

Les particularités de l'audit des ASBL pouvoirs organisateurs dans l'enseignement catholique en Communauté française

Mémoire réalisé par
Louise Bouvier

Promoteur(s)
Victor Collin

Lecteur
Bénédicte Vessié

Année académique 2017-2018
Master en Sciences de gestion

Résumé

Ce mémoire présente certaines particularités de l'audit des ASBL PO. Afin de les repérer et les expliquer, le contexte législatif de ces ASBL et son impact sur leur comptabilité ont été analysés. Cela a permis d'identifier les éléments qui pouvaient impliquer des spécificités dans le déroulement de l'audit des comptes annuels des ASBL PO. Ensuite, des notes de réviseurs d'entreprises sur ce sujet établies lors de séminaires de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ont été lues et analysées. De plus, deux réviseurs d'entreprises réalisant des audits d'ASBL PO ont été interviewés. L'examen de ces données a permis de mettre en évidence que la législation applicable aux ASBL PO était la principale source de spécificités pour leur audit. Le fonctionnement des écoles qui peut varier de manière significative d'une école à l'autre peut aussi générer des particularités au niveau de l'audit. En conclusion, ces caractéristiques des ASBL PO peuvent avoir un impact sur la manière d'auditer et la façon d'aborder un audit.

Je remercie mon promoteur, M. Victor Collin, pour le temps qu'il m'a accordé et les conseils qu'il m'a prodigués tout au long de la réalisation de mon mémoire.

Je souhaite également remercier M. Emmanuel Collin et M. Gauthier Braye d'avoir consacré du temps pour répondre à mes questions.

Enfin, je souhaite remercier mes proches pour leur soutien, leurs relectures et leurs conseils qui ont permis d'améliorer ce travail.

Table des matières

Table des matières	1
Liste des illustrations.....	4
Liste des annexes.....	5
Introduction générale.....	6
1. L'enseignement catholique.....	7
1.1. L'organisation générale de l'enseignement en Communauté française	7
1.2. L'organe de représentation de l'enseignement catholique : le SeGEC	9
1.3. Niveaux et types d'enseignement catholique	9
2. Contexte législatif des ASBL PO	10
2.1. La législation comptable applicable aux ASBL PO	10
2.2. Les critères de taille applicables aux ASBL PO.....	11
2.3. Les obligations comptables des ASBL PO	12
2.4. PCMN adapté au secteur de l'enseignement	13
2.5. Le subventionnement des ASBL PO	14
2.5.1. Les subventions-traitements et les subventions de fonctionnement.....	14
2.5.2. Les modalités de paiement des subventions de fonctionnement.....	18
2.5.3. Contrôle de l'utilisation des subventions de fonctionnement	18
2.5.4. Marchés publics.....	20
2.5.5. La tutelle sanitaire et les avantages sociaux.....	21
2.5.6. Sanctions	22
2.6. Autres sources de financement des ASBL PO	23
2.6.1. Perception d'un minerval	23
2.6.2. Le financement des infrastructures scolaires.....	24
3. Particularités de la comptabilité des ASBL PO	28
3.1. Les subventions	28
3.1.1. Les subventions-traitements	28

3.1.2. Les subventions de fonctionnement	29
3.1.3. La tutelle sanitaire et les avantages sociaux	30
3.1.4. Les subsides en capital	30
3.2. Les emprunts garantis	31
3.3. Les emprunts CRAC.....	32
3.4. Les immobilisations.....	35
3.4.1. La pleine propriété	35
3.4.2. Le décompte final.....	36
3.4.3. L'amortissement ou la fonctionnalité constante.....	36
3.5. Le périmètre comptable	36
3.5.1. Les activités scolaires et parascolaires	36
3.5.2. Les obligations découlant du Décret-mission de l'enseignement	38
3.5.3. Les entités liées	38
3.5.4. Centralisation de la comptabilité.....	39
3.6. La fiscalité	39
4. L'audit des comptes annuels	41
4.1. La conduite d'un audit selon les normes ISA	41
4.2. Le processus d'audit selon les normes ISA	44
4.2.1. L'évaluation des risques.....	44
4.2.2. Les réponses aux risques	45
4.2.3. L'établissement des rapports	46
5. Particularités de l'audit des ASBL PO	47
5.1. Méthodologie choisie	47
5.2. Critères de nomination du commissaire	47
5.3. La phase d'évaluation des risques	48
5.4. Les principales rubriques à risques.....	50
5.4.1. Les revenus.....	51

5.4.2. Les valeurs disponibles	54
5.4.3. Les immobilisations corporelles.....	55
5.4.4. Les créances	57
5.4.5. Les emprunts	57
5.5. Autres particularités de l’audit des ASBL PO.....	59
5.5.1. La législation sur les marchés publics.....	59
5.5.2. La centralisation de la comptabilité.....	59
5.5.3. Les entités liées	60
5.5.4. Les stocks	61
5.5.5. La fiscalité	61
5.6. Difficultés de l’audit des ASBL PO	62
Conclusion générale	64
Bibliographie	66
Les sources législatives belges.....	66
Les sources législatives internationales.....	67
Autres sources	68
Annexes	71

Liste des illustrations

Figure 1: Schéma de structure de l'enseignement en Communauté française (enseignement.be)	7
Figure 2 : Ecriture-type de la comptabilisation des subventions-traitements (SeGEC, 2009, p.73)	28
Figure 3 : Ecriture-type de la comptabilisation d'un produit acquis dans le cadre des subventions de fonctionnement (SeGEC, 2009, p.90)	29
Figure 4 : Ecriture-type de la comptabilisation d'un produit à recevoir (SeGEC, 2009, p.97)	30
Figure 5 : Ecriture-type de la comptabilisation d'un subside en capital (SeGEC, 2009, p. 57)	30
Figure 6 : Ecriture-type de la comptabilisation d'une réserve pour remboursement d'emprunts (SeGEC, 2009, p. 56)	31
Figure 7 : Ecriture-type de la comptabilisation d'une réserve pour remboursement d'emprunts (SeGEC, 2009, p. 56)	31
Figure 8 : Exemple de comptabilisation d'un emprunt CRAC (SeGEC, 2009, p.3)	33
Figure 9 : Exemple de comptabilisation d'un emprunt CRAC (SeGEC, 2009, p.3)	33
Figure 10 : Exemple de comptabilisation d'un emprunt CRAC (SeGEC, 2009, p.5)	33
Figure 11 : Exemple de comptabilisation d'un emprunt CRAC (SeGEC, 2009, p.4)	33
Figure 12 : Exemple de comptabilisation d'un emprunt CRAC (SeGEC, 2009, p.6)	34
Figure 13 : Exemple de comptabilisation d'un emprunt CRAC (SeGEC, 2009, p.6)	34

Liste des annexes

Annexe 1 : Le plan comptable minimum normalisé adapté au secteur de l'enseignement..... 71

Annexe 2 : Questionnaire sur les particularités de l'audit des ASBL PO pour les entretiens.. 87

Introduction générale

Ce mémoire a pour objectif de déceler les particularités et difficultés de l'audit des ASBL pouvoirs organisateurs (ASBL PO) de l'enseignement catholique en Communauté française. Ces ASBL gèrent des écoles dispensant un enseignement catholique dans la Communauté française. L'obligation de nommer un commissaire pour contrôler les comptes de certaines écoles a entraîné des difficultés et demandé une adaptation de la part des écoles.

Afin de repérer ces particularités et difficultés, deux réviseurs d'entreprises ont été interviewés à propos de leur expérience dans le domaine des audits des ASBL PO. Ces interviews ont permis d'étoffer les analyses des notes de réviseurs d'entreprises établies lors de séminaires de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Le premier point de ce mémoire a pour objectif de situer les ASBL PO visées par ce travail dans l'organisation générale de l'enseignement en Communauté française. Il décrit le réseau scolaire auquel appartient les ASBL PO, présente l'organe de représentation de l'enseignement catholique et explique les différents niveaux et types d'enseignement dispensés par les écoles gérées par les ASBL PO.

Le deuxième point décrit le contexte législatif des ASBL PO : la législation comptable qui leur est applicable, la législation relative à leur subventionnement et à leurs autres sources de financement. Ce point expose certaines spécificités que peuvent avoir les ASBL PO.

Le troisième point explique les particularités de la comptabilité des ASBL PO en ce qui concerne les subventions, les emprunts, les immobilisations, le périmètre comptable et la fiscalité en tenant compte de la législation.

Ensuite le quatrième point consiste en un bref résumé du déroulement d'un audit de comptes annuels selon les normes ISA en Belgique.

Le dernier point de ce travail expose les particularités et difficultés de l'audit qui ont pu être décelées grâce aux notes lues et aux interviews réalisées. Ce point ne présente pas l'exhaustivité de ces particularités mais présentent celles qui ont été considérées comme principales et que l'interprétation des interviews réalisées et des documents analysés a permis de repérer.

1. L'enseignement catholique

1.1. L'organisation générale de l'enseignement en Communauté française

Le sujet de ce mémoire concerne les ASBL pouvoirs organisateurs de l'enseignement catholique en Communauté française. Pour les situer et comprendre leur rôle dans l'enseignement, il est important de commencer par une explication de l'organisation de l'enseignement en Communauté française. Celui-ci s'articule autour des critères suivants : la nature juridique du pouvoir organisateur (PO) de l'école, la nature de son financement et le caractère confessionnel ou non de l'enseignement.

