE CYCLE DES INVESTISSEMENTS ET DE LEUR FINANCEMENT	
5.1. L'activité du cycle.....	45
5.1.1. Les investissements de la commune	45
5.1.2. Les investissements pour des entités parcommunales	46
5.1.3. Le financement des immobilisations	47

5.2. La description du cycle.....	48
5.2.1. L'acquisition et la cession des immobilisations.....	48
5.2.2. Le financement des investissements.....	50
5.3. L'enregistrement.....	51
5.3.1. L'enregistrement des investissements.....	51
5.3.2. L'évaluation et la conservation.....	52
5.4. Le contrôle interne.....	53
6. CAS SPÉCIFIQUE DES INVESTISSEMENTS EN PARTICIPATIONS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS	
6.1. L'activité du cycle.....	55
6.2. La description du cycle.....	56
6.3. L'évaluation.....	57
6.4. Le contrôle interne.....	58
7. LE CYCLE DES TRANSFERTS	
7.1. L'activité du cycle.....	59
7.2. La description du cycle.....	64
7.2.1. Les recettes de transfert.....	64
7.2.1.1. Les impositions.....	64
7.2.1.2. Les fonds.....	64
7.2.1.3. Les subsides.....	64
7.2.1.4. Les autres recettes de transfert.....	65
7.2.2. Les dépenses de transfert.....	65
7.3. L'enregistrement.....	65
7.3.1. L'enregistrement des transferts.....	65
7.3.1.1. Les recettes de transfert.....	65
7.3.1.2. Les dépenses de transfert.....	65
7.3.2. La césure de l'exercice.....	66
7.4. Le contrôle interne.....	66
8. LE CYCLE DE LA TRÉSORERIE	
8.1. L'activité du cycle.....	67
8.2. La description du cycle.....	67
8.2.1. Les recettes.....	67
8.2.2. Les dépenses.....	68
8.3. L'enregistrement.....	69
8.4. Le contrôle interne.....	69
8.4.1. Le respect des procédures légales.....	69
8.4.2. La gestion de la trésorerie.....	70
8.4.3. La vérification de l'encaisse.....	70
8.4.4. La limitation des accès.....	70

Annexe 1: Dépenses de fonctionnement.....	71
Bibliographie relative à la comptabilité communale en Belgique	75
Législation spécifique à la comptabilité communale	77

AVANT-PROPOS

Une nouvelle comptabilité communale est entrée en vigueur en 1995. La réforme est profonde; elle a pour objectif de compléter la comptabilité budgétaire traditionnelle par un système de comptabilité patrimoniale fondée sur des principes semblables à ceux consacrés par la loi sur la comptabilité des entreprises. Cette évolution s'inscrit dans le cadre général, observé au niveau international, du développement de la comptabilité publique.

Les pouvoirs publics demeurent, en vertu de la Constitution, clairement liés par les contraintes d'un système budgétaire qui détermine le cadre de leurs activités. Il n'est pas nécessaire de s'étendre sur le rôle considérable du budget dans les différents aspects de la vie publique tant du point de vue politique et administratif, que social et économique.

Le budget est un état des recettes et des dépenses qui constitue, d'une part, un acte de prévision, en donnant un aperçu des moyens à mettre en oeuvre pour réaliser une politique, et, d'autre part, un acte d'autorisation à exécuter le programme d'action. Il doit être nettement distingué du compte qui est le résultat de l'exécution du budget. La comptabilité budgétaire vise essentiellement à montrer comment sont utilisés les deniers publics; elle n'a pas pour objectif de mettre en évidence la composition et l'évolution du patrimoine d'une commune.

L'évolution de la fonction de la commune et, d'une manière générale, de l'État a engendré le besoin d'une comptabilité du patrimoine, permettant d'établir, sans procédés extra-comptables, le bilan et les résultats de la gestion d'une entité communale. Cette évolution se caractérise, notamment, par l'importance des investissements d'infrastructures réalisés et par l'ampleur des ressources de financement nécessaires.

Elle se manifeste également par l'exigence croissante de gérer selon une optique de long terme, inspirée par les concepts nouveaux de développement durable et de responsabilité vis-à-vis des générations futures.

Dans cette perspective, si un bilan communal ne revêt pas la même signification que celui d'une entreprise, il constitue un élément d'appréciation de la gestion publique en mettant en évidence, par exemple, l'équilibre ou le déséquilibre éventuel entre les immobilisations et leurs financements. Les nouveaux comptes communaux devront également se révéler comme un outil précieux de diagnostic des difficultés financières actuelles ou prévisibles des communes, tant à l'intention des mandataires que des organes de tutelle.

Le passage à la nouvelle comptabilité communale se révèle être une évolution culturelle qui constitue une condition indispensable pour donner accès à un outil de gestion performant dont les pouvoirs publics ne pourront faire l'économie.

Cette évolution présente des aspects de nature technique qui sont apparues comme redoutables pour certains: l'implantation de nouveaux outils informatiques, l'inventaire et l'évaluation du patrimoine, l'enregistrement dans les comptes du bilan et les opérations diverses ainsi que les opérations de fin d'exercice. Elle sous-tend également des aspects essentiels de formation et d'organisation.

L'implantation d'une nouvelle comptabilité et de nouveaux instruments informatiques induit bien souvent une révision de l'organisation des services comptables et financiers. Le législateur a, dans cette logique, redéfini le rôle du secrétaire et du receveur communal dont la portée de sa mission a été sensiblement élargie et enrichie.

Un certain nombre de réviseurs d'entreprises ont eu l'occasion de mettre leur savoir-faire à la disposition des responsables communaux afin de les aider à franchir le cap de l'implantation de la nouvelle comptabilité communale.

L'expérience se révèle enrichissante pour les deux parties car la comptabilité communale conserve des spécificités importantes dont les réviseurs doivent être conscients.

Ces particularités découlent des activités propres aux communes et de l'organisation des services communaux, qui ne se comparent en rien aux entreprises, ni même aux sociétés intercommunales, hôpitaux et autres institutions dépendant des communes, qui sont dès à présent soumises au contrôle révisoral.

Répondant à sa vocation de centre de réflexions, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises a souhaité porter son intérêt sur l'organisation comptable de la commune. Cette étude est présentée, selon l'usage de la profession par cycle d'activités de la commune en vue de favoriser la compréhension des flux logiques d'information.

Le but de cette brochure est l'information des réviseurs d'entreprises sur le fonctionnement de la commune, ce qui est une condition pour mieux appréhender les spécificités de la comptabilité communale par rapport à la comptabilité d'entreprise. Nous espérons que les receveurs et secrétaires communaux y trouveront également une approche originale de leur cadre de travail, qui est abordée selon une orientation économique.

Paul P. BEHETS

Président de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises

REMERCIEMENTS

Une publication de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, telle que celle-ci sur l'organisation comptable de la commune, ne peut être que le résultat d'un travail d'équipe.

La Commission de l'Institut a regroupé un ensemble de reviseurs qui ont mis en commun leur expérience acquise au sein de communes auprès desquelles ils ont participé au lancement de la nouvelle comptabilité communale.

L'organisation comptable, d'une manière générale, vise à l'efficacité et à la fiabilité des enregistrements comptables et de l'établissement des états financiers. Elle se fonde sur un ensemble de principes et de procédures, tirés de concepts théoriques, certes, mais qui se sont frottés à la pratique quotidienne. Il faut souligner qu'elle est contingente d'une part des ressources humaines et des outils informatiques disponibles et, d'autre part, plus particulièrement pour le secteur public, du contexte légal et réglementaire en vigueur.

De cette réflexion, il importe de retenir que les procédures d'organisation comptable sont évolutives. Écrire un livre définitif sur un tel sujet, peu traité jusqu'à présent, s'apparente dès lors à un leurre. Cette brochure devrait être lue comme une description actuelle des bons usages en matière d'organisation comptable communale.

Nombreux sont les secrétaires et receveurs communaux qui en ont inspiré la rédaction, à l'occasion de rencontres, de séminaires ou de missions accomplies dans des communes.

Que chacun d'eux se reconnaissent dans nos remerciements pour leur accueil et l'apport de leur expérience quotidienne qui ont enrichi nos réflexions.

C'est également un plaisir de remercier Monsieur Herben, Secrétaire Communal, Messieurs Dambermont et Potvin, Receveurs Communaux, qui ont accepté de relire le manuscrit avec un regard critique. La qualité de leurs observations nous a permis d'affiner le contenu de cette brochure et dans bien des cas de préciser la portée de nos réflexions.

Membres du groupe de travail

Frédéric DAERDEN

François DEGEEST

André JACQUINET

Jean-Marie JOIRIS

Henri OLIVIER

Daniël PRAET

Jean VANDERHAEGEN

Catherine DENDAUW, Secrétaire

Paul COMHAIRE

Membre du Conseil de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises

Président du groupe de travail

INTRODUCTION

La Constitution prévoit une série de principes fondamentaux auxquels le fonctionnement des institutions communales doit se conformer (article 162). Les principes fondamentaux dont il est question portent sur:

- les élections directes des membres des conseils communaux
- les attributions des conseils communaux
- la décentralisation d'attributions vers les institutions communales
- la publicité des séances des conseils communaux
- la publicité des budgets et des comptes
- l'intervention de l'Autorité de tutelle ou du pouvoir législatif fédéral pour empêcher que la loi ne soit violée ou l'intérêt général blessé.

Le législateur a concrétisé ces principes généraux dans la loi communale. Cette loi communale relève toujours de la compétence fédérale; il en va logiquement de même pour la réglementation relative à la comptabilité communale¹.

Nous nous limiterons dans cette présentation au fonctionnement des communes et plus particulièrement aux attributions de celles-ci en matière de finances communales et de gestion financière. S'étendre sur des compétences spécifiques, notamment en matière de police, de service d'incendie, d'environnement, d'aménagement du territoire ainsi que d'autres domaines politiques fonctionnels, dépasserait les limites de cette brochure. Les attributions des organes dirigeants de la commune sont réglés dans une législation distincte pour chacun de ces domaines fonctionnels. Lorsque la compétence en matière communale est attribuée aux régions et/ou aux communautés, la législation adoptée peut différer très fortement selon la région ou la communauté. Dans un certain nombre de cas, des répercussions au niveau des rapports financiers qui en découlent peuvent être observées.

Avant de présenter les répartitions des compétences en matière de gestion financière dans la commune, il peut être utile de situer brièvement la commune dans l'ensemble des administrations locales.

1 Contrairement à ce que prévoit la réglementation relative à la comptabilité des CPAS qui relèvent de la compétence des communautés, il faut s'attendre à ce qu'à l'avenir les compétences en matière de réglementation ayant trait à la comptabilité communale soient attribuées aux régions.

INTRODUCTION

La Constitution prévoit une série de principes fondamentaux auxquels le fonctionnement des institutions communales doit se conformer (article 162). Les principes fondamentaux dont il est question portent sur:

- les élections directes des membres des conseils communaux
- les attributions des conseils communaux
- la décentralisation d'attributions vers les institutions communales
- la publicité des séances des conseils communaux
- la publicité des budgets et des comptes
- l'intervention de l'Autorité de tutelle ou du pouvoir législatif fédéral pour empêcher que la loi ne soit violée ou l'intérêt général blessé.

Le législateur a concrétisé ces principes généraux dans la loi communale. Cette loi communale relève toujours de la compétence fédérale; il en va logiquement de même pour la réglementation relative à la comptabilité communale¹.

Nous nous limiterons dans cette présentation au fonctionnement des communes et plus particulièrement aux attributions de celles-ci en matière de finances communales et de gestion financière. S'étendre sur des compétences spécifiques, notamment en matière de police, de service d'incendie, d'environnement, d'aménagement du territoire ainsi que d'autres domaines politiques fonctionnels, dépasserait les limites de cette brochure. Les attributions des organes dirigeants de la commune sont réglés dans une législation distincte pour chacun de ces domaines fonctionnels. Lorsque la compétence en matière communale est attribuée aux régions et/ou aux communautés, la législation adoptée peut différer très fortement selon la région ou la communauté. Dans un certain nombre de cas, des répercussions au niveau des rapports financiers qui en découlent peuvent être observées.

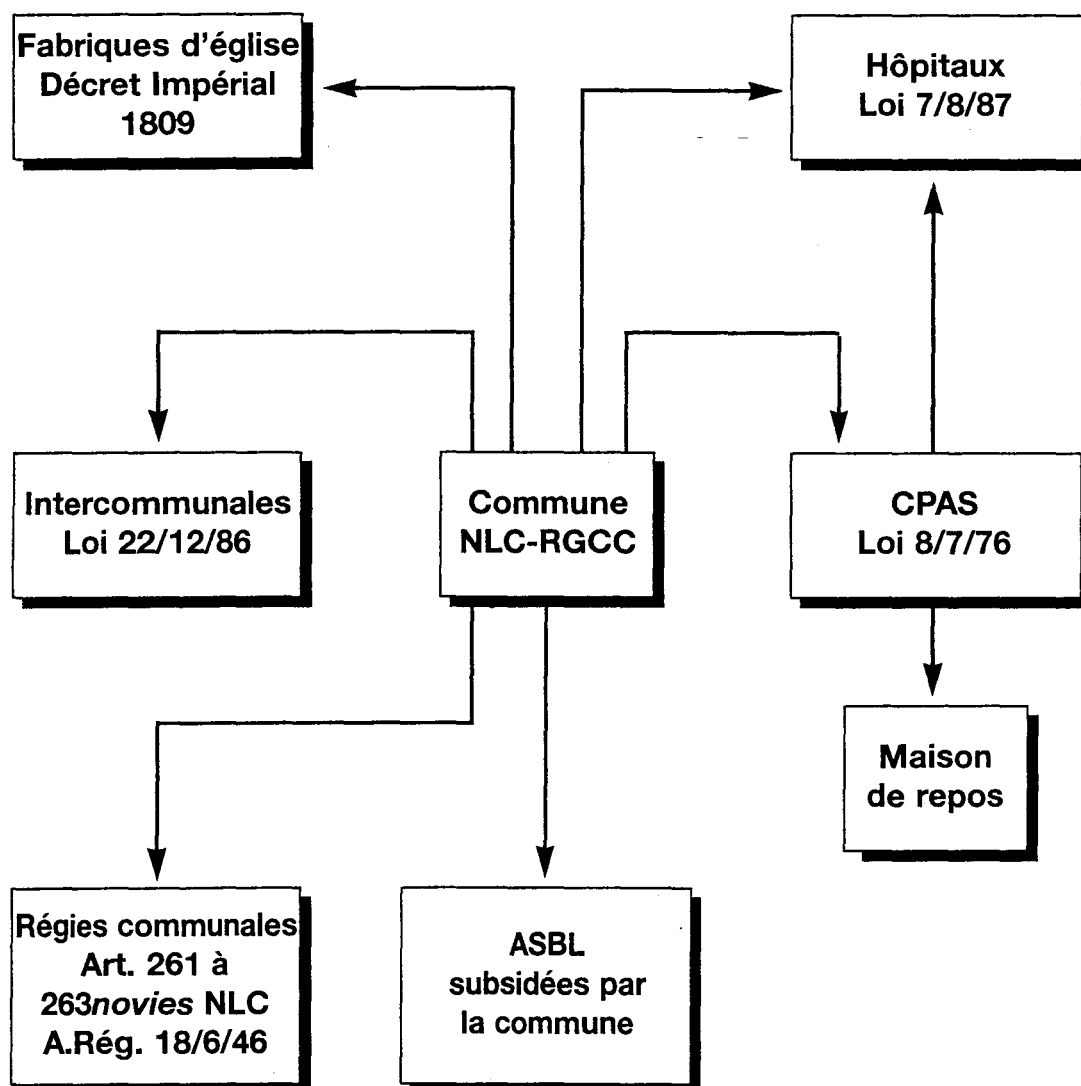
Avant de présenter les répartitions des compétences en matière de gestion financière dans la commune, il peut être utile de situer brièvement la commune dans l'ensemble des administrations locales.

¹ Contrairement à ce que prévoit la réglementation relative à la comptabilité des CPAS qui relèvent de la compétence des communautés, il faut s'attendre à ce qu'à l'avenir les compétences en matière de réglementation ayant trait à la comptabilité communale soient attribuées aux régions.