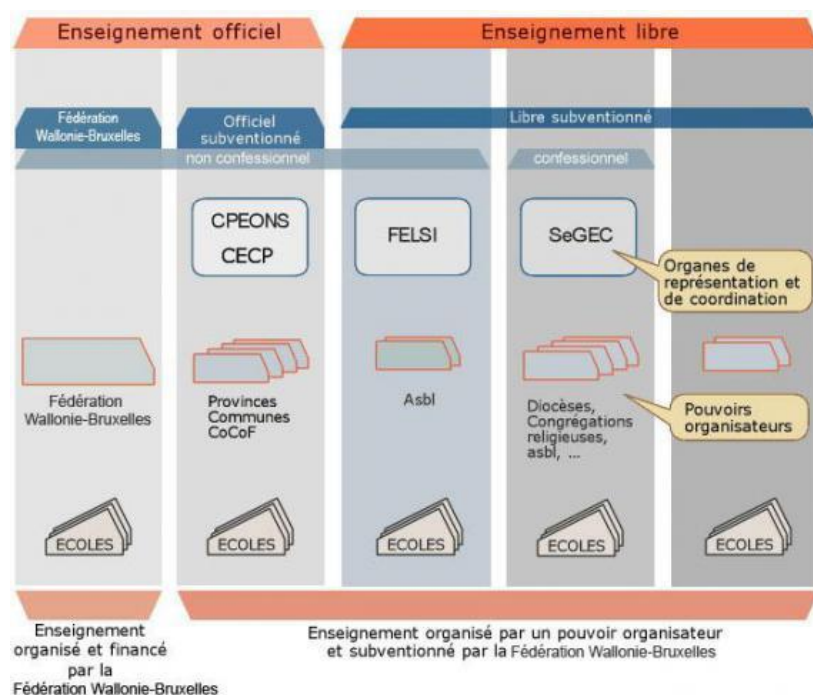


Figure 1: Schéma de structure de l'enseignement en Communauté française (enseignement.be)

Tout d'abord, l'article 2 de la loi du Pacte scolaire¹ distingue l'enseignement officiel de l'enseignement libre. « Les écoles officielles sont celles qui sont organisées par l'Etat, les provinces, les communes, les associations de communes ou par toute personne de droit public. Les écoles qui ne sont pas officielles sont dites libres »². En d'autres mots, en fonction de la nature juridique du pouvoir organisateur de l'école, public ou privé, elles appartiennent au réseau officiel ou libre, comme le démontre la figure 1. « Le pouvoir organisateur d'un établissement d'enseignement est l'autorité, la ou les personne(s) physique(s) ou morale(s) qui en assume(nt) la responsabilité »³. Dans l'enseignement catholique, il existe environ 800

¹ Loi du 29 mai 1959 modifiant certaines dispositions de la législation de l'enseignement, M.B., 19 juin 1959.

² Loi du 29 mai 1959 précitée, art. 2.

³ Loi du 29 mai 1959 précitée, art. 2.

pouvoirs organisateurs qui s'occupent d'écoles, d'internats ou de centres PMS. Un pouvoir organisateur peut organiser une à plusieurs écoles. Il est responsable du fonctionnement de l'école et est composé de citoyens avec des expériences personnelles et professionnelles diverses.

Ensuite, en fonction de leur pouvoir organisateur, les écoles sont financées de manière différente. Les écoles organisées par la Communauté française sont directement financées par celle-ci. Quant aux autres écoles, organisées par un opérateur public ou privé, elles reçoivent des subventions de la Communauté française. Cet aspect du financement et la nature juridique des pouvoirs organisateurs structurent l'enseignement en trois réseaux d'enseignement, comme le montre la figure 1 : l'enseignement officiel organisé par la Communauté française, l'enseignement officiel subventionné et l'enseignement libre subventionné.

Enfin, le dernier critère est le caractère confessionnel ou non de l'enseignement. Selon l'article 5bis de la loi du Pacte scolaire, « sont considérés comme organisant de l'enseignement à caractère confessionnel les pouvoirs organisateurs organisant une ou plusieurs écoles dont l'enseignement est basé sur une des religions [catholique, protestante, israélite, islamique ou orthodoxe⁴] et donné avec l'accord de l'autorité compétente du culte concerné. Les autres pouvoirs organisateurs sont de caractère non confessionnel ». Il existe donc quatre réseaux d'enseignement en Communauté française : l'enseignement officiel organisé par la Communauté française, l'enseignement officiel subventionné, l'enseignement libre subventionné non confessionnel et l'enseignement libre subventionné confessionnel (voir Figure 1).

L'enseignement considéré dans le cadre de ce mémoire est l'enseignement libre subventionné confessionnel et plus précisément de confession catholique. Pour l'année scolaire 2016-2017, près de la moitié des élèves de l'enseignement obligatoire était scolarisé dans des établissements d'enseignement catholique. Les écoles appartenant à ce réseau d'enseignement sont souvent organisées par des pouvoirs organisateurs de droit privé constitués sous la forme d'ASBL. Ce sont ces ASBL qui, selon certains critères, peuvent faire l'objet d'un audit par un réviseur d'entreprises.

⁴ Loi du 29 mai 1959 précitée, art. 8, al. 3.

1.2. L'organe de représentation de l'enseignement catholique : le SeGEC

Comme le montre la figure 1, chaque réseau d'enseignement est représenté auprès des autorités publiques par un organe de représentation et de coordination des pouvoirs organisateurs. En ce qui concerne l'enseignement catholique, il s'agit du SeGEC.

Créé en 1993, le Secrétariat général de l'enseignement catholique assure plusieurs missions. Tout d'abord, il s'occupe de l'animation et de la promotion du projet éducatif de l'enseignement catholique. Ensuite, il représente les quelques 800 pouvoirs organisateurs de l'enseignement catholique en Communautés française et germanophone auprès des gouvernements des Communautés. Enfin, il organise des services de coordination pédagogique, administrative et de planification de l'offre d'enseignement.

1.3. Niveaux et types d'enseignement catholique

L'enseignement catholique représenté par le SeGEC est subdivisé selon les types et les niveaux d'enseignement suivants :

- L'enseignement fondamental ordinaire : cet enseignement regroupe l'enseignement maternel et primaire ordinaire ;
- L'enseignement secondaire ordinaire ;
- L'enseignement de promotion sociale : le but de cet enseignement est de permettre aux adultes de suivre des formations de niveau secondaire et supérieur ;
- L'enseignement fondamental spécialisé ;
- L'enseignement secondaire spécialisé.

Le SeGEC ne représente pas les enseignements supérieur et universitaire. Ces enseignements ne sont d'ailleurs pas régis par la loi du 29 mai 1959 mais relèvent de la loi du 27 juin 1921 relative aux ASBL⁵.

⁵ Loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, *M.B.*, 01 juillet 1921

2. Contexte législatif des ASBL PO

2.1. La législation comptable applicable aux ASBL PO

Comme mentionné précédemment, les pouvoirs organisateurs de l'enseignement sont constitués en ASBL. Par conséquent, ils relèvent de la loi du 27 juin 1921 sur les ASBL modifiée par la loi du 2 mai 2002⁶. Les principes comptables auxquels sont soumises les ASBL sont décrits par l'article 17. En matière d'obligations comptables et de publicité pour les grandes et très grandes ASBL, les ASBL doivent respecter les dispositions de l'arrêté royal du 19 décembre 2003⁷.

Toutefois, le cas des ASBL pouvoirs organisateurs est particulier. En effet, l'article 17 de la loi du 27 juin 1921 précise que l'obligation de tenir une comptabilité simplifiée ou en partie double selon la taille de l'ASBL n'est pas applicable « aux associations soumises, en raison de la nature des activités qu'elles exercent à titre principal, à des règles particulières, résultant d'une législation ou d'une réglementation publique, relatives à la tenue de leur comptabilité et à leurs comptes annuels, pour autant qu'elles soient au moins équivalentes à celles prévues en vertu de la présente loi »⁸. Or, les ASBL pouvoirs organisateurs de l'enseignement catholique relèvent bien d'une législation particulière, à savoir la loi du 29 mai 1959 modifiant certaines dispositions de la législation de l'enseignement, loi dite « du Pacte scolaire ». Cette loi a un vaste champ d'application : elle concerne les différents réseaux d'enseignement mais aussi les différents niveaux d'enseignement et les internats ainsi que les centres psycho-médico-sociaux. Elle a été modifiée par décrets par chacun des législateurs communautaires. Elle régit, entre autres, le subventionnement et les obligations comptables des ASBL pouvoirs organisateurs pour l'enseignement obligatoire, les internats et l'enseignement de promotion sociale.

L'article de la loi du 29 mai 1959 concernant les obligations comptables des ASBL PO est l'article 37bis, inséré par le décret de la Communauté française du 12 juillet 2001 dit « de la Saint-Boniface »⁹. Cet article régit les obligations comptables des ASBL pouvoirs organisateurs pour l'enseignement obligatoire, les internats et l'enseignement de promotion sociale : il

⁶ Loi du 02 mai 2002 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, *M.B.*, 18 octobre 2002.

⁷ Arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations, *M.B.*, 30 décembre 2003.

⁸ Loi du 27 juin 1921 précitée, art. 17, §4.

⁹ Décret de la Communauté française du 12 juillet 2001 visant à améliorer les conditions matérielles des établissements de l'enseignement fondamental et secondaire, *M.B.*, 02 août 2001

impose au pouvoir organisateur de tenir « une comptabilité complète en partie double conformément au plan comptable minimum normalisé (PCMN) visé à l'article 4, alinéa 6, de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises »¹⁰. Cette loi se limite donc à imposer l'utilisation d'un PCMN conforme à la loi du 17 juillet 1975 et renvoie à cette même loi pour la comptabilité des ASBL PO. Cependant, il est important de noter que la législation applicable aux ASBL PO est bien la législation comptable des ASBL (loi du 27 juin 1921 et ses arrêtés royaux). En effet, au moment de la promulgation du décret de la Communauté française du 12 juillet 2001 « de la Saint-Boniface », décret qui insère l'article 37bis dans la loi du 29 mai 1959, la législation relative aux ASBL n'existait pas encore. Étant donné l'existence de cette nouvelle législation, selon Fernand Maillard (2007), ce sont bien la loi du 27 juin 1921 relative aux ASBL et ses arrêtés royaux qui sont d'application pour les ASBL PO.

En outre, la loi du 29 mai 1959 prévoit des critères de taille (classification des ASBL en petites, grandes et très grandes associations) plus stricts c'est-à-dire qu'elle impose la tenue d'une comptabilité en partie double à des ASBL qui, au regard de la loi du 27 juin 1921, peuvent se limiter à la tenue d'une comptabilité simplifiée.

Par conséquent, compte tenu du fait que la législation applicable aux ASBL PO pour leur comptabilité est la loi du 27 juin 1921 mais que les critères de taille de la loi du 29 mai 1959 sont plus stricts, il est nécessaire de combiner ces deux législations afin d'avoir un ensemble cohérent. Les critères de taille de la législation des ASBL doivent être adaptés aux exigences de la loi du 29 mai 1959. Pour le reste, le droit commun comptable est d'application.

2.2. Les critères de taille applicables aux ASBL PO

Les ASBL PO sont réparties en 3 catégories : les petites, les grandes et les très grandes ASBL PO. Premièrement, les petites ASBL PO sont celles organisant des écoles d'enseignement fondamental de moins de 180 élèves. Deuxièmement, les grandes ASBL PO sont celles organisant des écoles d'enseignement fondamental d'au moins 180 élèves, des établissements des autres niveaux d'enseignement obligatoire, de l'enseignement de promotion sociale et/ou des internats qui perçoivent des subventions de fonctionnement annuelles inférieures à

¹⁰ Loi du 29 mai 1959 précitée, art. 37bis, al. 1.

371.840,29 euros. Finalement, la dernière catégorie, celle des très grandes ASBL PO, reprend les pouvoirs organisateurs suivants :

- Tous les pouvoirs organisateurs de l'enseignement obligatoire recevant des subventions de fonctionnement annuelles supérieures à 371.840,29 euros.
- Tous les pouvoirs organisateurs qui emploient plus de 100 travailleurs (exprimés en équivalent temps plein) inscrits au registre du personnel quel que soit le niveau d'enseignement ou le montant des subventions.
- Et enfin, tous les pouvoirs organisateurs dépassant au moins deux des trois critères de l'article 17, §5 de la loi du 27 juin 1921 à la clôture de l'exercice social :
 - 50 travailleurs en moyenne annuelle exprimés en équivalents temps plein ;
 - 7.300.000 euros pour le total des recettes autres qu'exceptionnelles ;
 - 3.650.000 euros pour le total du bilan.

Pour calculer le nombre de travailleurs de l'ASBL, il faut considérer tous les employés de l'association, c'est-à-dire le personnel directement rémunéré par l'ASBL ainsi que le personnel dont les rémunérations sont directement prises en charge par la Communauté française au titre de subvention-traitement.

Il n'existe aucune définition légale de recettes. L'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des Sociétés¹¹ définit les produits exceptionnels comme ceux « ne provenant pas de l'activité habituelle de la société ». Selon Michel De Wolf (2006), « on peut supposer que le concept de recettes exceptionnelles puisse raisonnablement être compris de la même manière que les produits exceptionnels, c'est-à-dire ne provenant pas de l'activité habituelle de l'association ».

2.3. Les obligations comptables des ASBL PO

En fonction de leur taille, les ASBL seront soumises à des obligations comptables et de publicité différentes.

Tout d'abord, les petites ASBL PO peuvent se limiter à la tenue d'une comptabilité simplifiée selon le modèle de l'arrêté royal du 26 juin 2003¹². Elles doivent également publier annuellement leurs comptes annuels en euros et sans décimales. Les comptes annuels des petites ASBL PO comportent l'état des recettes et dépenses, l'état du patrimoine et l'annexe. L'état du

¹¹ M.B., 06 février 2001.

¹² Arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, fondations et associations internationales sans but lucratif, M.B., 11 juillet 2003.

patrimoine est l'inventaire annuel de l'ASBL PO, c'est-à-dire le relevé exhaustif valorisé de tous les avoirs et dettes de l'association ainsi que ses droits et engagements. Les comptes annuels doivent être déposés au greffe du tribunal de commerce.

Ensuite, les grandes ASBL PO doivent tenir une comptabilité complète en partie double conforme à l'arrêté royal du 19 décembre 2003. Elles doivent déposer leurs comptes annuels sous la forme du schéma abrégé à la Banque nationale belge dans les 30 jours de l'approbation par l'assemblée générale et au plus tard le 31 juillet de l'année qui suit la date de clôture.

Pour finir, les très grandes ASBL PO doivent tenir une comptabilité en partie double conforme à l'arrêté royal du 19 décembre 2003 et doivent soumettre à l'approbation d'un réviseur leur situation financière ainsi que leurs comptes annuels. De plus, elles doivent déposer leurs comptes annuels sous la forme du schéma complet à la Banque nationale belge dans les 30 jours de l'approbation par l'assemblée générale et au plus tard le 31 juillet de l'année qui suit la date de clôture. Le rapport du commissaire devra être déposé en même temps que les comptes annuels.

2.4. PCMN adapté au secteur de l'enseignement

L'article 37bis de la loi du 29 mai 1959 mentionne également l'adaptation d'un PCMN au secteur de l'enseignement : « Les organes de représentation (...) déterminent, pour les pouvoirs organisateurs qui le souhaitent, la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé adapté au secteur de l'enseignement ». En ce qui concerne les pouvoirs organisateurs de l'enseignement catholique, l'organe de représentation est le SeGEC. Sur le site internet du SeGEC, il est en effet possible de retrouver un plan comptable normalisé adapté au secteur de l'enseignement. L'annexe 1 de ce document reprend ce plan comptable.

En résumé, en matière de comptabilité, les ASBL PO doivent respecter la loi du 29 mai 1959 dite « du Pacte scolaire » et la loi du 27 juin 1921 relative aux ASBL. Les ASBL PO concernées par ce mémoire sont celles soumises à l'obligation de nommer un commissaire pour la vérification de leurs comptes, c'est-à-dire les ASBL PO qui reçoivent des subventions annuelles

de plus de 371.840,29 euros et les ASBL qui dépassent les critères d'une très grande ASBL décrits par la loi du 27 juin 1921 :

- Soit l'ASBL emploie plus de 100 travailleurs ;
- Soit elle dépasse au moins deux des trois critères suivants :
 - 50 travailleurs en moyenne annuelle exprimés en équivalents temps plein ;
 - 7.300.000 euros pour le total des recettes autres qu'exceptionnelles ;
 - 3.650.000 euros pour le total du bilan.

2.5. Le subventionnement des ASBL PO

Les pouvoirs organisateurs et les établissements de l'enseignement libre subventionné sont majoritairement financés par des subventions de l'Etat. Le chapitre VI de la loi du Pacte scolaire décrit les aspects législatifs de ce subventionnement présenté dans ce point.

2.5.1. Les subventions-traitements et les subventions de fonctionnement

Les établissements d'enseignement reçoivent deux types de subventions. D'une part, les subventions-traitements sont accordées par l'Etat « pour la rémunération du personnel directeur et enseignant et le personnel auxiliaire d'éducation »¹³. Ces subventions sont directement payées par l'Etat aux membres du personnel bénéficiant de cette subvention. D'autre part, les subventions de fonctionnement sont accordées par l'Etat « pour couvrir les frais afférents au fonctionnement et à l'équipement de l'établissement et de l'internat, et à la distribution gratuite de manuels et de fournitures scolaires aux élèves soumis à l'obligation scolaire et à l'aide spécifique aux directions d'écoles maternelles, primaires et fondamentales »¹⁴. L'Etat paye directement au pouvoir organisateur de l'établissement d'enseignement ces subventions de fonctionnement. Celles-ci servent donc à financer le fonctionnement et l'équipement de l'établissement. Les pouvoirs organisateurs reçoivent une subvention annuelle par élève régulier qui varie selon le niveau d'enseignement et les options organisées. Un élève régulier est un élève qui réunit les conditions pour être subventionné. Cette subvention annuelle est égale à 75 % des dotations par élève dans l'enseignement de la Communauté française. Cette subvention de fonctionnement peut aussi être utilisée pour financer les frais liés à l'aide spécifique. « Par « aide spécifique », il faut entendre toute forme de soutien mise en œuvre dans le cadre de la gestion d'un établissement scolaire, à l'exception des tâches pédagogiques »¹⁵. Par

¹³ Loi du 29 mai 1959 précitée, art. 27, §1^{er}.

¹⁴ Loi du 29 mai 1959 précitée, art. 32, §1^{er}.

¹⁵ Décret de la Communauté française du 20 juillet 2006 portant diverses mesures en matière d'enseignement obligatoire, d'enseignement supérieur, de culture et d'éducation permanente, M.B., 25 août 2006, art. 73.

exemple, la subvention peut être utilisée pour la rémunération du personnel sous statut d'employé engagé dans le cadre de l'aide spécifique à la direction du niveau fondamental mais aussi pour engager un bureau comptable ou encore acheter du matériel qui permet d'aider la direction dans ses tâches quotidiennes comme un ordinateur.

Suivant l'article 37, « les subventions de fonctionnement doivent être affectées à l'établissement scolaire auquel elles sont attribuées et payées ». Toutefois, « tout pouvoir organisateur peut transférer au maximum 5% de sa subvention de fonctionnement à un autre pouvoir organisateur du même réseau qui est tenu de l'utiliser dans le respect des conditions visées à l'article 32, § 1er et §§ 4 à 7. Les montants prélevés, dans le cadre de l'aide spécifique aux directions d'école maternelle, primaire et fondamentale, relevant des mécanismes de solidarité entre les différents niveaux d'enseignement prévus pour le financement de l'aide spécifique visée à l'article 32, § 1^{er} alinéa 1^{er} ne sont pas compris dans les 5 % dont question »¹⁶. L'affectation des montants transférés est soumise au contrôle de l'utilisation des subventions de fonctionnement prévu par la loi du 29 mai 1959.

Concernant l'utilisation des subventions de fonctionnement, le législateur n'a pas donné de détails des « frais afférents au fonctionnement et à l'équipement de l'établissement et de l'internat »¹⁷. Par conséquent, les pouvoirs organisateurs disposent d'une liberté d'appréciation de ce que couvrent ces frais.

Toutefois, le législateur a défini quelques limites à l'utilisation de ces subventions de fonctionnement. Premièrement, « toute location de bâtiments, locaux, mobilier, matériel et installations doit faire l'objet d'une convention écrite et les charges ne peuvent dépasser le prix normal pratiqué pour des biens analogues »¹⁸. Deuxièmement, « en ce qui concerne les bâtiments, locaux, mobilier, matériel, et installations loués, seul l'entretien locatif peut être mis à charge des subventions de fonctionnement »¹⁹. L'entretien locatif correspond à l'entretien normal par le locataire du bien loué. Il peut s'agir de l'entretien des installations de chauffage, des conduites d'eau ou de l'équipement électrique par exemple. La réparation de dégâts volontaires ou involontaires du locataire peut aussi être considéré comme de l'entretien locatif.

Les subventions de fonctionnement peuvent aussi être utilisées pour des travaux d'aménagement qui ne relèvent pas de la responsabilité du propriétaire. Par exemple,

¹⁶ Loi du 29 mai 1959 précitée, art. 37, §1^{er}, al. 2.

¹⁷ Loi du 29 mai 1959 précitée, art. 32, §1^{er}, al. 1^{er}.

¹⁸ Loi du 29 mai 1959 précitée, art. 32, §1^{er}, al. 2.

¹⁹ Loi du 29 mai 1959 précitée, art. 32, §1^{er}, al. 3.

l'aménagement d'un local didactique pourrait nécessiter des travaux pour installer un équipement spécifique. Dans ce cas, de tels travaux peuvent être imputés aux subventions de fonctionnement.