1. LA COMMUNE DANS L'ENSEMBLE DES POUVOIRS LOCAUX

L'ensemble des services offerts sur le territoire d'une commune n'est pas exclusivement assuré par la commune elle-même. Celle-ci est en relation avec différentes institutions locales qui assument certains services rendus sur le territoire de la commune; ces institutions locales portent dès lors une responsabilité dans certains domaines spécifiques. Le graphe ci-dessous reproduit schématiquement ces relations.

RELATIONS FINANCIÈRES DE LA COMMUNE AVEC LES AUTRES INSTITUTIONS AGISSANT SUR SON TERRITOIRE



Le fonctionnement de ces institutions est régi par des législations qui leur sont spécifiques:

- les fabriques d'église: décret Impérial du 30 décembre 1809
- les hôpitaux: loi du 7 août 1987
- les CPAS: loi organique du 8 juillet 1976
- les intercommunales: loi du 22 décembre 1986
- les régies communales: articles 261 à 263novies NLC et arrêté du Régent du 18 juin 1946
- les ASBL: loi du 27 juin 1921.

Chacune de ces institutions dispose de règles spécifiques en matière de gestion financière. Un certain nombre d'entre elles (les hôpitaux, les intercommunales, les régies communales) tiennent une comptabilité similaire à celle d'une entreprise, sous réserve de règles complémentaires spécifiques en matière de budget et de tutelle. Ces règles particulières diffèrent selon le type d'institution.

Dans une certaine mesure, la commune joue à l'égard de chacune de ces institutions un rôle de contrôle, parfois de tutelle. Ce rôle s'explique par le fait que la commune finance souvent d'une manière ou d'une autre ces institutions ou couvre leurs déficits. À l'exception des ASBL, le financement de ces institutions par les communes est prévu par le législateur. Il entre par conséquent dans les attributions d'une commune de contrôler la comptabilité et la gestion financière de ces institutions, dans le cadre de l'affectation et de la justification des deniers publics qu'utilisent celles-ci. Certaines communes sont confrontées à d'importants problèmes liés à la complexité de la mission de contrôle de ces institutions d'intérêt local dont elles sont chargées par le législateur.

Pour garantir la qualité de l'information dont bénéficient les utilisateurs, principalement la commune, le législateur a institué dans certaines institutions (les hôpitaux, les intercommunales et les régies autonomes communales) une fonction de contrôle indépendant exercée par les réviseurs d'entreprises.

2. LA RÉPARTITION DES COMPÉTENCES RELATIVES À LA GESTION FINANCIÈRE DE LA COMMUNE

Différents acteurs ayant des compétences spécifiques jouent un rôle en matière de gestion financière:

- les Autorités fédérales
- les régions
- les Autorités provinciales:
 - la députation permanente
 - le gouverneur
 - l'administration provinciale
- le conseil communal
- le collège des bourgmestre et échevins
- le receveur communal, local ou régional
- le secrétaire communal.

2.1. Les Autorités fédérales

Les Autorités fédérales exercent encore une influence importante tant au niveau du fonctionnement qu'à celui de l'organisation de la gestion financière d'une commune puisque les règles en matière de gestion financière sont fixées par la loi communale.

Conformément à l'article 239 de la nouvelle loi communale (NLC), le Roi arrête les règles budgétaires, financières et comptables des communes, ainsi que celles relatives aux modalités d'exercice des fonctions de leurs comptables. Ces dispositions ont été détaillées dans l'arrêté royal du 2 août 1990 portant le règlement général de la comptabilité communale (RGCC).

La loi communale fixe également les compétences en matière de finances communales des organes d'administration de la commune ainsi que celles du receveur (les compétences du receveur sont abordées au point 2.6.).

Un autre règlement important pour la commune, ayant un impact considérable sur la gestion financière, est la loi du 14 juillet 1976 relative aux marchés publics¹. Cette législation fixe de manière précise comment les communes peuvent conclure des conventions pour l'exécution de travaux et la commande de fournitures et de services.

2.2. Les régions

Les régions se sont vues attribuer des compétences en matière:

- de financement général des communes ²
- d'organisation et d'exercice de la tutelle administrative ³

1 Une nouvelle loi relative aux marchés publics du 24 décembre 1993 a été publiée au *Moniteur belge* du 22 janvier 1994. Des arrêtés royaux du 8 janvier 1996 et du 10 janvier 1996 relatifs aux marchés publics de travaux, de fournitures et de services et aux concessions de travaux publics ont été publiés au *Moniteur belge* le 26 janvier 1996. La date d'entrée en vigueur de ces dispositions sera fixée ultérieurement lorsque l'ensemble des mesures d'exécution du livre premier de la loi du 24 décembre 1993 auront été arrêtées.

2 Voir l'article 6, §1er, VIII de la loi spéciale du 8 août 1980 relative à la réforme des institutions, modifiée notamment par la loi du 8 août 1988 et par la loi spéciale du 16 janvier 1989.

3 Voir l'article 7 de cette même loi.

L'exercice de ces compétences a évolué différemment d'une région à l'autre.

Le financement principal est réglé par le biais du fonds des communes. Les subsides d'investissement et divers subsides spécifiques sont quant à eux réglés par des décrets et des arrêtés propres à chaque domaine fonctionnel. Il en résulte un écheveau très complexe de flux financiers émanant principalement des communautés et des régions vers les communes, chacun de ces flux ayant des conséquences spécifiques en matière de rapports financiers. Cet aspect n'est pas sans influence sur la manière dont la gestion financière est assurée dans les communes et sur les procédures comptables mises en oeuvre.

L'organisation et l'exercice de la tutelle administrative ont également une influence considérable sur la gestion financière de la commune ainsi que sur la manière dont le contrôle et la tutelle sont pratiqués. En matière de contrôle, il importe de souligner que, contrairement à ce que l'on prétend souvent, la Cour des Comptes n'a aucun pouvoir à l'égard des communes.¹

L'organisation et le fonctionnement de la tutelle administrative diffèrent selon les régions. La compétence en matière de tutelle administrative étant attribuée à la région, le contrôle des finances communales, et par conséquent de la comptabilité (budget et comptes), incombe en principe à la région. La région peut déléguer cette compétence à la province. Cette possibilité de délégation en matière de compétence de contrôle et de tutelle à la province a été utilisée par les différentes régions.

Néanmoins, la région définit aux communes, par le biais de circulaires, des modalités pratiques d'application de la législation. On peut citer, à titre d'exemple significatif, les circulaires annuelles relatives à l'établissement du budget. Ces circulaires contiennent très souvent des instructions qui influencent la manière de tenir la comptabilité et précisent la forme et le contenu des rapports financiers qui en découlent. Bien que les compétences légales et réglementaires en matière de comptabilité communale soient restées fédérales, les régions peuvent imposer des orientations normatives et contraignantes dans ce domaine.

2.3. Les Autorités provinciales

Les organes de chaque province tirent leurs compétences à l'égard des communes d'une délégation de pouvoirs opérée par les régions respectives. Sont concernés en l'occurrence, la députation permanente et le gouverneur.

Les décrets réglant la tutelle prévoient généralement que le budget et les comptes sont approuvés par la députation permanente². L'examen du budget et des comptes est réalisé par l'administration provinciale, qui établit ensuite un rapport destiné à la députation permanente du conseil provincial.

1 La Cour des Comptes en a, par contre, notamment à l'égard des provinces, régions, communautés et de l'État fédéral.

2 La députation permanente a le pouvoir d'apporter des modifications au budget de la commune et est parfois tenue d'inscrire au budget certaines dépenses non prévues par le conseil communal.

L'exécutif ou la députation permanente du conseil provincial peut annuler l'acte par lequel une autorité communale viole la loi ou blesse l'intérêt général.

La députation permanente peut, par arrêté, suspendre l'exécution de l'acte par lequel une autorité communale viole ou blesse l'intérêt général.

Le gouverneur de la province est tenu de prendre son recours auprès de l'exécutif contre

1° l'arrêté par lequel la députation permanente viole la loi en annulant un acte d'une autorité communale

2° l'acte d'une autorité communale qui viole la loi lorsque la députation permanente s'abstient d'en prononcer l'annulation.

L'exercice de la tutelle est assorti de délais pour l'exécution de cette tutelle (approbation, suspension ou annulation); ces délais varient en fonction de la nature des décisions de la commune.

La justification des recettes et des dépenses à comptabiliser est une donnée importante puisque le receveur communal ne peut effectuer des paiements qui seraient illégaux. Le receveur voudra par conséquent toujours se couvrir contre d'éventuels risques de suspension ou d'annulation de décisions de la commune avant de procéder aux divers paiements (les responsabilités des receveurs sont abordées sous le point 2.6.).

En matière de taxes communales¹, la province possède également des compétences spéciales. Le gouverneur de la province doit rendre exécutoire le rôle établi par le collège des bourgmestre et échevins. Ce n'est qu'à partir de ce titre exécutoire que le receveur peut percevoir les taxes qui font l'objet d'un enrôlement.

La députation permanente fait office de juridiction administrative contentieuse en cas de réclamation introduite contre un avertissement-extrait de rôle émanant de la commune².

2.4. Le conseil communal

Le conseil communal est compétent en matière d'affectation des ressources financières. Les pouvoirs du conseil communal sont comparables à ceux du conseil d'administration d'une entreprise, étant entendu que les pouvoirs du conseil communal sont réglés de manière expresse dans la loi communale.

1 Voir notamment article 170 et suivants de la Constitution, la nouvelle loi communale et la loi du 23 décembre 1986 relative au recouvrement des taxes communales.

2 Le contribuable doit transmettre dans les trois mois sa réclamation à la députation permanente. C'est la députation permanente qui est l'organe juridictionnel en cette matière. La commune ou le contribuable peut éventuellement interjeter appel à la Cour d'appel dont relève la commune dans laquelle la taxe a été levée. Un pourvoi en Cassation est également possible dans certaines limites. Il existe en outre une procédure extrêmement précise à suivre par le receveur pour le recouvrement des taxes: avertissement, contrainte, saisie, déclaration d'irrecouvrabilité.

Le conseil communal dispose de la plénitude des pouvoirs, qui en matière de finances, concernent:

- l'arrêt du budget et des modifications au budget
- l'arrêt des comptes annuels
- l'approbation du budget et des comptes des régies communales, des fabriques d'église, des CPAS
- le vote des règlements des taxes et des redevances
- la détermination des modalités et des conditions pour la fourniture de travaux, de biens et de services
- les décisions relatives aux aliénations ou acquisitions de patrimoine communal (en ce compris les baux emphytéotiques et les concessions)
- l'autorisation à accorder au collège des bourgmestre et échevins d'ester en justice cas par cas.

Les pouvoirs du conseil communal sont réglés de manière expresse dans la loi communale et dans certaines lois et arrêtés spécifiques:

- vote du budget des régies (arrêté du Régent du 18 juin 1946)
- approbation provisoire des comptes et des états des recettes et dépenses des régies (arrêté du Régent du 18 juin 1946)
- approbation des budgets et des comptes des CPAS (loi organique du 8 juillet 1976)
- arrêt provisoire des budgets et des comptes des fabriques d'église (décret impérial du 30 décembre 1809)

2.5. Le collège des bourgmestre et échevins

Il importe de rappeler que le collège des bourgmestre et échevins est un organe collégial. Aucun membre du collège ne dispose par conséquent d'un pouvoir individuel de décision ¹.

Le collège des bourgmestre et échevins est l'organe exécutif de la commune, que l'on peut comparer au conseil d'administration d'une entreprise.

La loi communale prévoit que le collège des bourgmestre et échevins est chargé notamment:

- de l'exécution des décisions prises par le conseil communal
- de la gestion des établissements et propriétés ainsi que de la direction des travaux
- de la mise en oeuvre et du suivi des litiges en justice
- de l'organisation de la comptabilité communale et de la surveillance de la comptabilité ²
- de l'engagement des dépenses, de l'ordonnancement et du mandatement de celles-ci
- de l'exécution trimestrielle d'un contrôle de l'encaisse.

¹ À l'exception du bourgmestre, dans le cadre des compétences qui lui sont spécifiquement attribuées par le législateur.

² Dans le cadre de la vérification de l'encaisse, le collège des bourgmestre et échevins peut se faire accompagner d'un technicien. Celui-ci ne pourra que donner un avis (article 81 RGCC).

Sur la base de ces dispositions, le collège des bourgmestre et échevins est notamment compétent pour la préparation du budget communal, l'adjudication des travaux, fournitures et services ¹, l'établissement des rôles, etc...

2.6. Le receveur communal

Le receveur communal est un receveur local dans les communes de plus de 10.000 habitants et, généralement, un receveur régional dans les autres communes. Celui-ci est investi par le législateur d'une mission spécifique.

Aux termes de l'article 136 de la nouvelle loi communale, "le receveur communal est chargé, seul et sous sa responsabilité, d'effectuer les recettes communales, d'acquitter sur mandats réguliers les dépenses ordonnancées jusqu'à concurrence soit du montant spécial de chaque article du budget, du crédit spécial ou du crédit provisoire, soit du montant des allocations transférées en application de l'article 248 NLC".

Le contrôle interne exercé par le receveur communal trouve son fondement dans cet article 136 NLC. Sur la base de cette disposition, le receveur communal a comme attribution des fonctions similaires à celles de la Cour des Comptes et de l'Inspection des finances.

Des problèmes de contrôle interne peuvent surgir lorsque cette fonction va de pair avec des responsabilités en matière de gestion financière et de comptabilité. Il est dès lors important d'arrêter au plus tôt des procédures prévoyant la manière dont seront réparties les diverses responsabilités de gestion financière au sein de la commune (fonctions d'affectation, de disposition, d'enregistrement et de contrôle). En raison des imbrications des procédures de comptabilité budgétaire et celles de comptabilité générale, bon nombre de communes ont décidé de regrouper au sein d'un même service ces diverses fonctions financières.

Le nouveau règlement relatif à la comptabilité communale attribue au receveur des nouvelles missions. C'est ainsi que le receveur est maintenant responsable de la tenue de la comptabilité générale et de l'inventaire. Le receveur fait également partie de la commission chargée d'émettre un avis technique et juridique sur le projet de budget.

2.7. Le secrétaire communal

Le secrétaire communal est quant à lui tenu, en vertu de l'article 26 NLC, de se conformer aux instructions qui lui sont données soit par le conseil, soit par le collège des bourgmestre et échevins, soit par le bourgmestre, selon leurs attributions respectives.

La fonction du secrétaire communal est décrite à l'article 26bis NLC:

- il est chargé de la préparation des affaires qui sont soumises au conseil communal ou au collège des bourgmestre et échevins;
- sous l'autorité du collège des bourgmestre et échevins, il dirige et coordonne les services communaux et, sauf les exceptions prévues par la loi, il est le chef du personnel.

Il fait également partie de la commission d'avis sur le projet de budget.

¹ Éventuellement le choix du mode de passation et la détermination des conditions, si le collège a été mandaté à cet effet par le conseil communal, et ce dans les limites des crédits prévus au budget.

1. PRINCIPES GÉNÉRAUX DE L'ORGANISATION COMPTABLE D'UNE COMMUNE

1.1. PRÉAMBULE

La nouvelle comptabilité communale constitue un système complexe de comptes budgétaires, patrimoniaux et de résultats, dont l'alimentation exige une organisation comptable appropriée, susceptible de nécessiter une révision des procédures administratives existantes d'une commune.

De nombreuses dispositions de la nouvelle loi communale et de la nouvelle comptabilité communale (NCC) introduisent des modifications importantes dans la définition du rôle des deux principaux fonctionnaires de la commune que sont le secrétaire et le receveur. Ces législations et les interprétations données par la doctrine ont servi de référence au cheminement de notre démarche.

La présente réflexion a été alimentée par le dialogue entrepris avec différents acteurs de l'implantation de la NCC, tant au niveau communal qu'à celui de l'administration de la tutelle et du secrétariat NCC du ministère de l'intérieur.