En ce qui concerne l'utilisation des subventions de fonctionnement pour les charges liées à un bâtiment, les règles sont différentes si le pouvoir organisateur est propriétaire, emphytéote ou bénéficiaire d'un commodat.

Lorsqu'il est propriétaire, les subventions de fonctionnement peuvent être utilisées pour financer ces charges. De telles charges d'entretien et de rénovation ont pour objectif d'assurer le fonctionnement correct de l'établissement sans en augmenter la valeur.

En cas d'emphytéose, les droits et obligations des parties, décrits dans le bail, permettent de savoir si les subventions de fonctionnement peuvent ou non être utilisées. Si l'emphytéote est responsable de l'entière des entretiens et réparations du bien, alors il peut imputer ces charges aux subventions de fonctionnement. L'emphytéose est définie dans la loi du 10 janvier 1824 comme « un droit réel, qui consiste à avoir la pleine jouissance d'un immeuble appartenant à autrui, sous la condition de lui payer une redevance annuelle, soit en argent, soit en nature, en reconnaissance de son droit de propriété »²⁰.

Si le pouvoir organisateur est bénéficiaire d'un commodat, il peut utiliser les subventions de fonctionnement si les dépenses mises à sa charge ne dépassent pas le montant d'un loyer normal augmenté des charges locatives courantes. Un commodat ou contrat de prêt à usage est le prêt d'un immeuble à titre gratuit. Le propriétaire met son bien à disposition d'une autre personne afin qu'elle puisse s'en servir dans un but bien déterminé. Le principe est que le preneur restitue le bien après l'avoir utilisé.

Finalement, concernant l'utilisation des subventions de fonctionnement, la loi de 1959 mentionne que « les salaires du personnel de maîtrise, gens de métier et de service rémunérés à charge des subventions de fonctionnement sont ceux qui sont fixés par la commission paritaire compétente »²¹. Cela signifie que pour l'entretien de l'établissement, le pouvoir organisateur peut faire appel à une entreprise spécialisée et utiliser les subventions de fonctionnement pour financer les services facturés. Elles peuvent aussi être utilisées pour les salaires des ouvriers, c'est-à-dire le coût global du personnel ouvrier employé par le pouvoir organisateur ainsi que

²⁰ Loi du 10 janvier 1824 sur le droit d'emphytéose, *M.B.*, 10 janvier 1824, art. 1^{er}.

²¹ Loi du 29 mai 1959 précitée, art. 32, §5.

les charges de secrétariat social relatives à ce personnel. Il est également mentionné dans la loi de 1959 que ces salaires doivent représenter au minimum 20 %²² des subventions de fonctionnement.

Un mécanisme de solidarité entre les établissements d'enseignement fondamental et secondaire subventionné a été créé afin de lutter contre l'échec scolaire. Un pourcentage de 10 %²³ des subventions de fonctionnement des pouvoirs organisateurs est affecté à une réserve commune. Il y a trois réserves : une pour les pouvoirs organisateurs de l'enseignement officiel subventionné, une pour ceux de l'enseignement libre subventionné de caractère confessionnel et une pour ceux de l'enseignement libre subventionné de caractère non confessionnel. Une fois le montant constitué, il est redistribué selon la taille des implantations et leur indice socio-économique. Le but est que la plus petite implantation ayant l'indice socio-économique le plus faible reçoive la subvention par élève la plus élevée.

Un prélèvement de maximum 1 % sur les subventions de fonctionnement des établissements scolaires et des centres PMS est effectué pour procéder au remboursement des frais de transport des membres du personnel employés par le pouvoir organisateur.²⁴ Ce prélèvement est effectué directement à la source.

Concernant l'utilisation des subventions de fonctionnement, il est important de constater que le SeGEC fait toujours référence sur son site internet à l'alinéa 2 de l'article 32 de la loi du 29 mai 1959. Cet alinéa indiquait que « les charges financières résultant des prêts contractés conformément à la loi peuvent être imputées à charge des subventions de fonctionnement à raison de 25 p.c. au maximum du montant de la subvention annuelle ». Cela impliquait pour les pouvoirs organisateurs qu'ils pouvaient utiliser au maximum 25 % de leurs subventions de fonctionnement annuelles pour rembourser les emprunts, le capital et les intérêts, contractés pour leurs infrastructures scolaires (construction, achat ou rénovation) garantis par la Communauté française via le Fonds des Bâtiments scolaires. Toutefois, cet alinéa a été supprimé par le décret de la Communauté française du 14 novembre 2008 relatif au programme

²² Loi du 29 mai 1959 précitée, art. 32, §4.

²³ Décret de la Communauté française du 28 avril 2004 relatif à la différenciation du financement des établissements d'enseignement fondamental et secondaire, *M.B.*, 28 juin 2004, art. 3, 4°.

²⁴ Décret de la Communauté française du 17 juillet 2003 relatif à une intervention dans les frais de transport des membres du personnel, *M.B.*, 28 août 2003, art. 12, §4.

de financement exceptionnel de projets de rénovation, construction, reconstruction ou extension de bâtiments scolaires via des partenariats public/privé (PPP)²⁵.

2.5.2. Les modalités de paiement des subventions de fonctionnement

L'arrêté du Gouvernement de la Communauté française du 20 février 1995²⁶ définit les modalités de paiement des subventions de fonctionnement. Ces dernières correspondent à une année scolaire et sont liquidées aux pouvoirs organisateurs en deux tranches. La première tranche est une avance et est liquidée le 20 janvier de l'année scolaire correspondante. Elle est calculée sur base du nombre d'élèves déclaré en vue de la détermination du nombre de subventions-traitements accordées pour l'année scolaire en cours et correspond à 65 % du montant forfaitaire annuel accordé par élève. Pour l'enseignement maternel, cette avance est calculée sur base de la fréquentation moyenne au cours de l'année scolaire précédente. En ce qui concerne l'enseignement spécialisé, l'avance est calculée sur base des subventions de fonctionnement liquidées pour l'année scolaire précédente et correspond à 70 % du montant forfaitaire annuel accordé par élève. Concernant l'enseignement secondaire, l'avance est calculée sur base des subventions de fonctionnement liquidées pour l'année scolaire précédente et dans le cas où les documents relatifs à l'organisation de l'établissement ne sont pas remis dans les délais impartis malgré un dernier rappel, l'avance est ramenée à 40 % du montant forfaitaire annuel accordé par élève. Enfin, la deuxième tranche, le solde de la subvention de fonctionnement accordée, est liquidée le 20 septembre. Toutefois, pour l'enseignement secondaire, le solde sera versé plus tard si les documents ne sont pas remis dans les délais impartis.

2.5.3. Contrôle de l'utilisation des subventions de fonctionnement

L'article 37 de la loi du 29 mai 1959 indique que les mesures de contrôle de l'utilisation des subventions de fonctionnement sont déterminées par le Roi. L'arrêté royal du 2 août 1973 relatif au contrôle de l'emploi des subventions de fonctionnement et d'équipement accordées en vertu des articles 32 et 34 de la loi du 29 mai 1959 modifiant certaines dispositions de la législation de l'enseignement²⁷ reprend les règles que doivent suivre les pouvoirs organisateurs dans le cadre du contrôle de l'utilisation des subventions de fonctionnement.

²⁵ M.B., 03 mars 2009, art. 20.

²⁶ Arrêté du Gouvernement de la Communauté française du 20 février 1995 portant exécution de l'article 32 de la loi du 29 mai 1959 et fixant les modalités de paiement des subventions de fonctionnement M.B., 01 août 1995.

²⁷ M.B., 30 août 1973, *err.*, M.B., 06 octobre 1973.

Premièrement, les pouvoirs organisateurs doivent tenir une comptabilité par établissement d'enseignement. L'arrêté royal du 2 août 1973 définit un établissement d'enseignement comme un ensemble pédagogique comprenant un ou plusieurs niveaux d'enseignement dépendant d'un même pouvoir organisateur. Tous les niveaux d'enseignement doivent soit être dans un même ensemble de bâtiments, peu importe qu'il y ait un ou plusieurs chefs d'établissements, soit avoir un même chef d'établissement, peu importe qu'ils se trouvent ou non dans un même ensemble de bâtiments. Par conséquent, un pouvoir organisateur d'une école ayant plusieurs lieux d'implantation avec une même direction doit tenir une seule comptabilité pour cette école mais il peut toutefois tenir une comptabilité par implantation et présenter une comptabilité consolidée à la fin de l'année. Par ailleurs, lorsque l'ensemble pédagogique comprend plusieurs niveaux d'enseignement, la centralisation de la comptabilité doit faire la distinction entre les dépenses communes à tous les niveaux d'enseignement et les dépenses propres d'un niveau d'enseignement auquel aurait été accordé une subvention différente. De plus, les dépenses propres doivent être ventilées entre les différents niveaux d'enseignement au prorata de la part de chacun de ces niveaux dans l'ensemble des subventions de fonctionnement reçues. Toute dérogation à ces règles doit faire l'objet d'une approbation par le Ministre compétent.

Deuxièmement, la comptabilité des pouvoirs organisateurs doit respecter les règles suivantes :

- L'année comptable doit correspondre à l'année civile ;
- La comptabilité doit comprendre un journal relatif aux frais de fonctionnement et d'équipement, un livre de caisse et un livre relatif au compte bancaire. Les opérations doivent être encodées par ordre chronologique ;
- Un inventaire permanent des acquisitions doit être tenu ;
- Les documents doivent être conservés pendant 5 ans ;
- Le livre financier doit contenir toutes les subventions versées par l'Etat, toutes les subventions des provinces et communes autorisées par l'article 33 de la loi du 29 mai 1959, soit les subventions accordées dans le cadre de la tutelle sanitaire et des avantages sociaux, ainsi que toutes les autres recettes ;
- Les recettes non utilisées en fin d'exercice doivent être reportées à l'année suivante.

Quelques remarques sont à formuler par rapport à ces règles. Pour la tenue des journaux comptables, suite à l'entrée en vigueur de la loi du 27 juin 1921 sur les ASBL telle que modifiée par la loi du 2 mai 2002, l'obligation de tenir un journal spécifique aux frais de fonctionnement et d'équipement n'a plus de raison d'être. En effet, la loi sur les ASBL impose l'encodage de

chaque pièce numérotée et par ordre chronologique dans le journal comptable adéquat. Le Secrétariat général de l'enseignement catholique (SeGEC) conseille toutefois sur son site, pour plus de clarté, de tenir deux journaux d'entrées : « l'un relatif aux achats imputables aux subventions, l'autre concernant les achats réalisés sur fonds propres. Dans le même ordre d'idée, on tiendra alors deux journaux de sorties et deux comptes bancaires ».