La plus grande attention a été portée à la manière dont les receveurs et les secrétaires communaux perçoivent les mutations organisationnelles liées à l'implantation de la NCC.

Cette étude s'inspire des préoccupations de conformité, de cohérence et d'efficience:

- conformité par rapport aux dispositions légales et réglementaires
- cohérence par rapport à la pratique antérieure
- efficience du fonctionnement du système NCC dans lequel le rôle et la responsabilité de chacun seraient clairement définis, de telle sorte que les moyens mis en oeuvre aboutissent aux objectifs poursuivis.

Ces réflexions s'inscrivent dans une perspective à moyen terme, permettant l'évolution de la pratique des gestionnaires communaux, tant fonctionnaires que mandataires, et l'assimilation des atouts de la NCC.

1.2. DE LA NCC À L'ORGANISATION ADMINISTRATIVE ET COMPTABLE

1.2.1. Le système d'information

La nouvelle comptabilité communale est un système global qui vise, notamment, à intégrer l'ensemble des informations économiques et financières afin d'obtenir des états de synthèse donnant des informations pertinentes sur la gestion ainsi que sur la situation financière d'une commune.

L'objectif poursuivi par la comptabilité communale ne s'inspire pas d'une recherche de profit, à l'instar des sociétés commerciales, mais de la juste appréciation de l'affectation des ressources disponibles pour les besoins des communes et de l'évolution des équilibres nécessaires entre les recettes et les dépenses, ainsi qu'entre les avoirs et les dettes.

La qualité et la maîtrise de l'outil informatique constituent deux conditions indispensables au bon fonctionnement de ce système global.

L'expérience démontre que l'adoption d'un nouveau système informatique implique, tant dans une entreprise que dans une commune, des modifications dans les méthodes et dans l'organisation de l'administration.

La qualité des états financiers et des contrôles des opérations est conditionnée par la saisie complète et correcte de la masse d'informations que sont les divers droits constatés, dont les enrôlements, les engagements, l'imputation des factures, les recouvrements et les paiements, les investissements, ...

L'existence de procédures administratives claires et formalisées qui régissent la collecte, la vérification et l'imputation des opérations à comptabiliser fait également partie des conditions nécessaires à tout système comptable performant.

Dans l'optique de la nouvelle comptabilité communale, l'organisation administrative et comptable a pour objectif d'aboutir à l'établissement de comptes annuels fiables, reflétant fidèlement la situation financière de la commune pour un exercice, compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables.

1.2.2. Structures du système d'information

La nouvelle comptabilité communale repose sur deux piliers: la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, qui sont tenues en parallèle. L'ancienne comptabilité communale reposait sur l'établissement du budget et le contrôle du budget et des dépenses par le receveur.

Bien que la comptabilité budgétaire reste le point de départ de la nouvelle comptabilité communale, une comptabilité générale doit dorénavant être tenue en parallèle de manière à permettre le suivi de l'évolution du patrimoine de la commune ainsi que le résultat économique de celle-ci.

La comptabilité budgétaire est, comme auparavant, structurée selon les fonctions économiques.

Les comptes du budget sont établis sur la base de l'article budgétaire qui présente la forme suivante:

FFF(FF)/EEE - NN/JJ/XX

F= le code fonctionnel en trois positions. Les deux positions complémentaires (FF) permettent une subdivision supplémentaire de l'article budgétaire de type analytique

E = le code économique en trois positions

N = le numéro d'ordre ou indice en deux positions

J = l'exercice de référence pour les prévisions à rattacher à des exercices antérieurs

X = le code analytique facultatif dont l'utilisation n'est pas encore développée.

Le code fonctionnel correspond aux fonctions principales de l'administration communale. Il a été défini par l'arrêté ministériel du 30 octobre 1990 dont les références figurent en annexe.

Fonction 0: Recettes et dépenses non imputables aux fonctions

Fonction 1: Administration générale

Fonction 2: Défense nationale (non employé par les communes)

Fonction 3: Ordre public et sécurité

Fonction 4: Communications, voies navigables

Fonction 5: Industrie, commerce et classes moyennes

Fonction 6: Agriculture, pêche, ravitaillement

Fonction 7: Enseignement, culture, loisirs, cultes

Fonction 8: Action sociale et santé publique

Fonction 9: Logements sociaux et aménagement du territoire.

L'importance du code économique est essentielle vu qu'il permet d'établir un lien entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale. Il permet par conséquent le passage de l'une vers l'autre.

Le code économique est composé de trois chiffres dont:

- le premier désigne la nature principale:
 - 1: Recettes et dépenses courantes pour biens et services
 - 2: Charges financières, pertes et profits des entreprises
 - 3: Transferts de revenus du et vers d'autres secteurs que le secteur public
 - 4: Transferts de revenus à l'intérieur du secteur public
 - 5: Transferts de capitaux du et vers les autres secteurs que le secteur public
 - 6: Transferts de capitaux à l'intérieur du secteur public
 - 7: Investissements
 - 8: Octrois de prêts et participations
 - 9: Dette publique et prélèvements
- le second chiffre permet de distinguer les recettes des dépenses:
 - de 1 à 5: Dépenses
 - de 6 à 9: Recettes
- le troisième chiffre correspond à une répartition plus détaillée qui n'a pas codification spécifique.

Le numéro d'ordre permet de distinguer ce qui à trait au service ordinaire et au service extraordinaire:

de 01 à 48: Service ordinaire

de 51 à 98: Service extraordinaire

Le passage à la comptabilité générale se fait en principe de manière automatique lorsque l'opération a des répercussions en comptabilité budgétaire. De nombreux receveurs ont exprimé une inquiétude au sujet des opérations comptables nouvelles n'ayant aucun lien

avec la comptabilité budgétaire comme par exemple l'enregistrement d'amortissements, ... Il existe notamment une certaine insécurité face aux évaluations liées à l'établissement du bilan de départ et aux écritures d'inventaire à enregistrer à la clôture des premiers exercices.

Les mouvements, n'influençant que la comptabilité générale, nécessitent la mise en place de nouvelles procédures de contrôle interne ou externe, qui ne sont pas précisées par les dispositions légales existantes.

Le receveur et le collègue devraient pouvoir assurer leurs responsabilités comptables et financières avec une garantie minimale de sérénité.

1.2.3. Le contrôle interne

Le contrôle interne est directement lié aux caractéristiques de l'organisation adoptée par la commune.

Rappelons que la notion de contrôle interne recouvre l'ensemble des moyens et procédures adoptés par une organisation dans le but d'assurer dans la mesure du possible que:

- les actifs sont sauvegardés et les abus de biens communaux sont évités
- les fraudes et erreurs sont prévenues et détectées
- les enregistrements comptables sont complets et corrects
- les informations comptables sont fiables et préparées dans les délais fixés.

L'objectif du contrôle interne est de limiter les risques de dysfonctionnement aboutissant à des opérations non autorisées et à des informations financières qui ne soient ni régulières, ni sincères.

Le receveur, en tant que fonctionnaire responsable de la comptabilité, doit poursuivre un objectif d'amélioration de la qualité de l'organisation des services comptables et financiers de la commune.

Ceux-ci constituent la base de la tenue de la comptabilité et le gage d'un système de contrôle interne garantissant la fiabilité des enregistrements comptables.

Les diversités de taille et de nature des communes ne permettent pas l'imposition d'un schéma type d'organisation administrative et comptable d'une entité communale.

La traduction de la spécificité et de l'originalité de l'organisation d'une commune dans un manuel de procédures et d'organisation administrative aurait pour conséquence de faciliter la prise de mesures améliorant le contrôle interne.

1.2.4. Les fonctions importantes

Réfléchir sur l'organisation administrative et comptable de la commune, c'est penser aux rôles respectifs du receveur et du secrétaire.

Si l'image de la réalité économique et financière de la commune découlant de l'entrée en vigueur de la NCC est plus complète, force est cependant de constater que le système est

rendu plus complexe qu'auparavant. Il exige par conséquent plus d'expertise tant dans sa mise en oeuvre que dans son contrôle.

Que ce soit dans les secteurs marchands ou dans les secteurs non-marchands, le fonctionnement de l'organisation administrative impose l'existence de certaines fonctions à remplir:

- l'administration générale
- la gestion de la trésorerie
- la tenue de la comptabilité
- le contrôle interne
- le contrôle de gestion
- enfin, les fonctions liées aux activités propres de l'entité, soit dans le cas d'une commune, l'état civil, la police, les travaux, l'enseignement ...

Tant le "métier" de receveur et que celui de secrétaire communal relèvent des cinq premières fonctions.

1.2.5. La conservation des documents

Les livres et pièces justificatives doivent être conservés pendant trente ans dans la commune.

Les comptes, les procès-verbaux du conseil communal et du collège des bourgmestre et échevins sont quant à eux conservés pendant une durée illimitée.

1.3. DEVOIRS ET PRÉROGATIVES LÉGALES DU RECEVEUR

Le contexte juridique des missions du receveur est traité par la nouvelle loi communale et par le nouveau règlement général de la comptabilité communale.

1.3.1. La nomination du receveur

Le receveur local est nommé par le conseil communal (article 53 NLC). Le gouverneur de la province est chargé de la nomination du receveur régional (article 54 NLC), affecté dans les communes de moins de 10.000 habitants (article 52 NLC). Dans les communes ayant plus de 5.000 habitants, le conseil peut créer l'emploi de receveur local (article 52 NLC).

L'existence d'un receveur local ou d'un receveur régional n'est pas sans influence sur le fonctionnement et l'organisation de l'administration comptable et financière d'une commune. Toutefois, leurs missions étant semblables, il importe de prendre en considération des phénomènes de taille de commune, qui ont un impact sur les économies d'échelle.

Dès sa nomination, le receveur est tenu de fournir un cautionnement pour garantie de sa gestion d'un montant plafonné à un million (article 55 et 57 NLC).

1.3.2. Le receveur - trésorier

Le rôle historique du receveur est celui de responsable de l'encaisse de la commune.

Le receveur ouvre et gère les comptes financiers au nom de la commune; il reçoit directement la correspondance relative à ces comptes (article 4 RGCC). Il est responsable de l'encaisse, à l'exception de celle des régies communales (article 35 RGCC).

Le receveur est consulté par le collège en ce qui concerne les modalités de gestion de l'encaisse (article 36, §3 RGCC).

La loi charge le receveur d'effectuer les recettes communales et d'acquitter, sur mandats réguliers, les dépenses qui sont ordonnancées jusqu'à concurrence du montant alloué à chaque article budgétaire, du crédit spécial ou du crédit provisoire ou encore du crédit reporté par les opérations engagées au cours d'un exercice antérieur. (article 136, alinéa 1 NLC)

Le receveur reçoit du collège des états de recouvrement. À défaut, il soumet lui-même au collège un état de recouvrement pour les recettes perçues sans droit ni justificatif préalable (article 46, §3 RGCC).

Lors de la clôture mensuelle des livres, le receveur est tenu d'établir un document justifiant la concordance des écritures avec l'encaisse (article 39, §6 RGCC). Il transmet au collège, à la fin de chaque mois, ce document établissant la correspondance de la comptabilité avec l'encaisse (article 80 RGCC).

Le collège des bourgmestre et échevins ou un de ses membres désigné à cette fin vérifie trimestriellement l'encaisse du receveur et établit, à l'intention du conseil communal, un procès-verbal de vérification qui mentionne ses observations et celles formulées par le receveur (article 131, §1 NLC).

Le contrôle de l'encaisse peut être effectué à tout moment. À cette occasion le receveur doit présenter à l'autorité chargée de la vérification tous les livres, pièces, valeurs et fournir tous les renseignements sur sa gestion et sur l'avoir de la commune (article 81 RGCC).

Le receveur signale immédiatement au collège tout déficit résultant de perte ou de vol (article 131, §2 NLC). Dans cette circonstance, le conseil communal doit délibérer sur la responsabilité du receveur et, le cas échéant, fixer le montant du déficit à charge de ce dernier (article 131, §3 NLC).

1.3.3. Le receveur - comptable

Le nouveau règlement général de la comptabilité communale a précisé clairement, dans son article 38, que le receveur est le fonctionnaire responsable de la comptabilité de la commune, sous l'autorité du collège.

La responsabilité du collège se traduit, en particulier, par l'obligation de mettre à la disposition du receveur les ressources en personnel et en matériel nécessaires à l'accomplissement de la mission de comptable (article 38, alinéa 2 RGCC).

Le receveur communal enregistre au compte de bilan les valeurs portées à l'inventaire et leurs variations (article 19, alinéa 4 RGCC).

Le receveur doit recevoir, immédiatement, la communication certifiée conforme par le collège de toutes les décisions exécutoires prises par les autorités communales en matière financière (article 2 RGCC).

En matière de droits à recette, le receveur reçoit du collège les états de recouvrement accompagné de toutes les pièces justificatives de chaque droit et de sa constatation (article 45, §2 RGCC).

Le receveur doit tenir à l'égard de chaque redevable un compte particulier, à l'exception des droits établis par voie de rôles ou de relevés collectifs (article 51 RGCC).

Les dépenses sont portées en comptabilité budgétaire dès qu'elles sont engagées régulièrement par le collège (article 61, alinéa 1 RGCC).

Le collège enregistre immédiatement en comptabilité les factures qui, avant tout paiement, doivent être visées pour réception par l'agent chargé du contrôle des fournitures ou des services prestés (article 63 RGCC).

Le receveur contrôle les documents des dépenses et procède à leur imputation aux comptes budgétaires et généraux (article 64 RGCC).

Le receveur porte en comptabilité générale les paiements en cours d'exécution (article 67 RGCC).

Le receveur enregistre immédiatement en comptabilité (article 46, §2 RGCC):

- au moment de leur réception: les rôles exécutoires d'imposition
- lors du paiement: les versements par d'autres agents de recettes perçues au comptant
- dès la décision du conseil acceptant les conditions contractuelles: les emprunts
- dès le versement des acomptes: le bénéfice net des régies
- dès l'approbation par le conseil des comptes de la régie: le solde attribué à la commune
- lors de la notification: les dividendes et les parts bénéficiaires ainsi que la part attribuée dans le fonds des communes
- à l'échéance: les intérêts
- à la clôture des comptes annuels: les additionnels relatifs à l'exercice de clôture qui sont attribués à la commune et qui restent à percevoir à l'exclusion des droits dont la perception est en instance.

Les non-valeurs résultant de dégrèvements et remises sont comptabilisées par le receveur sur la base de la notification de l'autorisation du collège (article 55, §1 RGCC).

L'enregistrement en "irrecouvrables" résultant de cas d'insolvabilité et d'erreurs matérielles relève de la responsabilité du receveur (article 55, §2 RGCC).

Dans le cadre des opérations de clôture des comptes annuels prévues à l'article 73 RGCC, le receveur doit disposer:

- des pièces en cours d'imputation
- de la liste des crédits et engagements à reporter arrêtés par le collège sur la base des informations rassemblées par le receveur avec le concours des agents ou services gestionnaires.

Les comptes annuels (comprenant le compte budgétaire, le bilan et le compte de résultats) ainsi que l'annexe sont préparés par le receveur qui les signe avant de les transmettre au collège des bourgmestre et échevins (articles 74 et 78, alinéa 1 RGCC).

Le collège vérifie et certifie que tous les actes relevant de sa compétence ont été correctement portés dans les comptes annuels (article 78, alinéa 2 RGCC).

1.3.4. Le receveur - contrôleur interne

En ce qui concerne les recettes, le receveur est responsable du contrôle (article 52 RGCC):

- de la régularité des documents constatant les droits et les justificatifs annexés qui doivent être transmis par le collège
- de l'imputation correcte sur le bon article budgétaire et sur le compte approprié prévu à cet effet en comptabilité générale.

En matière de dépenses, il doit recevoir et pouvoir contrôler l'ensemble des documents justificatifs afin de s'assurer de leur régularité et de l'imputation correcte en comptabilité tant budgétaire que générale (article 64 RGCC). Le contrôle porte notamment sur l'existence des visas nécessaires et sur l'imputation correcte sous le crédit budgétaire, le compte général et le compte particulier appropriés.