Pour terminer, les pouvoirs organisateurs ne peuvent revendre ou céder le matériel acquis à l'aide des subventions sans autorisation préalable de l'Etat.

À partir de la comptabilité tenue selon les règles précitées, les pouvoirs organisateurs doivent établir un décompte final. Ce dernier permet aux pouvoirs organisateurs de justifier l'utilisation qui a été faite des subventions de fonctionnement. Il est établi à la fin de chaque année civile et est remis à la Communauté française et au diocèse pour l'enseignement fondamental et à la Communauté française et au SeGEC pour l'enseignement secondaire au plus tard le 31 mars de l'année civile qui suit la clôture des comptes.

2.5.4. *Marchés publics*

Les ASBL pouvoirs organisateurs sont soumises à la législation relative aux marchés publics. En effet, selon le service juridique du SeGEC, « lorsqu'une entité juridique a la qualité de pouvoir adjudicateur, elle est soumise à la réglementation marchés publics pour toute opération qu'elle accomplit, et cela quelle que soit la source du financement »²⁸. L'article 2 de la loi du 17 juin 2016 relative aux marchés publics définit un pouvoir adjudicateur comme, entre autres, « les organismes de droit public et personnes, quelles que soient leur forme et leur nature qui, à la date de la décision de lancer un marché ont été créés pour satisfaire spécifiquement des besoins d'intérêt général ayant un caractère autre qu'industriel ou commercial, et sont dotés d'une personnalité juridique, et (...) leurs activités sont financées majoritairement par [les pouvoirs publics] »²⁹. Les ASBL pouvoirs organisateurs correspondent à cette définition et sont, par conséquent, des pouvoirs adjudicateurs. Premièrement, elles ont été créées pour un besoin d'intérêt général, celui de l'enseignement. Deuxièmement, elles sont dotées de la personnalité juridique en vertu de la loi du 27 juin 1921 sur les ASBL et enfin, leurs activités sont majoritairement financées par des autorités publiques, en l'occurrence la Communauté française, comme expliqué ci-dessus.

²⁸ SeGEC (2018), *Mise en œuvre par les ASBL PO de la législation "marchés publics"*, p.13.

²⁹ Loi du 17 juin 2016 relative aux marchés publics, *M.B.*, 14 juillet 2016.

Un marché public est défini par l'article 2 de la loi du 17 juin 2016 comme « le contrat à titre onéreux conclu entre un ou plusieurs opérateurs économiques et un ou plusieurs adjudicateurs et ayant pour objet l'exécution de travaux, la fourniture de produits ou la prestation de services ». Les opérateurs économiques sont soit des entrepreneurs dans le cas d'un marché de travaux, des fournisseurs dans le cas d'un marché de fournitures ou des prestataires de services dans le cas d'un marché de services.

Dans le cadre d'un marché public, les pouvoirs organisateurs des écoles doivent respecter les principes généraux de la loi du 17 juin 2016. L'article 4 impose que « les adjudicateurs traitent les opérateurs économiques sur un pied d'égalité et sans discrimination et agissent d'une manière transparente et proportionnée ». De plus, « un adjudicateur ne peut concevoir un marché public dans l'intention (...) de limiter artificiellement la concurrence. La concurrence est considérée comme artificiellement limitée lorsqu'un marché est conçu dans l'intention de favoriser ou de défavoriser indûment certains opérateurs économiques »³⁰. Ensuite, l'article 9 impose que les marchés publics soient passés à forfait c'est-à-dire sur base d'un prix forfaitaire qui ne pourra plus être modifié substantiellement une fois l'opération entamée. La loi du 17 juin 2016 mentionne encore d'autres principes généraux à respecter en ses articles 4 à 16.

2.5.5. La tutelle sanitaire et les avantages sociaux

Afin de garantir l'égalité entre les différents réseaux d'enseignement, les communes, les provinces et la Commission communautaire française (Cocof) doivent accorder aux établissements de l'enseignement libre subventionné les mêmes avantages qu'elles accorderaient aux écoles qu'elles organisent. Le but est d'éviter qu'une école communale, provinciale ou organisée par la Cocof soit privilégiée par les parents car elles disposent de plus d'avantages (par exemple, garderies gratuites, confection de repas, etc.) que l'école libre du même périmètre et de même catégorie. Cette intervention des communes, provinces et de la Cocof au profit de l'enseignement libre est régie par l'article 33 de la loi du 29 mai 1959. Cet article précise que l'intervention se limite « à la tutelle sanitaire et aux avantages sociaux accordés aux élèves ». Le décret du 7 juin 2001 relatif aux avantages sociaux³¹ dresse une liste limitative des avantages sociaux et est d'application pour l'enseignement fondamental et secondaire, ordinaire et spécialisé, subventionnés par la Communauté française. Les avantages sociaux repris à l'article 2 de ce décret sont les suivants :

³⁰ Loi du 17 juin 2016 précitée, art. 5.

³¹ M.B., 26 juin 2001, *err.*, M.B. 12 septembre 2001.

« 1° l'organisation de restaurants et de cantines scolaires, à l'exception des restaurants d'application liés à des sections du secteur de l'hôtellerie et de l'alimentation ;

2° la distribution d'aliments et de friandises ainsi que de jouets hors matériel propre aux activités d'enseignement ;

3° l'organisation de l'accueil des élèves, quelle qu'en soit la forme, une heure avant le début et une heure après la fin des cours ;

4° la garderie du repas de midi dont la durée, pour entrer dans le champ d'application du présent article, est comprise entre une demi-heure et une heure ;

5° la distribution de vêtements hors les vêtements propres à l'enseignement ;

6° l'organisation de colonies scolaires spécifiques pour enfants présentant une santé déficiente ;

7° l'accès aux piscines, accessibles au public, ainsi que le transport y relatif dans le cas où la piscine fréquentée pendant l'horaire scolaire n'est pas située sur le territoire de la commune ;

8° l'accès aux infrastructures communales, provinciales et de la Commission communautaire française permettant une activité éducative, à l'exception des bâtiments scolaires en ce compris les piscines, sauf celles visées au 7° ;

9° l'accès aux plaines de jeux organisées et aux cures de jour pendant le temps scolaire et pendant les vacances sur le territoire de la commune ;

10° les aides financières ou en nature à des groupements, associations ou organismes, dont un des objets est l'octroi d'aides sociales qui seraient réservées aux élèves ».

Pour bénéficier des avantages sociaux qui seraient attribués à une école communale, provinciale ou organisée par la Cocof de même catégorie et située dans le même périmètre, le pouvoir organisateur doit en faire la demande écrite à la commune, province ou à la Cocof.

2.5.6. Sanctions

En cas de « déclaration fausse ou inexacte faite dans le but d'influencer le calcul du montant des subventions », des sanctions ont été prévues par l'article 35 de la loi du 29 mai 1959. D'une part, les établissements peuvent se voir priver des subventions pendant une période de maximum 6 mois par infraction. D'autre part, la restitution des subventions indûment versées, le cas échéant, peut être exigée.

2.6. Autres sources de financement des ASBL PO

2.6.1. Perception d'un minerval

Les pouvoirs organisateurs ne peuvent pas financer leurs activités via la perception d'un minerval. L'article 12 de la loi du 29 mai 1959 mentionne que « l'enseignement gardien, primaire et secondaire de plein exercice est gratuit dans les établissements de l'Etat et dans ceux qu'il subventionne en vertu de la présente loi. (...) Aucun minerval direct ou indirect ne peut être perçu ou accepté. ». Toutefois, l'article 12, §1bis de la loi du 29 mai 1959 précise qu'un droit d'inscription annuel pour les inscriptions en septième année de l'enseignement secondaire général peut être réclamé aux élèves. Le produit de ces droits d'inscription est déduit de la première tranche des subventions de fonctionnement. De plus, l'article 59 de la loi du 21 juin 1985 concernant l'enseignement³² mentionne qu'un droit d'inscription peut également être réclamé aux élèves et étudiants « qui ne sont pas soumis à l'obligation scolaire et qui ne sont pas ressortissants des Etats membres des Communautés européennes et dont les parents ou le tuteur légal non belges ne résident pas en Belgique ». Enfin, l'article 100 du décret-mission de l'enseignement³³ détaille les frais qui peuvent être facturés aux élèves ou à leurs parents si l'élève est mineur, à leur coût réel sans être considéré comme perception d'un minerval. Premièrement, il s'agit des « droits d'accès à la piscine et aux activités culturelles et sportives s'inscrivant dans le projet pédagogique du pouvoir organisateur ou dans le projet d'établissement ainsi que les déplacements qui y sont liés », tant dans l'enseignement fondamental que secondaire. Deuxièmement, pour l'enseignement secondaire uniquement, il s'agit des photocopies distribuées aux élèves dans certaines limites arrêtées par le Gouvernement et du prêt de livres scolaires, d'équipements personnels et d'outillage. Pour finir, les frais facultatifs peuvent aussi être facturés aux élèves pour autant qu'ils soient liés au projet pédagogique, peu importe le type d'enseignement. Les pouvoirs organisateurs peuvent également mettre en place un paiement forfaitaire correspondant au coût moyen réel des frais. Les pouvoirs organisateurs sont tenus de communiquer par écrit au début de l'année scolaire aux élèves, ou à leurs parents si l'élève est mineur, l'estimation du montant des frais qui seront réclamés ainsi que leur ventilation. Au cours de l'année scolaire, les pouvoirs organisateurs doivent communiquer par écrit aux élèves ou leurs parents, des décomptes périodiques de l'ensemble des frais réclamés pour la période considérée.

³² M.B., 06 juillet 1985.

³³ Décret de la Communauté française du 24 juillet 1997 définissant les missions prioritaires de l'enseignement fondamental et de l'enseignement secondaire et organisant les structures propres à les atteindre, M.B., 23 septembre 1997.

Des sanctions sont prévues par l'article 101 du décret-mission de l'enseignement pour les pouvoirs organisateurs qui ne respecteraient pas l'article 100 de ce même décret décrivant les frais qui peuvent être réclamés aux élèves ou à leurs parents.

2.6.2. Le financement des infrastructures scolaires

Les pouvoirs organisateurs de l'enseignement libre subventionné peuvent également faire appel à différents systèmes de subventionnement pour le financement de leurs bâtiments scolaires. Il en existe quatre différents : le système proposé par le service général des infrastructures scolaires subventionnées (S.G.I.S.S.), le programme prioritaire de travaux (P.P.T.), le programme de création de places (C.P.) et le programme d'utilisation rationnelle de l'énergie dans les bâtiments (U.R.E.B.A.).

Premièrement, le S.G.I.S.S. gère le Fonds de garantie des bâtiments scolaires auquel peuvent faire appel les pouvoirs organisateurs de l'enseignement libre subventionné afin d'obtenir de l'aide pour le financement de leurs infrastructures scolaires. Lorsqu'un pouvoir organisateur contracte un emprunt auprès d'une banque pour le financement de l'achat, de la construction, de travaux d'aménagement, de modernisation et d'agrandissement ainsi que du premier équipement de bâtiments destinés aux établissements scolaires, centres PMS et internats, il doit respecter une procédure spécifique et peut demander à bénéficier de l'aide octroyée par le Fonds de garantie. Cette aide consiste en l'octroi de la garantie de la Fédération Wallonie-Bruxelles pour le remboursement en capital des emprunts contractés. Cette garantie est assortie d'une subvention en intérêts qui correspond à la différence entre le taux de l'emprunt et le taux de 1,25 %. Les intérêts correspondant au taux de 1,25 % sont à charge du pouvoir organisateur.

Deuxièmement, le pouvoir organisateur d'une école qui, pour accueillir des élèves cumulant des handicaps socio-culturels, doit aménager ses infrastructures scolaires peut demander à bénéficier du P.P.T. C'est le cas aussi des pouvoirs organisateurs qui ont besoin de travaux dans un court délai car les infrastructures sont vétustes, dégradées ou inadaptées au niveau de la sécurité, de l'hygiène et/ou de la performance énergétique. Le P.P.T a aussi pour but d'aider ceux qui, manifestement, ne disposent pas de moyens financiers suffisants pour entretenir leurs bâtiments scolaires. Un pouvoir organisateur pourrait également faire appel au P.P.T lorsqu'il désire améliorer l'accessibilité de ses établissements scolaires aux personnes à mobilité réduite. Ce programme remplace les anciens programmes P.U. et P.T.P.N., respectivement le programme d'urgence et le programme des travaux de première nécessité. Le P.P.T. ne finance pas la totalité des travaux. Le pourcentage d'intervention de la Fédération Wallonie-Bruxelles

via le P.P.T. diffère selon le type et le niveau d'enseignement. Pour l'enseignement fondamental ordinaire et spécialisé, il est de 70 %. Tandis que pour l'enseignement secondaire ordinaire et spécialisé, l'enseignement de promotion sociale, les internats, les centres PMS et l'enseignement artistique à horaire réduit, le pourcentage d'intervention est de 60 %. Pour tous les types et niveaux d'enseignement, les implantations reconnues en discrimination positive bénéficient d'une majoration de ce taux de 10 %. Le solde non couvert par le P.P.T. peut être financé, via le S.G.I.S.S., par un emprunt garanti par la Fédération Wallonie-Bruxelles et une subvention en intérêts.

Ensuite, le programme de créations de places permet aux pouvoirs organisateurs d'écoles situées dans des zones en tension démographique de demander un subside pour le financement de l'achat d'immeubles ou de terrains, ou pour le financement de travaux d'aménagement ou de construction dans le but de créer de nouvelles places. Pour cela, chaque année, la Fédération Wallonie-Bruxelles lance un appel à projets auquel les écoles se trouvant dans cette situation peuvent répondre.

Pour bénéficier de l'intervention de la Fédération Wallonie-Bruxelles dans le cadre du S.G.I.S.S., du P.P.T. et du C.P., les pouvoirs organisateurs doivent remplir huit conditions fixées par décrets ou arrêtés.

- Première condition : le pouvoir organisateur doit être une personne morale ;
- Deuxième condition : le pouvoir organisateur doit disposer d'un droit réel, c'est-à-dire qu'il doit être propriétaire, emphytéote ou bénéficier d'un droit de superficie sur le bâtiment scolaire. La durée minimale du droit réel doit être de trente ans mais elle doit aussi dépasser la durée de l'emprunt d'au moins dix ans. De plus, en cas de subside dépassant un certain plafond déterminé par les autorités publiques, pour le P.P.T. et le programme de C.P., le pouvoir organisateur doit faire appel à une structure S.P.A.B.S.C. (Société patrimoniale d'administration des bâtiments scolaires catholiques) afin que le propriétaire lui cède son bâtiment ;
- Troisième condition : l'école doit respecter les normes de rationalisation et de programmation. Cela signifie qu'elle doit scolariser chaque année un nombre minimum d'élèves déterminé par les autorités publiques. Les normes de rationalisation concernent les écoles déjà implantées. Tandis que les normes de programmation concernent les écoles qui doivent atteindre un nombre minimum d'élèves pour pouvoir en accueillir pour la première fois ;

- Quatrième condition : si le pouvoir organisateur veut construire un bâtiment ou effectuer une rénovation lourde de ses bâtiments, aucun bâtiment scolaire inoccupé, érigé partiellement ou entièrement avec intervention des pouvoirs publics, ne doit être disponible dans les environs ;
- Cinquième condition : les normes de superficie doivent être respectées, sauf en cas de rénovation légère ;
- Sixième condition : les normes financières doivent être respectées. Cela signifie que le coût du projet par mètre carré ne peut dépasser un certain montant déterminé par la Fédération Wallonie-Bruxelles ;
- Septième condition : la Commission d'avis doit remettre son accord. Pour l'enseignement catholique, le SeGEC a mis en place une commission d'avis chargée d'examiner la capacité de remboursement du pouvoir organisateur ;
- Huitième condition : le pouvoir organisateur doit appliquer la législation des marchés publics pour l'attribution du marché de travaux, du marché de services et du marché de fournitures dans le cadre de ses travaux ou de l'achat d'un bâtiment.

Finalement, le programme U.R.E.B.A. de la Région wallonne a pour but d'accorder des subsides à certains organismes, dont les ASBL PO, qui veulent réduire la consommation énergétique de leurs bâtiments. La Région wallonne intervient pour 50 % des frais engagés lors de la réalisation d'un audit énergétique, d'une étude de pré-faisabilité ou de l'installation d'une comptabilité énergétique. Ce pourcentage d'intervention est ramené à 25 % si les frais font l'objet d'un autre subventionnement, comme le P.P.T. par exemple. En ce qui concerne les frais engagés lors d'investissements visant à améliorer la performance énergétique d'un bâtiment et lors d'investissements visant à utiliser des sources d'énergies renouvelables, la Région wallonne intervient à concurrence de 30 % ou 15 % si les frais font l'objet d'un autre subventionnement.

Pour bénéficier du subventionnement U.R.E.B.A., les pouvoirs organisateurs doivent respecter certaines conditions selon le type de travaux ou d'études envisagés. Tout d'abord, pour tous les types de travaux ou d'études, le bâtiment qui va faire l'objet d'une amélioration au point de vue énergétique doit appartenir au pouvoir organisateur, soit il est propriétaire, soit il est emphytéote. Ensuite, en ce qui concerne l'audit énergétique, ce dernier doit être réalisé par un auditeur agréé et répondre au cahier des charges de l'annexe II de l'arrêté du Gouvernement wallon du 10 avril 2003 relatif à l'octroi de subventions aux personnes de droit public et aux organismes non commerciaux pour la réalisation d'études et de travaux visant l'amélioration

de la performance énergétique des bâtiments. L'étude de pré-faisabilité doit, quant à elle, répondre au cahier des charges de l'annexe III du même arrêté. En cas de comptabilité énergétique, le système doit correspondre à la description de l'annexe I de l'arrêté. Enfin, pour bénéficier de la subvention pour les investissements visant à améliorer la performance énergétique d'un bâtiment, il faut que le bâtiment ait au moins dix ans et qu'il soit affecté aux activités principales du pouvoir organisateur. De plus, l'investissement doit valoir au minimum 2.500,00 € et respecter les termes de l'annexe V de l'arrêté du 10 avril 2003.

3. Particularités de la comptabilité des ASBL PO

Les ASBL gérant des écoles présentent des comptabilités particulières. D'ailleurs, un PCMN adapté au secteur de l'enseignement (voir Annexe 1) a été établi pour tenir la comptabilité de ces ASBL. Tout d'abord, le subventionnement des écoles, très diversifié, demande pour chaque type de subventionnement, un traitement comptable spécifique. Ensuite, les écoles peuvent bénéficier d'emprunts garantis par diverses instances publiques dont le traitement comptable peut présenter certaines particularités. Les immobilisations présentent aussi une comptabilisation spéciale liée aux droits de propriété que détient ou non l'ASBL PO, à l'établissement du décompte final et à leurs amortissements. Enfin, les dernières spécificités liées à la comptabilité concernent le périmètre comptable et la fiscalité des ASBL PO.

3.1. Les subventions

3.1.1. Les subventions-traitements

Les subventions-traitements de la Communauté française servent à payer une partie du personnel, comme expliqué dans le point 2.5.1. *Les subventions-traitements et les subventions de fonctionnement*, et sont directement payées au personnel concerné. Toutefois, les charges de rémunération et de cotisations patronales d'assurances sociales doivent être enregistrées dans la comptabilité de l'ASBL PO. Le subsidie est, quant à lui, enregistré en compte de produits (voir Figure 2). Par contre, les provisions pour pécules de vacances relatives à ce personnel ne doivent pas être enregistrées dans la comptabilité.

Journal des opérations diverses		
Rémunérations- Autres frais de personnel (non décompte final)	620400	Montant de la rémunération brute des professeurs (débit)
Cotisations patronales d'assurances sociales (non DF)	621000	Cotisation patronale (débit)
à Subvention traitement	73****	Montant des subventions traitements (crédit)

Figure 2 : Ecriture-type de la comptabilisation des subventions-traitements (SeGEC, 2009, p.73)

Bien que la comptabilité fasse apparaître les frais relatifs au personnel bénéficiant de subventions-traitements, le bilan social ne reprend pas les informations concernant ce personnel.

3.1.2. Les subventions de fonctionnement

Dans le PCMN adapté au secteur de l'enseignement (voir Annexe 1), la distinction entre les comptes liés au décompte final et les autres a été faite pour faciliter l'établissement du décompte final. De cette manière, il est plus aisé pour les pouvoirs organisateurs de justifier l'utilisation qu'ils ont faite des subventions de fonctionnement.