S'il ne peut marquer son accord sur la régularité des pièces justificatives de dépenses engagées par la commune, le receveur renvoie au collège les documents en cause, en ce compris le mandat non régulier, en mentionnant les motifs de refus de paiement de sa part (article 68 RGCC). Ce refus ne peut porter sur la politique communale.

Le receveur est tenu d'informer régulièrement par écrit le collège des poursuites entamées en matière de taxes (article 53, alinéa 1 RGCC).

Il fait rapport au collège sur les créances de la commune dont la perception est incertaine et les transfère dans un compte "débiteurs douteux" avec l'accord du collège (article 53, alinéa 3 RGCC).

Il doit avertir le collège des bourgemestre et échevins:

- de l'expiration des contrats, au moins six mois à l'avance
- du vol ou de la perte des actes, titres et documents qui lui sont confiés.

Il est tenu:

- de requérir l'inscription au bureau des hypothèques de tous les titres qui en sont susceptibles
- d'empêcher la prescription des droits de la commune
- de veiller à la conservation des domaines, privilèges et hypothèques.

En qualité de receveur - contrôleur interne, sa responsabilité est engagée lorsqu'un déficit résulte du rejet de dépenses de comptes définitivement arrêtés, qui n'auraient pas été acquittées sur mandats réguliers ou dans les limites de l'article budgétaire et du crédit admissible (article 131, §3 NLC).

Toutefois, le receveur peut, dans ce cas, appeler en responsabilité les membres du collège qui auraient irrégulièrement engagés ou mandatés ces dépenses, afin que la décision leur soit déclarée commune et opposable (article 131, §4 NLC).

Les contrôles exercés par le collège sur les travaux du receveur sont précisés en ce qui concerne l'encaisse. Il s'agit de contrôles traditionnels marqués par une conception

historique de la mission du receveur qui était perçue au travers de la simple tenue des comptes de trésorerie.

Cette conception devrait évoluer à la suite de l'extension des responsabilités du receveur.

La régularité de la tenue de la comptabilité et la surveillance d'éventuelles malversations ou erreurs ne peuvent être traitées par de simples vérifications trimestrielles de l'encaisse. La mission de surveillance de la comptabilité communale confiée au collège des bourgmestre et échevins est en fait bien plus étendue que la vérification de caisse prescrite par le législateur. La surveillance porte implicitement sur l'ensemble des aspects de la gestion financière saisie par la comptabilité.

1.3.5. Le receveur - contrôleur de gestion

Le collège des bourgmestre et échevins peut entendre le receveur sur toutes les questions qui relèvent des domaines financiers et budgétaires (article 136*bis* NLC).

Dans le cadre d'une commission, composée d'au moins un représentant du collège et du secrétaire, le receveur est appelé à donner son avis sur la légalité et les implications financières du projet de budget et des modifications avant que ceux-ci ne soient arrêtés par le conseil (article 12 RGCC).

Dans la mesure où, de par sa fonction de comptable, il doit maîtriser les données de la situation financière et doit suivre en cours d'exercice l'exécution du budget, le receveur apparaît comme un acteur obligé du processus budgétaire.

Ses connaissances en matière de droit comptable lui permettent de conseiller le choix d'articles budgétaires idoines et de participer, en collaboration avec le secrétaire, à l'élaboration du budget en fonction des objectifs des mandataires et compte tenu des contraintes liées à la situation financière de la commune.

1.4. LE SECRÉTAIRE ET LA NCC

Le secrétaire communal joue un rôle charnière entre l'Autorité politique et l'administration.

Les mandats de bourgmestre, d'échevin et de conseiller étant temporaires, le secrétaire communal représente en fait la continuité puisqu'il est, comme le receveur local, nommé à une fonction permanente dans la commune.

Sous l'autorité du collège, il dirige et coordonne les services communaux en sa qualité de premier fonctionnaire de la commune.

D'une manière générale, il est ainsi responsable de la bonne marche quotidienne de l'administration. Il assume, en outre, la fonction de chef du personnel (article 26 *bis*, §2 NLC).

Il est chargé de la préparation des dossiers à soumettre au collège et au conseil communal. Il assiste aux réunions de ces assemblées et assure la rédaction des procès-verbaux ainsi que la transcription fidèle des délibérations et des décisions (article 26 *bis*, §1 NLC). Il participe généralement à l'élaboration du projet de budget et fait partie de la commission d'avis sur le projet de budget (article 12 RGCC).

L'ancienne législation comptable confiait au secrétaire la tenue d'une partie de la comptabilité, qui était ainsi dédoublée afin de permettre un contrôle permanent et réciproque avec les comptes tenus par le receveur. Les grands livres du secrétaire enregistraient les recettes (prévisions budgétaires, droits constatés, recettes effectuées) et les dépenses (prévisions budgétaires, engagements, crédits disponibles, paiements effectués). Le secrétaire ne tenait aucun livre de caisse ressortissant de la responsabilité exclusive du receveur. Il était par contre responsable de la tenue du sommier des biens communaux et du livre des demandes de subventions.

La NCC a supprimé ces particularités et libéré le secrétaire des travaux comptables de toute nature.

Sa position hiérarchique ne lui permet toutefois pas de se désintéresser du fonctionnement de la NCC.

La nouvelle comptabilité communale implique l'implantation de nouveaux outils informatiques et une redéfinition des tâches du personnel des services communaux ainsi que des flux d'informations à traiter par le receveur et la comptabilité.

Cet aspect relève par conséquent également des compétences du secrétaire puisqu'il porte sur l'ensemble de l'organisation administrative de la commune, qui doit répondre, efficacement, aux besoins de la gestion financière et comptable.

Tout comme le collègue, le secrétaire communal ne peut, dès lors, pas ignorer les besoins et les préoccupations du receveur que ce soit en matière de ressources humaines et informatiques ou en matière d'implantation de procédures appropriées relatives, notamment, à la circulation des informations à traiter par la comptabilité.

Sans l'implication du secrétaire dans les aspects de l'organisation administrative liés à la comptabilité, le receveur risque de manquer d'informations et de moyens pour établir correctement et dans les délais prescrits des comptes fiables.

La coordination des actions de ces deux fonctionnaires constitue un atout essentiel pour le fonctionnement harmonieux de la gestion communale.

1.5. ÉTUDE DE L'ORGANISATION COMPTABLE PAR CYCLE

Toute opération de l'entreprise doit être traduite en comptabilité. Une chaîne d'opérations se succédant de manière systématique constitue un cycle de l'organisation. Toutes les opérations d'une organisation peuvent être réparties en fonction de ces cycles. Une organisation administrative et comptable ne peut être considérée comme fiable que dans la mesure où un contrôle interne *ad hoc* est assuré pour chaque maillon de la chaîne. Chaque cycle nécessite des contrôles de nature différente. La présentation sous la forme de cycles permet une meilleure compréhension des flux informationnels de l'entité considérée.

L'ordre de présentation choisi débute par les cycles influençant exclusivement le service ordinaire¹. Les cycles des taxes et prestations, des dépenses de fonctionnement et de

1 On appelle recettes ou dépenses ordinaires les opérations courantes qui interviennent au moins une fois par exercice et qui assurent le fonctionnement régulier de la commune. Ces opérations relèvent du service ordinaire par opposition aux opérations du service extraordinaire qui visent les investissements.

rémunérations sont suivis de cycles qui interviennent tant dans le service ordinaire qu'extraordinaire.

Le tableau ci-dessous répertorie les cycles présentés dans la suite de cette brochure. Les subdivisions¹ du budget couvertes par ces différents cycles figurent en vis-à-vis de ces cycles.

Cycles présentés	Service ordinaire		Service extraordinaire	
	Recettes	Dépenses	Recettes	Dépenses
Les taxes et prestations	ROP/ROT			
Les dépenses de fonctionnement		DOF		
Les rémunérations		DOP		
Les investissements et leur financement	ROD/ROT	DOD	REI RED/RET	DEI DED
Cas spécifique des investissements en participations et autres actifs financiers	ROD		REI	DEI
Les transferts	ROT	DOT	RET	DET
La trésorerie	concerne uniquement la comptabilité générale			

Chaque cycle est divisé selon le schéma suivant:

- les activités du cycle
- la description du cycle
- l'enregistrement
- le contrôle interne.

¹ Les abréviations utilisées sont les suivantes:

R (recettes) et D (dépenses)

O (ordinaires) et E (extraordinaires)

D (dettes), F (fonctionnement), I (investissements) et T (transfert)

P (prestations (ROP) ou personnel (DOP))

2. LE CYCLE DES TAXES ET PRESTATIONS

2.1. L'ACTIVITÉ DU CYCLE

Le cycle des taxes et prestations concerne toutes les recettes communales provenant de la perception des taxes et redevances communales ainsi que des prestations de toute nature fournies par la commune.

Si le principe d'établissement et de perception des taxes et redevances communales est relativement similaire dans toutes les communes, il n'en va pas de même pour les prestations qui sont très diverses et parfois très spécifiques à une commune.

Le cycle comprend l'ensemble des opérations qui interviennent dès l'établissement du règlement communal jusqu'à la perception des recettes budgétisées.

Ces produits sont repris sous les codifications économiques suivantes:

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
161	Prestations pour les entreprises et les ménages	0	713xx
162	Prestations pour les pouvoirs publics	0	71309
163	Locations immobilières aux entreprises et aux ménages	0	71320
164	Locations immobilières aux pouvoirs publics	0	71320
18x	Remboursement des travaux pour l'entretien des voiries et des cours d'eau	0	713xx
36x	Impôts communaux	0	701xx
37x	Additionnels aux impôts	0	707xx
38x	Autres contributions des entreprises et des ménages	0	7xxxx

2.2. LA DESCRIPTION DU CYCLE

2.2.1. Les taxes et redevances

- Le nombre et la nature des taxes et redevances communales sont propres à chaque commune. Elles font cas par cas l'objet d'un règlement fiscal qui peut être établi pour plusieurs années, sans toutefois aller au-delà de la fin de la législature communale. En

raison de leur impact financier et politique, certaines taxes doivent être arrêtées annuellement (centimes additionnels au précompte immobilier, taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques, taxe sur le personnel occupé, taxe sur la force motrice, taxe industrielle compensatoire).

Le règlement fiscal doit être transmis à l'Autorité de tutelle dans les 15 jours de son adoption.

S'ils sont de la compétence et de la responsabilité du conseil communal, le taux et la nature des taxes et redevances sont toutefois limités de fait par l'Autorité de tutelle dans le respect d'une nomenclature définie par le gouvernement régional.

- Parmi les taxes communales figurent les taxes additionnelles à des impôts levés par d'autres pouvoirs publics (État fédéral, régions et provinces).

Le taux des taxes additionnelles est fixé par la commune, mais l'enrôlement et la perception sont effectués par le pouvoir responsable de la taxe principale (ministère des finances, province, ...).

- L'établissement d'un calendrier des enrôlements est utile pour veiller au respect des délais.
- Certaines taxes et redevances sont perçues au comptant et font l'objet d'un état de recouvrement.

Exemples:

- redevances pour prestations administratives
- taxes sur les diffusions publicitaires
- taxes sur les séjours hôtels et campings
- taxes sur les emplacements de marchés.

2.2.2. Les prestations

Les prestations concernent tous les services rendus de manière habituelle par la commune qui donnent lieu à la perception d'un revenu, à l'exclusion des taxes et redevances.

À titre d'exemples et de manière non exhaustive, les prestations concernent:

- les loyers (immeubles, chasses, ...)
- les concessions (cimetières, carrières, ...)
- les locations (matériel, salles, ...)
- les travaux de raccordement
- les délivrances de permis de bâtir et de lotir
- les ventes de bois
- les prestations des pompiers (ambulance, nettoyage, nids de guêpes, ...)
- les gardes d'enfants (crèches, écoles, ...)
- etc...

En outre, les communes exploitent des services à caractère industriel et commercial:

- abattoir
- distribution d'eau, de gaz, d'électricité
- port maritime
- parc à gibier
- etc...

On notera que ces activités à caractère industriel ou commercial peuvent être organisées en régies, auxquels cas elles sont gérées de manière plus autonome en dehors des services généraux de la commune (régies communales, intercommunales, ...).

Bien que présentant des caractéristiques spécifiques liées à cette relative autonomie, il n'existe aucune raison permettant de justifier des règles de contrôle interne différant de celles appliquées au niveau des services généraux de la commune.

2.3. L'ENREGISTREMENT

2.3.1. Le relevé des taxes et des prestations

Le recensement des taxes et redevances est réalisé selon les communes et selon la nature des taxes par la police, par des agents recenseurs, par des placiers (emplacements de marché) ou par les agents communaux dans le cadre de leurs prestations (perception de redevances).

À l'intérieur de chaque service fournissant la prestation, un agent est généralement chargé de vérifier le relevé des prestations sur la base des états de prestations complétés lors de la fourniture et le relevé des états de recouvrement justifiant les encaisses.

2.3.2. L'établissement des rôles - La facturation

L'établissement des rôles est généralement confié à un service spécialisé, le service des taxes, dont les tâches sont les suivantes:

- la collecte des informations auprès des agents recenseurs
- l'établissement du rôle et la présentation au collège
- après arrêt par le collège et l'Autorité de tutelle (qui rend le rôle exécutoire), l'impression des avis d'enrôlement et l'envoi par le receveur aux redevables.

La plupart des communes disposent de solutions informatiques (logiciels spécifiques, utilisation des virements à communication structurée) pour gérer l'établissement des rôles et le recouvrement des taxes.

La facturation est assurée soit par le service comptable sur la base des relevés de prestations transmis par les services ayant effectué les prestations, soit directement par les services prestataires.

Il est souhaitable que la facturation soit centralisée de manière à éviter une trop grande disparité dans la présentation des documents et leur numérotation, assurer un meilleur contrôle d'exhaustivité dans la facturation des prestations, permettre un enregistrement simultané des droits constatés et autoriser une procédure automatisée des paiements et des rappels.

2.3.3. La comptabilisation

2.3.3.1. Les taxes et redevances

Selon la loi du 28 décembre 1994 modifiant la NLC, le droit constaté est comptabilisé dès que le rôle est rendu exécutoire. La pièce comptable justificative est donc le rôle approuvé par l'Autorité de tutelle.

Pour les taxes et redevances perçues au comptant sans qu'un rôle ne soit établi, le droit constaté est enregistré sur la base de l'état de recouvrement complété par l'agent recenseur.

Les taxes additionnelles sont comptabilisées sur la base des perceptions effectuées par le ministère des finances et restituées à la commune dans un délai de deux mois. Ne sont à comptabiliser dans l'exercice que les montants effectivement attribués dans l'exercice (article 46, §2, 7° du RGCC).

2.3.3.2. Les prestations

Les factures établies font l'objet d'un droit constaté en comptabilité budgétaire et sont donc simultanément enregistrées en comptabilité générale.

2.3.4. Le paiement

L'enregistrement des paiements est réalisé par le service comptable ou le service de la recette sur la base des extraits financiers.

L'utilisation des virements à communication structurée permet un émargement automatique des taxes et redevances dans les comptes par l'utilisation d'un journal auxiliaire.

2.3.5. La césure

Les prescriptions strictes du règlement général en matière d'enregistrement des taxes communales répondent avant tout aux exigences de la comptabilité budgétaire et ne respectent pas les principes de la comptabilité générale.

La liaison univoque entre la constatation du droit en comptabilité budgétaire et l'enregistrement du produit en comptabilité générale ne permet pas, dans l'état actuel du règlement, la prise en considération de produits à recevoir et de factures à établir.

2.3.6. Les irrécouvrables et les non-valeurs

La procédure de recouvrement est assurée par le receveur. En cas de poursuite, elle fait le plus souvent intervenir un huissier de justice pour le recouvrement des taxes. Les redevances et prestations doivent être poursuivies en justice moyennant l'autorisation du conseil communal.

L'enregistrement d'un irrécouvrable intervient à l'initiative du receveur lorsque l'insolvabilité est établie ou que les droits constatés tombent en annulation du chef d'erreurs matérielles (article 55, §2 du RGCC).