Par ailleurs, comme expliqué dans le point 2.5.2. *Les modalités de paiement des subventions de fonctionnement*, les subventions de fonctionnement correspondant à une année scolaire sont liquidées en deux tranches. La première tranche est payée à l'ASBL PO le 20 janvier de l'année scolaire correspondante et la deuxième le 20 septembre suivant. Par exemple, les subventions de fonctionnement correspondant à l'année scolaire 2016-2017 ont été payées en deux tranches : la première le 20 janvier 2017 et la deuxième le 20 septembre 2017. Les subventions de fonctionnement relatives à l'année scolaire 2016-2017 ont donc toutes été encodées dans les comptes de l'année 2017. Or une partie de ces subventions est relative à 2016 puisque la période à laquelle elles correspondent s'étale du 1^{er} septembre 2016 au 30 juin 2017. Par conséquent, pour que la comptabilité reflète l'image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'ASBL PO, le produit de 2016 doit être encodé sur 2016 et non sur 2017. Dans le même ordre d'idées, pour que l'année 2017 reflète la réalité, il faudra enregistrer le produit relatif aux subventions de fonctionnement du mois de septembre à décembre 2017 qui seront payées le 20 janvier 2018. Pour cela, deux méthodes sont possibles. Soit le pouvoir organisateur utilise le compte de régularisations *Produits acquis* en contrepartie du compte de produits crédité du montant de la subvention correspondant aux mois de septembre à décembre (voir Figure 3). Soit il utilise le compte de créances *Produits à recevoir* à la place du compte de régularisations (voir Figure 4). Toutefois, il devra garder la même logique d'une année à l'autre pour respecter le principe de permanence des méthodes.

Journal des opérations diverses			
<i>Produits acquis</i>	491000		Montant calculé ci-dessus (débit)
à <i>Subvention de fonctionnement</i>	737000	DF	Montant calculé ci-dessus (crédit)

Figure 3 : Ecriture-type de la comptabilisation d'un produit acquis dans le cadre des subventions de fonctionnement (SeGEC, 2009, p.90)

Journal des opérations diverses		
<i>Produits à recevoir</i>		
<i>OU créances</i>	414010	
<i>diverses</i>	416000	Montants du remboursement des frais (débit)
<i>à Autres produits</i>		
<i>d'exploitation OU</i>		
<i>Autres produits</i>		
<i>d'exploitation (non</i>	748000	
<i>DF)</i>	749000	Montants du remboursement des frais (crédit)

Figure 4 : Ecriture-type de la comptabilisation d'un produit à recevoir (SeGEC, 2009, p.97)

3.1.3. La tutelle sanitaire et les avantages sociaux

Les subsides reçus dans le cadre de la tutelle sanitaire et des avantages sociaux de la part des communes et des provinces sont enregistrés totalement en produits l'année de leur réception. Ils ne doivent donc pas être enregistrés dans un compte de passif *Subsides en capital*.

Par ailleurs, ces subsides doivent être repris dans le décompte final pour le secondaire mais pas pour le fondamental.

3.1.4. Les subsides en capital

Les subsides en capital reçus par l'ASBL PO, tels que ceux reçus dans le cadre du Programme prioritaire de travaux (P.P.T.), sont encodés dans un compte de passif *Subsides en capital*. Ce compte est débité au même rythme que les amortissements du bien investi grâce aux subsides en contrepartie d'un compte de produits (voir Figure 5).

- Réception du subside

Journal financier		
<i>Banque</i>	550000	Montant total du subside (débit)
<i>à Subsides en</i>		Montant total du subside (crédit)
<i>capital</i>	151000	

- Réduction des subsides capital/intérêt dans les mêmes proportions que l'amortissement de l'immobilisation subsidiée

Journal des opérations diverses		
<i>Dotation aux</i>		
<i>amortissements</i>		
<i>sur bâtiments et</i>		
<i>construction</i>	630220	Amortissement annuel de l'immobilisation (débit)
<i>à Amortissements</i>		
<i>actés sur autres</i>		
<i>installations</i>	231900	Amortissement acté de l'immobilisation (crédit)

Journal des opérations diverses		
<i>Subsides en</i>		
<i>capital</i>	151000	Réduction annuelle du subside en capital (débit)
<i>à Subsides en</i>		Réduction annuelle du subside en capital (crédit)
<i>capital/intérêts</i>	736000	

Figure 5 : Ecriture-type de la comptabilisation d'un subside en capital (SeGEC, 2009, p. 57)

3.2. Les emprunts garantis

Les ASBL PO peuvent bénéficier d'une garantie de la Fédération Wallonie-Bruxelles pour les emprunts qu'elles ont contractés pour leurs infrastructures scolaires, comme expliqué au point 2.6.2. *Le financement des infrastructures scolaires.*

Concernant ces emprunts garantis, le SeGEC mentionne toujours dans ces documents l'utilisation des subventions de fonctionnement pour le remboursement de ces emprunts. Dans ces documents, le SeGEC explique que les subventions de fonctionnement peuvent être utilisées pour le remboursement des emprunts garantis. Pour pouvoir utiliser le maximum autorisé, soit 25 %, il convient pour l'ASBL PO de constituer une réserve lorsque l'annuité payée n'atteint pas 25 %. D'une part, le compte de charges *Dotations aux fonds affectés au remboursement d'emprunts garantis* sera débité de la différence entre l'annuité et les 25 %. D'autre part, le compte de passif *Fonds affectés au remboursement d'emprunts garantis* sera crédité du même montant (voir Figure 6).

Journal des opérations diverses			
<i>Dotations aux fonds affectés au remboursement d'emprunts garantis</i>	691200	DF	On reprend le montant égal à 25% des subventions perçues - l'annuité versée (débit)
<i>à Fonds affectés au remboursement d'emprunts garantis</i>	132100		On reprend le montant égal à 25% des subventions perçues - l'annuité versée (crédit)

Figure 6 : Ecriture-type de la comptabilisation d'une réserve pour remboursement d'emprunts (SeGEC, 2009, p. 56)

Lorsque l'annuité sera supérieure aux 25 %, le fonds pourra être utilisé. Dans ce cas, d'une part, le compte de produits *Prélèvements sur fonds affectés au remboursement d'emprunts garantis* sera crédité de la différence entre l'annuité et les 25 % et d'autre part, le compte de passif *Fonds affectés au remboursement d'emprunts garantis* sera débité du même montant (voir Figure 7).

Journal des opérations diverses			
<i>Fonds affectés au remboursement d'emprunts garantis</i>	132100		On reprend le montant égal à l'annuité versée - 25% des subventions perçues (débit)
<i>à Prélèvement sur fonds affectés au remboursement d'emprunts garantis</i>	791200	DF	On reprend le montant égal à l'annuité versée - 25% des subventions perçues (crédit)

Figure 7 : Ecriture-type de la comptabilisation d'une réserve pour remboursement d'emprunts (SeGEC, 2009, p. 56)

Les subventions de fonctionnement ne peuvent être utilisées que pour les emprunts garantis. Il n'y a donc pas de constitution d'un fonds au passif du bilan pour les emprunts non garantis. Toutefois, comme expliqué au point 2.5.1. *Les subventions-traitements et les subventions de fonctionnement*, cette utilisation des subventions de fonctionnement n'est plus mentionnée dans la loi.

3.3. Les emprunts CRAC

Les emprunts souscrits par une école et garantis par la Région wallonne dans le cadre soit de l'UREBA Exceptionnel, soit de l'Efficienne énergétique sont comptabilisés de manière particulière. Ces programmes, remplacés aujourd'hui par le programme de subventionnement UREBA expliqué au point 2.6.2. *Le financement des infrastructures scolaires*, consistaient en un subside octroyé au pouvoir organisateur dans le but de financer des travaux d'amélioration énergétique des bâtiments. Au terme de l'achèvement des travaux et de la liquidation du subside, ce dernier prenait la forme d'un emprunt.

Pour bénéficier de ce programme, l'école devait ouvrir un compte à son nom auprès de la banque Dexia, renommée aujourd'hui « Belfius ». La banque mettait alors des fonds à disposition sous forme d'ouverture de crédit au nom de l'école. Les intérêts dus sur les montants prélevés sont débités du compte bancaire de l'école ouvert pour cette opération. Les tranches de capital à rembourser sont, elles aussi, débitées de ce compte bancaire. Les charges de capital et d'intérêts sont intégralement remboursées à l'école par la Région wallonne via le Centre Régional d'Aide aux Communes (C.R.A.C.).

L'ASBL PO bénéficiant de ce subventionnement a donc dû comptabiliser une dette envers la banque Dexia ainsi qu'une créance de la Région wallonne pour une valeur égale au subventionnement garantie par la Région wallonne. Quant au subside en intérêts, il est comptabilisé en compte de produits.

En pratique et en faisant l'hypothèse que la lettre du C.R.A.C. et les travaux soient réalisés durant la même année, lorsque l'argent est mis à disposition, l'ASBL PO encode une dette financière en contrepartie de l'argent mis à disposition par la banque pour le financement des travaux et une créance de la Région wallonne en contrepartie d'un compte de passif *Subsides en capital* (voir Figure 8).

2. Versement de l'avance de 50%		
55 – CC Dexia CRAC :		45.000,00 €
@ 43 – Dettes en compte courant :		45.000,00 €
29 – Créance sur le Pouvoir subsidiant :		45.000,00 €
@ 151 – Subsidies en capital :		45.000,00 €

Figure 8 : Exemple de comptabilisation d'un emprunt CRAC (SeGEC, 2009, p.3)

Les factures relatives aux travaux sont encodées en compte d'actif *Autres immobilisations corporelles* (voir Figure 9).

3. Comptabilisation des travaux sur base des factures reçues		
26 – Aménagement des locaux :		50.000,00 €
@ 44 – Fournisseurs :		50.000,00 €
26 – Aménagement des locaux :		40.000,00 €
@ 44 – Fournisseurs :		40.000,00 €
26 – Aménagement des locaux :		10.000,00 €
@ 44 – Fournisseurs :		10.000,00 €

Figure 9 : Exemple de comptabilisation d'un emprunt CRAC (SeGEC, 2009, p.3)

Elles sont ensuite payées grâce à l'argent mis à disposition sur le compte bancaire de l'école ouvert pour l'opération (voir Figure 10).

44 – Fournisseur :		50.000,00 €
@ 55 – CC Dexia CRAC :		50.000,00 €
44 – Fournisseur :		40.000,00 €
@ 55 – CC Dexia CRAC :		40.000,00 €
44 – Fournisseur :		10.000,00 €
@ 55 – CC Banque :		10.000,00 €

Figure 10 : Exemple de comptabilisation d'un emprunt CRAC (SeGEC, 2009, p.5)

Lorsque les travaux sont terminés, l'argent mis à disposition est transformé en un prêt consolidé. Dans sa comptabilité, l'ASBL PO enregistre donc une dette à long terme pour la même valeur que le prêt consolidé et débite la dette financière qu'elle a encodée auparavant (voir Figure 11).