Si le plan comptable comporte bien un compte général 40700 intitulé "Débiteurs douteux de taxes, de redevances et de produits d'exploitation", les réductions de valeur sur les créances ne sont pas prévues avant l'enregistrement d'un irrécouvrable qui entraîne directement l'annulation de la créance.

Les non-valeurs (matérialisées par une remise ou un dégrèvement) conduisent à une rectification d'un droit constaté, soit de l'exercice même, auquel cas le droit constaté est directement corrigé à due concurrence, soit d'un exercice précédent, auquel cas un code économique spécifique (301.xx) doit être utilisé. L'enregistrement d'une non-valeur doit être préalablement autorisée par le collège (article 55, §1 du RGCC).

2.4. LE CONTRÔLE INTERNE

2.4.1. La séparation des fonctions

Idéalement, les fonctions de recensement ou de relevé de prestations, d'établissement des rôles ou de facturation, d'enregistrement et de recouvrement devraient être séparées; en pratique, l'application de ce principe est souvent difficile dans les petites communes.

À tout le moins, il est indispensable que les fonctions de recensement ou de relevé de prestations, d'établissement des rôles ou de facturation d'une part, d'enregistrement et de recouvrement d'autre part, soient bien séparées.

Une attention particulière doit être portée aux prestations payées au comptant (comme par exemple la délivrance de documents administratifs). L'absence totale de séparation de fonction doit dans ce cas être palliée, par exemple, par l'utilisation de documents prénumérotés ou de timbres dont le suivi est contrôlé par une tierce personne.

2.4.2. L'autorisation préalable du collège

L'établissement des rôles est soumis à l'approbation du collège des bourgmestre et échevins qui les arrête, et ensuite, du gouverneur de province qui rend les rôles exécutoires.

Le conseil réglemente également les prestations qui peuvent être fournies par la commune.

Les fournitures de prestations inhabituelles doivent faire l'objet d'un accord préalable du collège.

2.4.3. Les mesures de contrôle interne

Pour garantir le bon fonctionnement de ce cycle, les contrôles suivants devraient exister:

TAXES ET REDEVANCES

Recensement:

- contrôle de l'exhaustivité du recensement par sondages, comparaison dans le temps, recoupement des informations.

Exemple: le produit des taxes sur les emplacements de marché peut être comparé avec la surface utilisée; les taxes sur les immondices peuvent l'être avec le nombre de ménages et d'entreprises situés sur la commune.

- contrôle du respect des délais selon une procédure et un calendrier définis.

Établissement des rôles:

- contrôle de la concordance entre les listes de recensement et le rôle définitif
- contrôle du respect des dispositions établies par le règlement communal en matière de taxes
- contrôle du respect des délais.

Comptabilisation:

- contrôle du respect des règles de comptabilisation à assurer par le responsable comptable et, *in fine*, par la tutelle administrative.

Recouvrement:

- contrôle de l'application effective de la procédure de recouvrement
- vérification régulière de l'encours.

PRESTATIONS

Relevé des prestations:

- contrôle de l'exhaustivité des états de prestations établis par les agents en assurant la justification des heures prestées par l'approbation, par le bénéficiaire, de l'état de prestation
- utilisation systématique des documents prénumérotés et contrôle du suivi de la numérotation préimprimée des états de prestations.

Facturation:

- concordance entre les factures et les états de prestations
- report de la tarification arrêtée par le conseil communal
- respect des délais de facturation.

États de recouvrement:

- contrôle de l'exactitude ou de la vraisemblance des recettes perçues au comptant par analyse et recoupement.

3. LE CYCLE DES DÉPENSES DE FONCTIONNEMENT

3.1. L'ACTIVITÉ DU CYCLE

Les dépenses de fonctionnement concernent toutes les dépenses ordinaires destinées à assurer les prestations de la commune. Elles appartiennent au service ordinaire.

Elles englobent l'acquisition de biens destinés à la consommation immédiate et la rémunération de services fournis par le personnel autre que le personnel communal, tels l'entretien des voiries, les frais de téléphone, les abonnements, ...

Ces charges sont reprises sous les codifications économiques suivantes:

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
123	Dépenses de fonctionnement administratif	O	60xxx 6131x
124	Dépenses de fonctionnement technique	O	60xxx 61xxx
125	Dépenses de fonctionnement des bâtiments	O	60xxx 61xxx
126	Loyers et charges locatives des immeubles	O	61000
127	Dépenses de fonctionnement des véhicules	O	60xxx 61xxx
128	Frais de gestion financière	O	61602 6580x
129	Commission des emprunts publics	O	65727
14x	Dépenses de fonctionnement de la voirie et des cours d'eau	O	60xxx 6135x

Pour de plus amples détails, l'annexe 1 peut être consultée.

3.2. LA DESCRIPTION DU CYCLE

En comptabilité, on enregistrera exclusivement les dépenses relatives à l'exercice qui sont prévues au budget.

En vertu de l'article 40 du RGCC, la comptabilité budgétaire des communes enregistre et justifie, en dépenses, les engagements et les imputations.

Le rapprochement entre les dépenses effectivement supportées et les prévisions budgétaires permet d'assurer un contrôle budgétaire adéquat.

L'enregistrement de toutes les recettes et dépenses prévues pouvant survenir en cours d'exercice doit figurer dans la comptabilité budgétaire.

Les dépenses prévues au budget ne doivent pas obligatoirement être engagées au cours de l'exercice. En ce cas, le crédit inutilisé est abandonné. Par contre, lorsqu'une dépense non prévue surgit, elle ne peut être effectuée que moyennant une adaptation du budget (modification budgétaire).

Le projet de budget communal est établi par le collège des bourgmestre et échevins. Après présentation et discussion de celui-ci, le conseil communal arrête le budget.

Ce budget provisoire est soumis pour approbation à l'Autorité supérieure de tutelle (la députation permanente ou, dans certains cas, le gouverneur).

Les dépenses sont engagées par le collège des bourgmestre et échevins; le receveur est quant à lui chargé de l'exécution du budget en application des décisions du collège et du conseil communal dans les limites définies au règlement général de la comptabilité communale.

3.3. L'ENREGISTREMENT

Avant qu'une inscription budgétaire ne puisse déboucher sur un paiement effectif, plusieurs étapes doivent se succéder:

3.3.1. L'engagement de la dépense par le collège des bourgmestre et échevins

Cet engagement équivaut à une obligation de payer.

Une dépense ne peut être effectuée que dans la mesure où un crédit y afférent a été inscrit au budget. En termes de comptabilité budgétaire, c'est le crédit budgétaire qui sert de point de départ.

La totalité ou une partie du crédit de dépenses peut être réservée provisoirement par le collège des bourgmestre et échevins à une fin déterminée. À la suite de cette réservation, les ressources ne peuvent plus être affectées à d'autres dépenses que celles prévues. Cet engagement provisoire est une procédure facultative qui, en règle générale, n'est pas appliquée dans les communes. À la fin de l'exercice, ces engagements sont soit annulés, soit convertis entièrement ou partiellement dans des engagements définitifs.

Un engagement définitif voit le jour à la suite de l'établissement d'un bon de commande ou à la suite d'une décision du collège des bourgmestre et échevins, voire du conseil. Contrairement à un engagement provisoire, qui se limite à réserver simplement les crédits, un engagement définitif résulte d'un lien contractuel avec un tiers ou d'une obligation ou encore d'une volonté politique (comme, par exemple, un subside facultatif).

L'émission des bons de commande est de la compétence du collège des bourgmestre et échevins qui disposera normalement d'une procuration pour les commandes jusqu'à un montant déterminé. Avant leur expédition, les bons de commande doivent être soumis au collège des bourgmestre et échevins qui décide de la suite à leur donner. En pratique, le

collège peut donner procuration à certains chefs de service pour l'établissement de bons de commande jusqu'à un certain montant. Ces bons sont transmis dès que possible au collège pour ratification. Il n'est pas question pour le conseil de s'immiscer dans les attributions du collège qui seul engage les dépenses communales.

3.3.2. La comptabilisation

À la réception des factures, celles-ci sont enregistrées en comptabilité générale et sont ensuite transmises au responsable du service pour vérification. L'enregistrement doit s'effectuer de telle sorte que la date d'échéance soit aisément consultable à tout moment (article 63, alinéa 1 RGCC).

Les factures sont obligatoirement visées pour réception par l'agent chargé du contrôle des fournitures ou des services prestés (article 63, alinéa 2 RGCC).

Les factures et les autres documents de dépenses sont transmis au receveur communal en même temps que les justificatifs de leur régularité.

Si les deux conditions sont réunies (légalité et régularité de la dépense), le receveur enregistre ces factures aux articles budgétaires appropriés. Cette opération est appelée l'imputation et annule l'enregistrement provisoire effectué lors de la réception de la facture.

Lorsqu'il y a une différence entre le montant de la facture et celui de l'engagement, ce dernier est corrigé.

3.3.3. L'ordonnancement

La liquidation de la dette est décidée par le collège des bourgmestre et échevins. C'est l'ordonnancement de la dépense. Cette décision est ensuite concrétisée par la rédaction d'un mandat ou ordre de payer adressé au receveur.

3.3.4. Le mandatement

Le collège des bourgmestre et échevins donne mandat au receveur communal d'effectuer le paiement (liquidation de la dette).

3.3.5. Le paiement

La mission du receveur consiste à effectuer, après réception d'un mandat régulier, les dépenses ordonnancées. S'il ne peut procéder à la liquidation, il retransmet les mandats non exécutés au collège des bourgmestre et échevins en mentionnant les motifs de l'absence d'exécution.

Seuls les crédits budgétaires, les engagements et les imputations sont enregistrés en comptabilité budgétaire. Les paiements sont enregistrés en comptabilité générale. Les mises en paiement et les mandats de paiement ne font pas l'objet d'un traitement comptable.

3.4. LE CONTRÔLE INTERNE

3.4.1. La délimitation des compétences lors des commandes

Avant d'établir les commandes (bons de commande), le responsable du service doit réconcilier les quantités commandées avec les quantités prévues au budget, de manière à éviter des adaptations *a posteriori* du budget en cas de dépassement.

3.4.2. L'application du système de l'offre concurrentielle

Pour les petites fournitures, l'administration communale s'adresse généralement aux fournisseurs locaux, en veillant à une répartition entre les commerçants locaux.

En outre, du fait que la commune passe parfois plusieurs petites commandes, il s'avère que les conditions obtenues ne sont pas toujours les plus avantageuses.

3.4.3. Le contrôle des factures

Un contrôle systématique de la facture d'achat au moyen de la note d'envoi s'impose de manière à pouvoir contrôler la validité de la facture. Une simple réconciliation avec le bon de commande ne peut en aucun cas être considérée comme suffisante.

3.4.4. Le caractère complet des factures d'achat

Il est utile de prévoir une centralisation de la réception des factures d'achat entre les mains du secrétariat, responsable de la distribution dans les divers services, et ce pour assurer le caractère complet et le délai de dépenses à enregistrer.

4. LE CYCLE DES RÉMUNÉRATIONS

4.1. L'ACTIVITÉ DU CYCLE

Le cycle des rémunérations concerne toutes les dépenses classées au budget dans la rubrique "dépenses ordinaires personnel" (DOP).

Ce poste représente souvent à lui seul une part importante du budget ordinaire. Outre les traitements et salaires, il couvre les charges sociales ainsi que les allocations diverses qui y sont liées.

Ces charges sont reprises sous les codifications économiques suivantes:

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
111	Traitements	O	620xx
112	Allocations sociales	O	621xx
113	Cotisations patronales	O	622xx 624xx
115	Frais de déplacements et autres avantages pécuniaires	O	625xx
116	Charges de pensions et de rentes	O	62600
117	Cotisations accidents de travail et maladies professionnelles	O	6270x
118	Service social collectif	O	62801

4.2. LA DESCRIPTION DU CYCLE

Chaque commune dispose d'un cadre du personnel, qui détermine le nombre de postes, pour chaque grade, dont peut disposer la commune.

À titre d'exemple:

- pour les services administratifs: - un secrétaire communal
- un receveur communal
- deux chefs de bureau
- un secrétaire de direction
- trois rédacteurs ...
- pour la police: - un commissaire de police
- deux commissaires adjoints
- deux inspecteurs ...

- pour le service des travaux: - un conducteur des travaux
 - un contrôleur des travaux
 - trois contremaîtres
 - dix ouvriers
 - deux peintres ...

Ce cadre peut être modifié par le conseil communal, après négociation syndicale. Cette matière est soumise à l'approbation de la députation permanente (dans le cadre de la tutelle spéciale d'approbation).

Le conseil communal fixe également un statut administratif et un statut pécuniaire applicables au personnel communal.

Le statut administratif fixe les conditions de recrutement et d'avancement des agents communaux:

- les conditions d'accès à chaque grade
- la matière des examens auxquels doivent se soumettre les candidats
- le nombre d'années d'expérience dans le grade inférieur requis pour pouvoir obtenir une éventuelle promotion par voie interne
- le diplôme nécessaire (en cas de recrutement par voie externe) ...

Le statut pécuniaire reprend toutes les échelles de traitements des agents communaux ainsi que toutes les indemnités auxquelles le personnel peut prétendre.

Ces statuts étant arrêtés par les conseils communaux, les traitements des agents varient en fonction de la commune qui les emploie.

4.2.1. L'engagement du personnel statutaire

Il existe deux modes d'accès à un poste vacant:

- PAR RECRUTEMENT (voie externe)

Pouvoir à un poste vacant relève de la compétence du conseil communal.

En pratique, le collège organise la procédure d'engagement:

- il organise l'examen par voie de presse
- il reçoit les candidatures et statue sur la recevabilité de celles-ci
- il organise le jury ainsi que l'examen
- il arrête les points des différents candidats.

Le conseil communal répertorie toutes les personnes ayant réussi l'épreuve dans une réserve de recrutement et désigne le candidat sélectionné dans les fonctions au stage (d'une durée d'un an). Les modalités et la durée du stage sont réglementées par le statut administratif applicable au personnel communal.

Après un an de stage, le candidat fait partie du personnel définitif, pour autant qu'il ait obtenu un rapport favorable du secrétaire communal (ou s'il s'agit d'un policier, du commissaire de police) et après délibération du conseil communal.

- PAR PROMOTION (voie interne)

Le conseil communal peut prévoir de promouvoir un poste vacant par promotion du personnel interne. En pratique, il s'agit souvent de promotion d'un membre du personnel définitif ayant au moins deux ou trois années d'ancienneté.

Un avis affiché aux valves reprend les conditions d'accès.

Le collège organise la procédure d'engagement.

Le conseil communal désigne le candidat. Contrairement à la procédure prévue en cas de recrutement par voie externe, il n'y a pas de constitution d'une réserve de recrutement, ni de période de stage. Les candidats ayant réussi l'examen mais n'ayant pas été désignés pour le poste à pourvoir ont droit à une échelle de traitement plus avantageuse dite "de sélectionné", prévue au statut pécuniaire.

4.2.2. L'engagement du personnel temporaire

Le conseil communal est également compétent pour l'engagement du personnel temporaire.

En pratique, cette compétence sera déléguée au collège.

L'engagement s'effectue par voie de délibération par le collège qui arrête également la fiche de traitement individuel.

Quel que soit le type d'engagement (personnel statutaire ou personnel temporaire), les décisions soumises à l'approbation sont exécutoires de plein droit si elles n'ont pas été improuvées par l'Autorité de tutelle dans les 90 jours de leur réception. Ce délai peut être prorogé, par une décision motivée, pour une période de 90 jours maximum.

Toute décision d'improbation doit être motivée.

Les décisions du gouverneur sont publiées par extrait dans le Mémorial administratif et notifiées à la commune dans les 90 jours, sous pli recommandé à la poste.

4.2.3. L'engagement d'enseignants

Les enseignants sont directement nommés par le conseil communal.

Pour les places vacantes, il procède chaque année, au mois de septembre, à la désignation d'enseignants temporaires et intérimaires. Cette désignation porte ses effets jusqu'au 30 juin au plus tard (ou jusqu'au retour du titulaire de l'emploi lorsqu'il s'agit d'un remplacement).

Dès qu'un poste se libère à la suite d'une démission ou d'une mise à la pension du titulaire, le conseil communal peut procéder à la nomination d'un nouveau titulaire. En règle générale, celui-ci est sélectionné parmi ceux qui ont été employés sous le statut d'enseignant temporaire depuis quelques années.

4.3. L'ENREGISTREMENT

4.3.1. L'introduction de données personnelles dans le fichier informatique

Deux fichiers doivent être disponibles pour l'établissement de la paie:

- les données signalétiques reprises dans un fichier signalétique qui constitue le registre du personnel;
- le barème correspondant à l'ancienneté et l'échelle (fonction) de l'agent repris dans le fichier barémique.

La mise à jour de ces fichiers s'effectue par le service du personnel.

Périodiquement, celui-ci peut éditer la liste des agents bénéficiant de biennales ou d'annales. Après vérification de cette liste, la mise à jour effective peut être opérée. Toutes les échelles de traitement existant dans une commune sont reprises dans le statut pécuniaire applicable au personnel communal.

4.3.2. Le calcul des rémunérations et leur paiement

Mensuellement, une fiche de salaire est éditée pour chaque agent; celle-ci reprend le salaire mensuel brut, le montant d'indemnités éventuelles, les retenues ONSS, le précompte professionnel ainsi que le montant net à payer à l'agent.

La même procédure est applicable pour les mandataires.

Parallèlement, un listing récapitulatif est établi par article budgétaire reprenant le montant total du brut payé, du précompte professionnel retenu, du net à payer pour cet article budgétaire.

Après vérification, les rémunérations sont ordonnancées par le collège.

Les mandats de paiement sont signés par le bourgmestre, un échevin et le secrétaire communal.

Les rémunérations sont ensuite introduites en comptabilité.

Le receveur communal effectue le paiement après vérification et l'enregistre en comptabilité.

Du point de vue du contrôle interne, il est donc opportun de promouvoir une bonne séparation de fonctions et de répartir entre différentes personnes les travaux suivants:

- le calcul de la paie
- l'enregistrement de la paie
- la liquidation de la paie.

En ce qui concerne les retenues ONSS, elles font l'objet (avec l'accord du receveur communal) d'un prélèvement mensuel sous forme d'avances et, au terme de chaque trimestre, d'une régularisation sur la base de la déclaration.

Les cotisations pour les pensions, pour les communes affiliées à l'ONSS APL¹, sont comprises dans le prélèvement mentionné ci-dessus.

¹ ONSS des Administrations Provinciales et Locales.

Bien que les enseignants soient payés directement par la Communauté, toutes les charges de personnel doivent apparaître en dépenses et les subventions correspondantes doivent figurer parmi les recettes.

4.3.3. Les pensions

Les charges futures de pensions des agents communaux statutaires et, accessoirement, des mandataires communaux, constituent un engagement extrêmement important qui ne figure pas dans l'état actuel dans l'information financière communiquée au travers des comptes annuels.

Étant donné que l'espérance de vie tend à s'allonger et que l'effectif statutaire évolue dans le même sens dans la plupart des communes, la charge des pensions augmente proportionnellement chaque année; ceci pourrait conduire les communes dans une impasse financière.

Il existe trois modes de liquidation des pensions:

- pensions à charge de la commune, par le biais d'une caisse communale
- pensions par le biais de l'ONSS APL
- pensions par le biais d'un organisme assureur (SMAP).

Le régime de paiement des pensions à partir de la Caisse communale de Pensions n'est pratiquement plus utilisé. L'utilisation de ce système implique la prise en résultats des charges de pensions versées par la commune.

En ce qui concerne les deux autres régimes, les communes procèdent chaque année au paiement d'une prime qui alimente une caisse ou un fonds de pension externe.

4.4. LE CONTRÔLE INTERNE

Le contrôle des présences se fait généralement à l'aide d'une horloge pointeuse et par les chefs de service qui avertissent le département du personnel en cas d'absences qu'elles soient justifiées ou non.

En ce qui concerne les pensions versées par la commune, un contrôle serait possible à l'aide du registre national s'il ne s'avère pas illégal.

En outre, la commune est soumise à un contrôle documentaire: les pièces justificatives sont classées par article budgétaire pour être ensuite transmises sur demande au gouvernement provincial (en tant qu'Autorité de tutelle) pour vérification.

Une liste exhaustive du personnel communal doit également être annexée au budget communal.

5. LE CYCLE DES INVESTISSEMENTS ET DE LEUR FINANCEMENT

5.1. L'ACTIVITÉ DU CYCLE

5.1.1. Les investissements de la commune

Le cycle des investissements et de leur financement couvre une part essentielle des dépenses et recettes extraordinaires des communes.

L'article premier du règlement général sur la comptabilité communale définit le service extraordinaire du budget de la manière suivante:

"L'ensemble des recettes et des dépenses qui affectent directement et durablement l'importance, la valeur ou la conservation du patrimoine communal, à l'exclusion de son entretien courant; il comprend également les subsides et prêts consentis à ces mêmes fins, les participations, et placements de fonds à plus d'un an, ainsi que les remboursements anticipés de la dette".

La limite entre les opérations à considérer comme des investissements et les dépenses liées au fonctionnement courant de la commune est parfois difficile à fixer. Il n'est par conséquent pas toujours aisé de savoir si une dépense doit être imputée au service extraordinaire ou ordinaire.

Cette difficulté, qui porte essentiellement sur les travaux et le petit matériel, est également rencontrée dans les entreprises. Le montant du marché ou la valeur unitaire du bien acheté sera, en règle générale, le critère déterminant permettant de fixer ce qui relève du service ordinaire ou extraordinaire. Ce choix n'est pas sans conséquence sur les contraintes administratives.

Les communes doivent supporter chaque année de nombreux investissements en vue de développer les services à la population; pour ce faire, elles vont acquérir des immeubles, du matériel, prendre des participations dans des entreprises publiques ou encore réaliser des travaux de rénovation de leur patrimoine.

Le Crédit Communal chiffre pour 1993 le montant global des investissements des communes du pays à près de 60 milliards.

En matière d'investissements, les opérations sont pour l'essentiel reprises sous les codifications économiques suivantes:

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
71	Achat de terrains et de bâtiments	E	22xxx 240xx
72	Constructions, aménagements, maintenance extraordinaire des terrains et des bâtiments	E	22xxx 240xx
73	Travaux de voirie et d'infrastructure	E	21411 22xxx 240xx
74	Autres investissements	E	21411 23xxx 24041 26xxx

En matière de cessions, les opérations sont pour l'essentiel reprises sous les codifications économiques suivantes:

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
76	Ventes de terrains et de bâtiments	E	22xxx
77	Ventes de biens mobiliers durables	E	23xxx 77241

Les prises de participation constituent un type particulier d'investissements. Elles seront abordées dans le point 6 de cette brochure.

5.1.2. Les investissements pour des entités parcommunales

Les communes procèdent à des investissements pour des entités parcommunales (telle que CPAS, ASBL, ...). Dans ces cas, elles financent l'investissement, éventuellement par la souscription d'un emprunt ou l'obtention d'un subside, et sont habituellement le maître d'oeuvre du travail. L'entité parcommunale devient le propriétaire de l'investissement et en assure la gestion et l'entretien.

Ce mode de fonctionnement courant dans les communes a des répercussions comptables. En effet, les investissements ainsi réalisés ne peuvent être enregistrés dans le

patrimoine immobilisé de la commune vu que celle-ci n'est pas propriétaire du bien. Par contre, les dépenses liées à l'achat ou la construction du bien pour l'entité paracommunale sont enregistrées à l'actif du bilan de la commune en tant que subsides octroyés par la commune et sont amortis sur plusieurs exercices, théoriquement sur une durée maximale de dix ans. La durée d'imputation du subside sera liée à la nature du bien.

Les charges relatives à ce type d'investissement sont portées au service extraordinaire dans des articles budgétaires spécifiques, dont les codifications économiques sont les suivantes:

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
631 à 5	Transferts de capitaux vers les autres pouvoirs publics: subsides pour les terrains et les bâtiments scolaires, pour les équipements scolaires, pour les bâtiments, pour la voirie et les cours d'eau ainsi que les subsides spécifiques	E	25611 15611
64	Transferts de capitaux vers l'enseignement libre	E	25611

5.1.3. Le financement des immobilisations

Le financement des immobilisations peut prendre diverses formes: l'emprunt, l'obtention de subsides ou encore le prélèvement sur les fonds propres.

Les emprunts et subsides sont repris sous les codifications économiques suivantes:

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
58	Transferts de capitaux en provenance des ménages	E	772xx 15211
661 à 5	Transferts de capitaux en provenance de l'Autorité supérieure: subsides scolaires; subsides pour les équipements scolaires et pour les bâtiments; subsides et remboursements par l'Autorité supérieure; subsides spécifiques et remboursements	O/E	15411 74143 75783
681 à 5	Transferts de capitaux en provenance des autres pouvoirs publics: subsides scolaires; subsides pour l'équipement scolaire, pour les bâtiments, pour les travaux hydrauliques et de voirie et subsides spécifiques	E	15611
961 à 3	Emprunts communaux, emprunts à charge de l'Autorité supérieure et emprunts à charge de tiers	E	17xxx

Le remboursement des emprunts ainsi que le paiement des charges financières sont des dépenses ordinaires ¹. Le remboursement n'étant par réellement une charge pour la commune, cette comptabilisation en résultat est compensée par une écriture de redressement en produits. Il s'agit d'une particularité importante de la comptabilité communale.

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
91	Remboursement de la dette: remboursement des emprunts à charge de la commune, à charge de l'Autorité supérieure, à charge de tiers et remboursement des emprunts garantis	O	64xxx 17xxx
21	Charges financières de la dette et autres charges financières	O	65xxx

Des comptes spécifiques à la comptabilité générale doivent être utilisés:

43xx: Dettes échéant dans l'exercice

765xx: Redressement du remboursement des emprunts.

5.2. LA DESCRIPTION DU CYCLE

5.2.1. L'acquisition et la cession des immobilisations

Les compétences des organes de la commune en matière de décisions d'investissement sont définies par la nouvelle loi communale.

La décision de principe relative aux investissements revient au conseil communal. Celui-ci décide en premier lieu de son opportunité.

L'article 234 de la NLC prévoit que le conseil communal est l'organe compétent² de la commune pour:

- choisir le mode de passation des marchés de travaux, de fournitures ou de services.
- fixer les conditions de ceux-ci.

Il revient par conséquent au conseil de décider, dans les limites autorisées par la loi relative aux marchés publics de 1976³, du mode légal qui sera retenu pour la passation des marchés: l'adjudication, l'appel d'offres ou le gré à gré, selon une procédure publique ou restreinte.

¹ En cas de remboursement anticipé d'un emprunt, la dépense est considérée comme relevant du service extraordinaire.

² Le conseil peut déléguer ces pouvoirs au collège des bourgmestre et échevins pour les marchés relatifs à la gestion journalière de la commune, dans les limites des crédits inscrits à cet effet au budget ordinaire (article 234, alinéa 2 NLC)

³ La loi du 24 décembre 1993 relative aux marchés publics sera prise en considération lorsque les différentes mesures d'exécution du livre premier de cette loi auront été arrêtées et seront entrées en vigueur.

Lors de sa séance, le conseil a également pour mission d'une part d'adopter le cahier des charges ou autres documents techniques et administratifs et d'autre part de déterminer des conditions servant de base au marché. Le conseil fixe notamment, un montant estimé du marché qui peut, suivant les cas, être soit un plafond à ne pas dépasser soit un montant fourni à titre indicatif.

Par ailleurs, le conseil est également l'organe compétent pour inscrire au budget de la commune les crédits nécessaires à l'investissement et définir les moyens, conditions de base pour que l'investissement puisse être réalisé.

Lorsque les décisions de principe sont prises, le collège des bourgmestre et échevins est chargé, en vertu de l'article 236 de la nouvelle loi communale, de la mise en oeuvre du marché.

Il doit engager la procédure, attribuer le marché, surveiller son exécution, y apporter le cas échéant les modifications qu'il juge nécessaires en cours d'exécution (pour autant qu'il n'en résulte pas des dépenses supplémentaires de plus de 10 %) et arrêter les décomptes.

À titre d'exemple, le collège assure la publicité requise par le mode de marché retenu, examine et compare les offres, procède à la désignation de l'adjudicataire sur la base des critères fixés par le conseil, ...

Le collège est également chargé de la direction des travaux communaux: lancer l'ordre d'exécution des travaux, procéder aux réceptions provisoires et définitives des travaux et vérifier les états d'avancement.

Cette procédure, définie par la loi communale, repose sur une dualité de compétence entre, d'une part, le conseil communal et, d'autre part, le collège.

En cas d'urgence impérieuse résultant d'événements imprévisibles, le collège des bourgmestre et échevins peut d'initiative exercer les pouvoirs du conseil visés à l'alinéa 1er de l'article 234 NLC. Dans ce cas, le conseil peut choisir le mode de passation des travaux, de fournitures ou de services et fixer les conditions requises. Sa décision doit être communiquée au conseil communal qui en prend acte, lors de sa prochaine séance (article 234, alinéa 3 NLC). Toutefois, en cas de rejet définitif du compte de dépenses engagées dans le cadre de circonstances impérieuses et imprévues, les membres du collège engagent leur responsabilité financière personnelle. Le conseil peut également refuser d'admettre l'exception (article 249 NLC).

Comme exposé ci-dessus, les rôles respectifs du conseil et du collège en matière d'investissements sont clairement définis par la loi. Les procédures présentées ci-dessus peuvent s'appliquer également aux investissements réalisés par la commune pour le compte d'une entité paracommunale.

À côté de ces organes, les services administratifs de la commune jouent également un rôle important dans le cadre des opérations d'investissements. Les fonctionnaires préparent, en effet, lors des différentes phases de la procédure, les dossiers présentés au collège et au conseil sous la direction du secrétaire communal. Ils ne disposent cependant d'aucun pouvoir de décision.

Les cessions de biens reposent sur la même répartition de compétences: le conseil communal prend la décision et fixe les modalités; le collège est quant à lui chargé de l'exécution.

Tous les biens de la commune ne peuvent être aliénés. C'est le cas des biens du domaine public affectés directement à l'usage du public ou à un service public (voiries, écoles communales, hôtel de ville, églises, bibliothèques, ...). Une procédure de désaffectation et par conséquent de reclassement en patrimoine privé est envisageable dans certains cas.

5.2.2. Le financement des investissements

L'article 252 de la nouvelle loi communale stipule notamment que le budget des dépenses et des recettes que ce soit du service ordinaire ou du service extraordinaire ne peut présenter un résultat négatif. Cette disposition prévoit en fait que les dépenses d'investissement doivent être complètement couvertes par des recettes extraordinaires qui servent de moyens de financement. Par ailleurs, les organes de tutelle exigent généralement que les modalités de financement de chaque investissement soient clairement spécifiées dans un tableau des voies et moyens annexé au budget. Il est en effet fondamental dans le cadre d'une décision d'investissement de définir précisément la manière dont celui-ci sera financé afin d'éviter des problèmes de trésorerie; l'examen des modes de financement permet également d'évaluer les incidences futures sur les finances communales.

Les sources de financement des investissements adoptées par les communes sont variées.

Le mode de financement le plus important est sans conteste le recours à l'emprunt. Selon le Crédit Communal, plus de 60 % des investissements de 1993 qui ont été réalisés par les communes l'ont été au moyen d'emprunts.

Les autres sources de financement couramment utilisées par les communes sont:

- les subventions en capital octroyées par l'État fédéral, les régions ou les communautés
- l'autofinancement qui provient de la vente de patrimoine, de bonis antérieurs, de prélèvements sur réserves préalablement constituées ou de transferts d'excédents du budget ordinaire.

Lorsque l'investissement est entièrement ou partiellement financé par l'emprunt, la décision de financement doit être prise par le conseil communal.

Pratiquement, la procédure se déroule de la manière suivante:

- le collège introduit auprès du banquier, en règle générale le Crédit Communal, une demande d'emprunt
- le banquier signifie à la commune qu'il accepte d'accorder un prêt et en définit les modalités
- le conseil communal vote la résolution d'emprunt par laquelle il accepte de souscrire l'emprunt aux conditions fixées par le banquier.

La commune obtient à cette occasion une ouverture de crédit qui permet le prélèvement des sommes nécessaires au financement de son investissement. Le receveur communal est informé de la décision du conseil (extrait du procès-verbal) et peut dès lors exécuter le paiement des factures relatives à l'investissement concerné.

Certains investissements, selon leur nature et leur ampleur, peuvent être subsidiés par les Autorités supérieures (État fédéral, régions et communautés, provinces, voire des Fonds européens).

Chaque pouvoir subsidiant possède ses propres réglementations d'octroi des subventions aux communes.

Pour obtenir une subvention, la commune doit respecter une procédure définie qui consiste, d'une manière générale, à communiquer à l'Autorité subsidiante les renseignements utiles à l'appréciation du projet ainsi que les justificatifs lui permettant de contrôler l'emploi des fonds attribués.

5.3. L'ENREGISTREMENT

5.3.1. L'enregistrement des investissements

La mise en place de la nouvelle comptabilité communale a modifié considérablement la comptabilisation des investissements.

En effet, auparavant, l'investissement n'apparaissait dans les comptes de la commune qu'à l'occasion de l'engagement et lors de la dépense. L'investissement était ensuite théoriquement répertorié dans un sommier à sa valeur d'origine.

Il faut cependant constater que l'utilisation correcte et complète du sommier était devenue rare au cours des dernières années.

Ceci impliquait inévitablement le risque réel d'une perte de toute trace des investissements effectués par la commune; les seules informations qui sont encore disponibles provenaient des remboursements de l'éventuel emprunt ou des comptes communaux.

Depuis l'instauration dans les communes de la comptabilité patrimoniale, l'investissement est assuré de rester présent durant toute sa durée de vie ou jusqu'à sa réalisation.

En outre, les principaux locigiels prévoient pour chaque investissement une fiche signalétique étendue permettant une identification précise du bien, de son mode de financement, ...

Il faut toutefois relever que les communes disposent de la possibilité de globaliser les investissements par année en ce qui concerne le mobilier et le matériel; ceci facilite la comptabilisation mais réduit forcément la précision des informations.

La césure d'exercices pose problème dans le cadre des communes. Le règlement général de la comptabilité communale ne résout pas le problème des factures à recevoir. On peut dès lors se demander s'il faut enregistrer dans le cadre de l'exercice comptable un bien commandé et reçu durant l'année mais dont la facture ne sera envoyée qu'en début d'année suivante.

L'enregistrement de l'emprunt est effectué dès que le conseil communal accepte les conditions fixées par l'établissement de crédit. Le receveur doit être informé rapidement de cette décision, par exemple, en lui communiquant le procès-verbal du conseil.

Les subsides sont quant à eux enregistrés lors de la promesse ferme.

Il convient dès lors que, d'une manière générale, le flux d'informations et de documents destinés au service comptabilité soit bien organisé.

5.3.2. L'évaluation et la conservation

Il est important qu'un contrôle physique des actifs soit régulièrement réalisé de manière à permettre la vérification de la présence effective des biens et également le contrôle de leur évaluation. L'article 76 du RGCC impose d'ailleurs que la commune procède annuellement à un inventaire de son patrimoine.

Cette vérification physique des biens ne peut être opérée que dans la mesure où une organisation appropriée est mise en place. Cette procédure est une innovation car elle avait été négligée jusqu'à présent par les communes étant donné l'absence d'enregistrements comptables. Le bon déroulement de l'opération est lié à l'identification correcte et aisée des biens concernés.

Les communes disposent de peu d'autonomie en matière d'évaluation des biens; les règles d'évaluation des actifs immobilisés sont en effet largement déterminées par le Ministre de l'Intérieur.

Le RGCC prévoit notamment qu'il est procédé chaque année, avant l'établissement du bilan, à la réévaluation des biens du patrimoine immobilier, à l'exception des bois sur pied, selon le cas soit sur la base de l'évolution du rendement du centime additionnel au précompte immobilier soit de l'évolution de l'indice des prix à la construction (article 21 RGCC) et, à l'amortissement linéaire des biens immobilisés, sauf exceptions (article 22 RGCC).

Des règles précises en cette matière sont définies dans des arrêtés d'exécution du RGCC qui fixent notamment les actifs à amortir ainsi que les taux d'amortissement à appliquer.

Ces adaptations annuelles de la valeur des immobilisations sont enregistrées dans le compte de résultats. Le résultat de l'exercice est par conséquent directement influencé par la réévaluation des biens. Il s'agit d'une autre spécificité de la comptabilité communale. L'article 21 RGCC stipule en outre que si des fluctuations importantes du marché se produisaient, le Roi pourrait imposer une réévaluation exceptionnelle des biens.

Une adaptation volontaire et spécifique de la valeur d'un bien n'est donc pas autorisée dans l'état actuel de la législation. Le système retenu est par conséquent purement mécanique.

La notion de valeur d'acquisition des investissements n'est pas clairement définie par la loi. Le RGCC prévoit la possibilité de travaux internes effectués aux biens immobilisés mais sans en définir les modalités d'évaluation. Les communes risquent dès lors d'évaluer partiellement ces travaux, voire de négliger totalement ces investissements, qui ne se traduisent pas par une inscription budgétaire spécifique au service extraordinaire.

5.4. LE CONTRÔLE INTERNE

Théoriquement, en matière d'investissements, les principaux risques envisageables sont

- le non-enregistrement d'entrées ou de sorties
- l'enregistrement de biens dont la commune n'est pas propriétaire
- l'acquisition de biens sans autorisation adéquate
- l'erreur d'évaluation.

Dans les faits, le cycle des investissements présente dans les communes un risque relativement limité.

Le système d'autorisation et de séparation des fonctions est largement formalisé dans le cadre législatif et l'ensemble des décisions prises par le collège et par le conseil sont consignées par le secrétaire communal dans des procès-verbaux qui sont transcrits dans les registres des délibérations.

L'élaboration obligatoire de budgets ainsi que les procédures imposées par la loi relative aux marchés publics contribuent également au contrôle des investissements.

En outre, les mécanismes de contrôle de légalité mis en place dans la nouvelle loi communale, permettent de réduire considérablement les risques encourus: un premier contrôle de légalité est effectué par le receveur communal; l'organe de tutelle exerce ensuite un second contrôle.

- Afin de garantir le bon fonctionnement des procédures, dont celles relatives aux investissements, le receveur est chargé de contrôler la régularité des mandats de paiement; cette mission de contrôle se traduit de la manière suivante:
 - sur le plan matériel, la vérification de l'existence des pièces justificatives, des mentions et des signatures requises
 - la vérification de l'existence de crédits budgétaires suffisants
 - en ce qui concerne la légalité de la dépense, la vérification du respect des procédures.

Le receveur est par ailleurs tenu de renvoyer au collège tout mandat non régulier et engage sa responsabilité financière s'il acquitte un mandat irrégulier.

- L'Autorité de tutelle exerce également un contrôle sur les opérations de la commune garantissant de la sorte le respect de la légalité et par conséquent le respect des procédures mises en place dans le cadre des marchés publics.

L'évaluation des immobilisations et le déclassement éventuel d'un bien pourraient poser plus de problèmes. Ces opérations ne faisant pas l'objet de flux de trésorerie, elles ne transitent pas par la comptabilité budgétaire et sortent dès lors de la procédure administrative classique. À titre d'exemple, un véhicule déclassé à la suite d'un accident peut rester dans le patrimoine de la commune si le service concerné n'informe pas le receveur communal de l'événement survenu.

Le risque d'enregistrer des biens dont la commune ne serait pas propriétaire, est faible. Une attention particulière doit être prêtée à ce risque potentiel lors de l'établissement du bilan de départ d'une commune. Un recensement complet du patrimoine de la commune devant être réalisé, une erreur relative à la propriété d'un bien pourrait survenir. Il convient par conséquent d'être particulièrement vigilant lors de l'inventaire initial, notamment en ce qui concerne les voiries.

Il importe également d'être attentif aux investissements réalisés par la commune pour le compte d'une entité paracommunale.

Soulignons enfin que le patrimoine affecté à une régie communale doit être repris au bilan de la commune, mais pour une valeur égale à zéro.

6. CAS SPÉCIFIQUE DES INVESTISSEMENTS EN PARTICIPATIONS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS

6.1. L'ACTIVITÉ DU CYCLE

Les opérations relatives aux participations détenues par les communes dans diverses institutions ou intercommunales sont reprises sous les codifications économiques suivantes:

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
862	Remboursement de participations par les entreprises publiques	E	28211
866	Remboursement de participations par les entreprises privée	E	28221

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
812	Libération des participations dans les entreprises publiques	E	28212
816	Libération des participations dans les entreprises privées	E	28222

Des codes similaires ont été prévus pour les titres à revenus fixes détenus par les communes:

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
815	Achats de titres à revenus fixes des entreprises publiques	E	28510
819	Achats de titres à revenus fixes des entreprises privées	E	28510

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
865	Ventes de titres à revenus fixes des entreprises publiques	E	28510
869	Ventes de titres à revenus fixes des entreprises privées	E	28510

6.2. LA DESCRIPTION DU CYCLE

Pour pouvoir contrôler les informations relatives aux participations, il faut obligatoirement disposer des données suivantes :

- le nombre de participations (éventuellement ventilées par catégorie)
- la valeur d'acquisition des parts souscrites (éventuellement le montant de la réévaluation)
- les montants restant à libérer.

La souscription d'une nouvelle participation peut s'effectuer de diverses manières:

- par versement en espèces
- par apport en nature
- par l'exécution de travaux fournis par la commune.

Le mode de financement d'une nouvelle souscription doit au minimum être confirmé par une décision du conseil communal. La souscription doit être délibérée par le conseil communal ainsi que budgétée, s'il y a décaissement par la commune.

Les intercommunales créent dans certains cas plusieurs catégories de parts. À cet effet, toute intercommunale doit publier au plus tard le 31 janvier de l'exercice suivant, un état reprenant les catégories de participations ainsi que leurs valeurs.

Les dividendes à encaisser sont enregistrés dans la comptabilité communale lors de la notification, et non plus, comme c'était le cas en comptabilité budgétaire, à la date figurant sur les extraits de compte courant faisant état de leur versement.

La règle applicable pour la part dans le fonds de communes est également applicable pour les dividendes et les parts bénéficiaires.

En ce qui concerne les titres à revenus fixes, l'information requise est la suivante:

- le nombre d'obligations (ventilées par catégories)
- la valeur d'acquisition de ces obligations
- la date d'échéance des titres
- la rémunération retirée périodiquement.

La souscription des titres à revenus fixes s'effectue toujours par versements en espèces.

L'enregistrement des intérêts sur titres à revenus fixes s'effectue en comptabilité communale sous les comptes 757xx.

6.3. L'ÉVALUATION

Toutes les participations n'ayant pas de valeur nominale, c'est la valeur d'acquisition qui, d'une manière générale, sert de base pour leur évaluation. L'évaluation est par conséquent faite à partir du montant payé par la commune pour acquérir cette participation.

Si une participation n'est pas encore intégralement libérée, elle est enregistrée dans le bilan de départ dans deux comptes généraux distincts:

- un compte ayant un solde débiteur indique la valeur de la participation (le prix payé majoré de la somme restant à libérer)
- un compte ayant un solde créditeur indique le montant non encore appelé sur cette participation.

La valeur enregistrée dans le compte présentant un solde débiteur est celle retenue pour l'établissement de l'inventaire de départ; le montant figurant dans le compte correcteur est enregistré selon la procédure utilisée pour le bilan de départ. À cet effet, une lettre doit être adressée à toutes les institutions dans lesquelles la commune estime détenir une participation. Une confirmation écrite précisera clairement le nombre et le montant de la participation. Outre le nombre et la valeur nominale ou le pair comptable, une information complémentaire doit être fournie en ce qui concerne le montant déjà libéré et celui restant à libérer.

La valeur d'acquisition des participations ou des parts attribuées en contrepartie d'apports ne consistant pas en numéraire ou de participations ou parts qui proviennent de la conversion de créances, correspond à la valeur conventionnelle des biens et valeurs apportés ou des créances converties. Si la valeur conventionnelle est inférieure à la valeur de marché des biens et valeurs apportés ou des créances converties, la valeur d'acquisition prise en considération est la valeur de marché.

Pour les participations des intercommunales d'énergie (distribution de gaz, d'électricité, de signaux de télévision), la valeur de départ retenue est toujours la valeur de la participation entièrement libérée au 31 décembre 1994.

L'assemblée générale extraordinaire des actionnaires du Crédit Communal du 31 mars 1993 a supprimé la valeur nominale des parts. À cette même occasion, le capital social a été augmenté, sans émission de parts nouvelles, à 15 milliards de francs, par la conversion des plus-values de réévaluation et des réserves disponibles. Le capital social est dès lors représenté par 350.000 parts nominatives, représentant chacune un trois cent cinquante millièmes de part du capital social.

Les titres à revenus fixes sont normalement évalués à la valeur d'acquisition dans la mesure où elle diffère de la valeur nominale.

6.4. LE CONTRÔLE INTERNE

Le contrôle de cette rubrique de l'actif vise à vérifier:

- si les montants enregistrés sous cette rubrique l'ont été conformément au règlement général sur la comptabilité communale
- la réalité tant économique que juridique des montants enregistrés
- si toutes les informations sont fournies de manière complète et correcte
- si l'évaluation a été effectuée correctement
- si les dividendes ou les intérêts perçus ont été enregistrés correctement et en temps utile
- si les informations données dans l'annexe sont complètes et correctes.

Un registre (inventaire permanent) de ces actifs ainsi que la réconciliation correcte avec les comptes du grand livre doivent être établis par le service comptable responsable de la comptabilité communale.

Le receveur veille à ce que les données mentionnées ci-dessus soient publiées de manière correcte et complète dans les annexes du bilan initial.

Dans les annexes au bilan initial, la commune communique, en matière de participations, les informations suivantes:

- mention des instances ou des entreprises dans lesquelles la commune détient une participation
- le nombre de titres, éventuellement ventilés par catégorie et/ou les diverses unités d'évaluation
- les règles d'évaluation appliquées pour l'évaluation du capital souscrit
- le montant du capital souscrit
- le montant restant à libérer
- la valeur comptable nette.

Une liste des dates des assemblées générales des institutions dans lesquelles les communes détiennent des participations est utile en tant qu'instrument de contrôle interne, de manière à ce que le receveur puisse demander au représentant de la commune une confirmation du dividende perçu ou à percevoir.

7. LE CYCLE DES TRANSFERTS

7.1. L'ACTIVITÉ DU CYCLE

Le classement de recettes et de dépenses sous la nature générale "transferts" répond à une préoccupation de nature macro-économique.

Le cycle des transferts regroupe tous les paiements qui n'ont pas de contrepartie directe en termes de fournitures ou de services.

Il s'agit:

- en ce qui concerne les dépenses: - les différents subsides accordés par la commune
- les cotisations et aides financières

- en ce qui concerne les recettes: - les impôts et taxes
- les subsides reçus
- les fonds
- les contributions directes
- les droits
- les amendes
- les dons (d'importance minime).

La classification des transferts est établie selon deux critères:

- la nature du transfert
- les secteurs concernés.

1. Selon la nature du transfert

- Les transferts de revenus sont destinés à couvrir les dépenses de fonctionnement et sont par conséquent inscrits au service ordinaire.
- Les transferts de capitaux sont destinés à financer les investissements et sont dès lors inscrits au service extraordinaire.

2. Selon les secteurs concernés

- au sein du secteur public
- entre le secteur public et les autres secteurs.

Les transferts sont repris sous les codifications économiques suivantes:

Transferts de revenus du et vers d'autres secteurs que le secteur public

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
31	Subsides en loyers et en intérêts aux entreprises	0	63110
32	Autres subsides aux entreprises: subsides directs aux entreprises; subsides indirects et réparations de dommages aux entreprises	0	6312x 67151
33	Transferts de revenus aux ménages: subsides directs aux ménages; subsides indirects et réparations de dommages aux ménages	0	6321x 67151

Transferts de revenus à l'intérieur du secteur public

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
41	Transferts de revenus vers l'Autorité supérieure: contributions et avantages à l'Autorité supérieure dans les frais de fonctionnement scolaire; contributions spécifiques	0	6341x 62802

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
43	Transferts de revenus vers les provinces et les autres pouvoirs publics: contributions dans les charges de traitements des enseignants, de pensions des enseignants, aux autres frais de fonctionnement de l'enseignement, dans les charges d'intérêts des autres pouvoirs publics et contributions spécifiques	0	6361x

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
44	Transferts des revenus vers l'enseignement libre: contributions dans les charges de traitements des enseignants, dans les charges de pensions des enseignants de l'enseignement libre; avantages sociaux et subsides pour l'enseignement libre; contributions dans les institutions de recherche scientifique et dans les autres institutions publiques	0	6361x

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
46	Transferts de revenus en provenance de l'Autorité supérieure: contributions de l'Autorité supérieure dans les traitements et dans les charges de pension du personnel enseignant; contributions de l'Autorité supérieure dans les frais de fonctionnement de l'enseignement; remboursements des charges financières des emprunts; contributions spécifiques et à caractère général de l'Autorité supérieure	0	72141 7340x 75144

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
48	Transferts de revenus des autres pouvoirs publics: contributions dans les traitements et dans les charges de pension des enseignants; contributions dans les frais de fonctionnement de l'enseignement; contributions spécifiques des autres pouvoirs publics	0	72161 7361x

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
49	Transferts de revenus de l'enseignement libre: contributions de l'enseignement libre	0	73611

Transferts de capitaux de et vers les autres secteurs que le secteur public

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
51	Transferts de capitaux vers les entreprises: indemnité unique de droits d'emphytéose et de superficie; subsides d'investissement aux entreprises et garanties accordées en espèces à plus d'un an	E	25111 26121 28800 67251

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
52	Transferts de capitaux vers les ménages: indemnité unique de droits d'emphytéose et de superficie; subsides et dédommagements accordés aux ménages	E	252x1 26121 67251

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
56	Transferts de capitaux en provenance des entreprises: capitaux des entreprises et récupérations de garanties accordées à plus d'un an	E	15111 28800 772x1

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
58	Transferts de capitaux en provenance des ménages: capitaux reçus des ménages	E	15211 772x1

Transferts de capitaux à l'intérieur du secteur public

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
61	Transferts de capitaux vers l'Autorité supérieure: indemnité unique des droits d'emphytéose et de superficie; subsides d'investissement accordés	E	15411 25411 26121

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
63	Transferts de capitaux vers les autres pouvoirs publics: indemnité unique des droits d'emphytéose et de superficie; subsides pour les terrains et les bâtiments scolaires, pour les équipements scolaires, pour les bâtiments, pour la voirie et les cours d'eau; subsides spécifiques	E	15611 25611 26121

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
64	Transferts de capitaux vers l'enseignement libre: subsides en capital pour la construction des écoles libres et l'équipement de l'enseignement libre; subsides pour l'enseignement scientifique	E	25611

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
66	Transferts de capitaux en provenance de l'Autorité supérieure: subsides scolaires; subsides pour les équipements scolaires et pour les bâtiments; subsides et remboursements par l'Autorité supérieure; subsides spécifiques et remboursements; récupération du remboursement des emprunts pour le déficit des hôpitaux du CPAS et du remboursement des emprunts consolidés; indemnité unique de droits d'emphytéose et de superficie	O/E	15411 74xx3 75783 77261

Code économique	Libellé	Budget O/E	Classe
68	Transferts de capitaux en provenance des autres pouvoirs publics: subsides scolaires; subsides pour l'équipement scolaire, pour les bâtiments, pour travaux hydrauliques et de voirie; subsides spécifiques; indemnité unique de droits d'emphytéose et de superficie	E	15611 77261

7.2. LA DESCRIPTION DU CYCLE

7.2.1. Les recettes de transfert

7.2.1.1. Les impositions

Les impôts communaux proprement dits et les additionnels ont été traités dans le cycle des taxes et prestations. Ceux-ci ne sont par conséquent plus développés dans le cycle des transferts.

7.2.1.2. Les fonds

Les fonds représentent une part significative des recettes ordinaires communales. Il s'agit principalement du fonds des communes, doté et géré par les régions.

La répartition du fonds des communes est calculée selon une procédure complexe, déterminée pour la région wallonne par le décret du Conseil régional wallon du 20 juillet 1989, pour la région flamande par le décret du Conseil flamand du 7 novembre 1990 et pour la région bruxelloise, par les arrêtés de l'Exécutif bruxellois des 8 mars 1990 et 11 avril 1991.

En région wallonne, le fonds des communes est versé à l'initiative de la région en trois tranches réparties pendant l'année. En région bruxelloise et en région flamande, il est versé en quatre tranches réparties pendant l'année.

7.2.1.3. Les subsides

Au service ordinaire, les subsides de fonctionnement concernent principalement les subsides à l'enseignement (traitements des enseignants et frais de fonctionnement), les subventions spécifiques (ex: primes ACS), la subsidiation de certains services (bibliothèques, crèches, ...) ainsi que la prise en charge par le pouvoir central de charges d'emprunt.

Au service extraordinaire figurent les subventions accordées pour les investissements communaux.

7.2.1.4. Les autres recettes de transfert

Les autres recettes de transfert sont constituées principalement des contributions de tiers (communes, provinces, régions, secteur privé) dans le fonctionnement de services communaux (ex: service régional d'incendie) et, accessoirement, de recettes résultant d'amendes, d'indemnités, etc.

7.2.2. Les dépenses de transfert

Les subventions accordées par la commune à titre de contribution dans le fonctionnement des activités exercées par des tiers apparaissent au budget ordinaire.

La loi communale et la loi organique des CPAS rend obligatoire la contribution communale pour assurer l'équilibre financier des fabriques d'église et consistoires d'une part, des CPAS d'autre part. Cette intervention obligatoire s'étend également au déficit des hôpitaux publics et aux frais de fonctionnement des services régionaux d'incendie.

La commune contribue également à financer par subventions les activités d'intérêt général et communal de nature culturelle, sportive, sociale, gérées par des ASBL communales ou par des associations et organismes privés. Ces subventions sont facultatives.

Les contributions communales à titre de subside pour des investissements réalisés par des tiers (ex: travaux aux églises) sont prévues au service extraordinaire.

7.3. L'ENREGISTREMENT

7.3.1. L'enregistrement des transferts

7.3.1.1. Les recettes de transfert

Les recettes de transfert sont enregistrées lors de leur notification ou, à défaut de notification, au moment de l'encaissement.

Les rémunérations du personnel enseignant subventionné sont directement gérées par le pouvoir central sans intervention communale. L'enregistrement de ces subventions fait l'objet d'une seule écriture globale en fin d'exercice.

7.3.1.2. Les dépenses de transfert

Les dépenses de transfert peuvent intervenir soit à l'initiative de la commune, comme c'est le cas pour toutes les dépenses facultatives, soit à l'initiative de l'Autorité supérieure qui prélève "d'office" la contribution communale (déficit des hôpitaux, intervention dans les charges des services régionaux d'incendie, ...).

Les dépenses effectuées à l'initiative de la commune doivent respecter la procédure habituelle des dépenses du service ordinaire ou du service extraordinaire selon le cas.

Les prélèvements d'office doivent être enregistrés au moment du prélèvement et être imputés à l'exercice au cours duquel ils ont lieu (article 58 du RGCC). Ces prélèvements

constituent une dérogation à la règle selon laquelle le collège échevinal ordonnance les dépenses.

7.3.2. La césure de l'exercice

Les dispositions de l'article 58 relative à l'enregistrement des prélèvements d'office sont peu conformes aux principes de la comptabilité générale. Tout retard dans ces prélèvements entraîne un report de la charge sur les exercices ultérieurs. La constitution de provisions qui pourraient être destinées à couvrir ces charges n'est autorisée actuellement que dans la mesure où les communes présentent une situation budgétaire positive et une fiscalité communale modérée (article 8 du RGCC).

Dans l'état actuel de la législation comptable et en raison d'une volonté de maintenir la primauté de la comptabilité budgétaire sur la comptabilité générale, la comptabilisation de produits à recevoir ou à reporter, de charges à imputer ou à reporter et de factures à recevoir n'a pas encore été précisée bien que les comptes adéquats soient prévus dans le plan comptable.

7.4. LE CONTRÔLE INTERNE

Les mesures de contrôle interne veilleront, en matière des recettes de transfert, à assurer, au départ, l'utilisation optimale des possibilités d'obtention des subventions et contributions de tiers par une connaissance et une application sans faille des dispositions légales et des règlements communaux.

Le suivi et la vérification de l'encaissement des subsides notifiés à la commune doivent être assurés de manière permanente, notamment en ce qui concerne les subsides d'investissement dont la liquidation peut être étalée sur plusieurs exercices.

En matière de dépenses, les mesures de contrôle interne prévues pour l'autorisation de toute dépense sont applicables, à savoir l'affectation sur l'allocation budgétaire, l'ordonnancement et le mandatement par le collège.

Les prélèvements d'office font exception à cette procédure puisqu'ils n'interviennent pas à l'initiative de la commune.

8. LE CYCLE DE LA TRÉSORERIE

8.1. L'ACTIVITÉ DU CYCLE

La gestion de la trésorerie communale comprend les divers éléments suivants:

- l'inventaire des droits constatés (créances) et des imputations de dépenses (dettes)
- la gestion des échéances tant pour les recouvrements que pour les décaissements
- la définition et l'actualisation permanente des flux de trésorerie prévisibles
- la gestion des mouvements réels de la trésorerie (gestion de l'encaisse)
- la gestion des surplus de trésorerie (placements)
- la gestion des déficits de trésorerie (avances de trésorerie, ouverture de crédits, emprunts, ...)

Dorénavant, la comptabilité budgétaire n'enregistre plus les recouvrements effectués et les paiements effectués; elle s'arrête à la constatation des droits à recette et à l'imputation des dépenses. Les mouvements de trésorerie interviennent uniquement en comptabilité générale et dans tous les cas, en mouvementant en contrepartie uniquement des comptes de tiers (classe 4).

Les comptes financiers en comptabilité générale se retrouvent à l'actif sous la classe 5:

55xx: Institutions financières et caisse

56xx: Virements internes

58xx: Paiements en cours d'exécution.

8.2. LA DESCRIPTION DU CYCLE

8.2.1. Les recettes

La procédure de recouvrement des recettes s'inscrit comme suit dans son déroulement général:

	Comptabilité budgétaire	Comptabilité générale débit/crédit
1. Prévision	allocation budgétaire	—
2. Droit provisoire	droit provisoire	—
3. Droit définitif	droit constaté	créance/produit
4. Recouvrement	—	banque/créance
5. Irrécouvrable ¹	non-valeur	charge/créance

¹ Sauf dans l'exercice même (rectification du produit).

Rappelons que le droit constaté peut être établi par la loi ou par un document faisant foi (délibération du conseil, facture, avis de notification, ...). À défaut, le collège établit un état de recouvrement qu'il transmet au receveur, accompagné des pièces justificatives (article 45, §2 du RGCC).

8.2.2. Les dépenses

La procédure de paiement des dépenses s'inscrit comme suit dans son déroulement général:

	Comptabilité budgétaire	Comptabilité générale
1. Prévion	allocation budgétaire	—
2. Commande	engagement	—
3. Facturation	imputation	charge/dette
4. Ordonnancement	—	—
5. Mandatement	—	—
6. Paiement	—	dette/paiements en cours/banque

L'ordonnancement d'une dépense consiste en une décision du collège acceptant de régler une dépense.

Sur la base de cette délibération, le collège délivre au receveur un titre exécutoire de paiement. C'est le mandat de paiement qui représente la concrétisation de l'ordonnancement par la rédaction d'un document à signer par le bourgmestre et par un échevin et à contresigner par le secrétaire communal (article 250 NLC). Ce document comporte au minimum les mentions suivantes (article 65 du RGCC):

- la date de son émission
- l'exercice en cours
- l'article du budget
- l'exercice d'origine
- la nature de la dépense
- le numéro de l'engagement
- les ayants droit
- la somme à payer libellée en francs belges.

Les mandats peuvent être collectifs et, dans ce cas, justifiés par un état récapitulatif mentionnant le détail des dépenses.

Toutes les pièces justificatives doivent être jointes au mandat.

8.3. L'ENREGISTREMENT

Les comptes de la classe 5 enregistrant les mouvements financiers sont obligatoirement mouvementés en compensation avec des comptes de tiers (classe 4), à l'exception bien entendu des transferts financiers.

Cela signifie qu'il faut préalablement créer la dette ou la créance avant de pouvoir enregistrer le paiement ou le recouvrement, sans qu'il soit possible d'ignorer cette étape en mouvementant directement par le compte financier le compte de charge ou de produit.

Pour respecter l'article 67 du RGCC, les paiements effectués doivent être systématiquement enregistrés dans la comptabilité (comptes 58xx: paiements en cours d'exécution) dès l'envoi des ordres de paiement.

L'enregistrement des mouvements de trésorerie n'appelle pas d'autres commentaires particuliers dans la mesure où ils sont comptabilisés régulièrement sur la base des extraits financiers et des pièces de caisse dûment autorisées.

8.4. LE CONTRÔLE INTERNE

8.4.1. Le respect des procédures légales

Les procédures susmentionnées en matière de recettes et dépenses doivent être scrupuleusement respectées.

Une dépense doit avoir été engagée (par le collège), ordonnancée (décision du collège de mettre en paiement), mandatée (le mandat, signé par le bourgmestre, un échevin et le secrétaire communal, est un document spécifique établi en exécution de l'ordonnancement) pour permettre le paiement par le receveur. Les prélèvements d'office, les paiements effectués pour le compte d'un tiers et les remboursements de sommes indûment perçues font exception à cette procédure (article 66 du RGCC).

Une recette doit avoir fait l'objet d'un droit constaté et doit être justifiée par un état de recouvrement établi ou au moins signé par le collège (sauf les recettes établies par la loi ou un document faisant loi) (article 45 du RGCC).

En vertu de l'article 136 de la nouvelle loi communale, le receveur est chargé, seul et sous sa responsabilité, d'effectuer les recettes communales, d'acquitter sur mandats réguliers les dépenses ordonnancées jusqu'à concurrence soit du montant spécial de chaque article du budget ou du crédit spécial, soit du montant des allocations transférées de l'exercice précédent.

Le receveur doit renvoyer au collège les mandats qu'il juge irréguliers (article 68 du RGCC).

De même pour les recettes, le receveur contrôle la régularité des documents et de leurs justificatifs (article 52 du RGCC).

8.4.2. La gestion de la trésorerie

Le collège est l'organe qui règle la gestion de la trésorerie (article 36, §3 du RGCC). C'est donc lui qui définit les modes de placements éventuels, dans les limites des dispositions des articles 33 et 36 du RGCC.

Le receveur communal est responsable des pertes d'intérêts résultant des retards qui lui sont imputables dans le recouvrement des impositions et revenus de la commune, du maintien de fonds communaux en caisse ou en compte improductifs au delà des normes fixées par le collège et du maintien injustifié d'un solde négatif aux comptes courants (article 37 du RGCC).

8.4.3. La vérification de l'encaisse

Le receveur communal est responsable de l'encaisse dont il gère les fonds de manière distincte dans les écritures comptables (article 35 du RGCC).

La vérification de l'encaisse a lieu sans avertissement préalable. L'autorité chargée de la vérification peut exiger l'accès aux bureaux du receveur communal et se faire accompagner d'un technicien et d'une personne chargée de tenir les écritures de vérification (article 81 du RGCC).

8.4.4. La limitation des accès

Les mesures de contrôle interne devraient prévoir un accès strictement limité aux données signalétiques qui interviennent dans la procédure des paiements. Toute modification relative aux comptes bancaires bénéficiaires devrait être formellement autorisée par le receveur ou son adjoint et une liste des modifications intervenues régulièrement éditée.

La signature électronique, nécessaire pour l'exécution des paiements par modem, devrait également être strictement réservée au receveur ou à son adjoint.