6. Au terme des travaux, transformation des avances en compte courant en un prêt consolidé		
43 – Dettes en compte courant :		90.000,00 €
@ 170 – Dette CRAC :		90.000,00 €

Figure 11 : Exemple de comptabilisation d'un emprunt CRAC (SeGEC, 2009, p.4)

En fin d'exercice, elle procède aux amortissements des travaux enregistrés en compte d'actif *Autres immobilisations corporelles* et amortit au même rythme le subside en capital enregistré. Elle reclasse également la partie de la dette à long terme et la partie de la créance à long terme échéant l'exercice comptable suivant en dette et créance à court terme (voir Figure 12).

7. Reclassement de fin d'exercice		
63 – Dotation aux amortissements (5%) :		5.000,00 €
@ 269 – Amortissements Actés sur Aménagement :		5.000,00 €
151 – Subside en capital :		4.500,00 €
@ 736 – Subside en capital :		4.500,00 €
41 – Part CT Créance LT :		4.500,00 €
@ 29 – Créance LT sur région wallonne		4.500,00 €
170 – Dette LT CRAC :		4.500,00 €
@ 420 – Dette CRAC CT :		4.500,00 €

Figure 12 : Exemple de comptabilisation d'un emprunt CRAC (SeGEC, 2009, p.6)

Durant les exercices comptables suivants, l'ASBL PO crédite le compte de créance à court terme en contrepartie du compte d'actif *Banque* dans sa comptabilité. Ensuite, lorsque la banque prélève sur le compte bancaire de l'école l'argent pour rembourser la tranche de capital arrivée à échéance, l'ASBL PO débite sa dette à court terme en contrepartie du compte bancaire dans sa comptabilité. Les intérêts débités du compte bancaire de l'école sont enregistrés en comptes de charges en contrepartie d'un compte de produits *Subsides en intérêts* (voir Figure 13).

55 – Banque (CRAC)	4.500,00 €
@ 41 – Part CT Créance LT	4.500,00 €
420 – Dette CRAC CT	4.500,00 €
@ 55 – Banque (CRAC)	4.500,00 €
650 – Charge financière sur emprunt CRAC :	650,00 €
@ 736 – Subside en intérêts :	650,00 €

Figure 13 : Exemple de comptabilisation d'un emprunt CRAC (SeGEC, 2009, p.6)

Dans le cas où le subside de la Région wallonne ne couvrirait pas tous les travaux, l'ASBL PO peut choisir de financer le solde des travaux par un emprunt complémentaire ou de payer ce solde avec ses fonds propres. Dans le cas d'un emprunt complémentaire, elle encode une dette à long terme correspondant à la valeur du capital emprunté et procède, en fin d'exercice, au reclassement de la partie de la dette à long terme échéant l'année suivante en dette à court terme.

3.4. Les immobilisations

3.4.1. La pleine propriété

Pour les terrains et constructions, les installations, machines et outillages, le mobilier et le matériel roulant et le compte *Autres immobilisations incorporelles*, une distinction a été prévue dans le PCMN adapté au secteur de l'enseignement entre les immobilisations détenues en pleine propriété et les autres (voir Annexe 1). D'une part, les immobilisations appartenant à l'association en pleine propriété correspondent aux biens détenus par l'ASBL PO de manière durable avec tous les droits d'un propriétaire, c'est-à-dire le droit de vendre, hypothéquer, détruire, etc. D'autre part, tous les biens détenus de manière durable pour lesquels l'association a la jouissance mais ne détient pas tous les droits d'un propriétaire sont enregistrés dans les comptes *Autres des immobilisations*. C'est, par exemple, le cas des biens immeubles financés par des emprunts garantis par le Fonds de garantie des bâtiments scolaires. En effet, le Fonds impose des limites à l'usage et au droit de disposition de ce bien immeuble.

En cas d'emphytéose, si le canon, c'est-à-dire la redevance annuelle payée au propriétaire pour pouvoir jouir de son bien, n'a pas pour but de reconstituer la valeur du bien, le bien ne sera pas valorisé en tant qu'immobilisation dans la comptabilité. Seule la redevance sera enregistrée dans un compte de charges. Dans le cas contraire, cette opération est traitée comptablement comme une opération de leasing. Toutefois, ce deuxième cas est très rare. Il peut arriver aussi que le canon soit payé anticipativement au début du contrat. Dans ce cas, un compte d'immobilisations sera débité pour la valeur du canon et des amortissements seront actés annuellement.

Lorsque l'ASBL PO bénéficie d'un commodat, elle peut enregistrer le bien soit selon le principe de la fonctionnalité constante, soit selon le principe du bail à loyer. D'une part, le principe de la fonctionnalité constante implique que le bien soit enregistré en tant qu'*Autres immobilisations corporelles* pour une valeur fixée par le conseil d'administration et que les frais liés au bien soient pris directement en charge. Ce principe est expliqué au point 3.3.3. *L'amortissement ou la fonctionnalité constante*. D'autre part, le principe du bail à loyer consiste à enregistrer tous les frais relatifs à l'immeuble en charges d'exploitation et à ne rien acter en immobilisations au bilan.

Enfin, dans le cas d'un transfert de propriété d'un bien à titre gratuit à une S.P.A.B.S.C. (Société patrimoniale d'administration des bâtiments scolaires catholiques), le pouvoir organisateur

débite le compte de passif *Patrimoine* et crédite le compte d'actif *Immobilisations corporelles* pour la valeur du bien immeuble dont la propriété a été cédée.

3.4.2. Le décompte final

Dans le PCMN adapté au secteur de l'enseignement (voir Annexe 1), un compte a été créé dans chaque rubrique d'immobilisations pour distinguer les investissements qui ont été acquis pendant l'année dans le but de faciliter l'établissement du décompte final.

3.4.3. L'amortissement ou la fonctionnalité constante

Le conseil d'administration de l'ASBL PO peut choisir entre deux méthodes pour évaluer ses immobilisations. Soit il les valorise à leur valeur d'acquisition et les amortit sur base de leur durée de vie estimée, soit il les valorise selon le principe de la fonctionnalité constante. Ce principe est défini par l'article 7, 6° de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations. « Lorsque la fonctionnalité d'une immobilisation corporelle est constante, le conseil d'administration de l'association ou de la fondation peut, moyennant mention et justification en annexe, décider de ne pas amortir cette immobilisation corporelle et de prendre en charge les coûts d'entretien et de remplacement qui y sont liés ». Cela implique donc de comptabiliser le bien à sa valeur d'acquisition sans acter d'amortissements et de prendre en charge tous les frais liés au bien. Les pouvoirs organisateurs peuvent décider d'appliquer ce principe, par exemple, pour des bâtiments âgés qui conservent leur fonctionnalité et donc une certaine valeur de façon permanente. Toutefois, il convient d'acter des provisions pour gros entretiens et grosses réparations afin de maintenir en état le bâtiment. Le SeGEC déconseille « d'appliquer ce principe aux nouveaux investissements »³⁴.

3.5. Le périmètre comptable

3.5.1. Les activités scolaires et parascolaires

L'article 1^{er} de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 rend applicable aux associations l'article 3 de la loi du 17 juillet 1975. Cette dernière a été intégrée au Code de droit économique. L'article III.83 du Code correspond à l'article 3 de la loi du 17 juillet 1975 et indique que « la comptabilité des personnes morales doit couvrir l'ensemble de leurs opérations, de leurs avoirs et droits de toute nature, de leurs dettes, obligations et engagements de toute nature ». Cela signifie que la comptabilité de l'ASBL PO doit être exhaustive et comprendre toutes les

³⁴ SeGEC, *Foire aux questions - Quels sont les différents principes relatifs aux amortissements ?*, En ligne <http://enseignement.catholique.be/segec/index.php?id=686>.

activités des écoles dont elle est responsable. A ce propos, le SeGEC mentionne sur son site internet que « doit se trouver dans les comptes ce qui relève du projet d'établissement et du projet pédagogique de l'école ainsi que les activités organisées sous la responsabilité effective du PO »³⁵. Par conséquent, le périmètre comptable d'une ASBL PO est composé des activités scolaires et parascolaires des écoles dont elle est responsable. Les activités scolaires sont celles qui relèvent du projet d'établissement et du projet pédagogique de l'école, c'est-à-dire toutes les activités d'enseignement. Les activités parascolaires, quant à elles, sont les activités facultatives liées à l'enseignement mais pas formellement prévues dans le cadre des programmes scolaires. Elles peuvent être gratuites ou payantes et ont lieu en dehors des périodes normales de cours. Les opérations relatives aux activités scolaires et parascolaires organisées par l'école doivent être enregistrées dans la comptabilité de l'école. C'est le cas, par exemple, des classes vertes organisées par l'école. La recette correspondant à l'argent récolté auprès des parents pour payer la classe verte doit apparaître en compte de produits dans le compte de résultats de l'ASBL PO. Les activités scolaires et parascolaires organisées par des tiers ne font en principe pas partie du périmètre comptable de l'ASBL PO. Toutefois, les activités organisées par des tiers au nom de l'école font partie du périmètre comptable de l'ASBL PO. Par exemple, le comité des parents organise la fancy-fair de l'école. Dans le cas où le comité des parents effectue les achats de biens et services et établit les factures au nom de l'école, alors la fancy-fair est une activité qui fait partie du périmètre comptable de l'ASBL PO. Les frais sont enregistrés en comptes de charges et l'argent récolté dans le cadre de la fancy-fair est enregistré en compte de produits. Il existe toutefois une particularité dans ce cas-là : puisque les parents ont avancé les fonds auprès des fournisseurs, l'association devra les rembourser. Pour cela, elle encode une dette en compte de bilan envers le comité des parents. Par contre, si le comité des parents effectue les achats en son nom propre, perçoit la recette de la fancy-fair et remet le solde à l'école, la fancy-fair ne fait pas partie du périmètre comptable de l'ASBL PO. Dans la comptabilité de l'ASBL PO, apparaîtra seulement, en compte de produits, le solde considéré comme un don de la part du comité des parents. Un des critères permettant de savoir si l'activité se trouve dans le périmètre comptable ou non de l'ASBL PO est le preneur de l'assurance Responsabilité Civile couvrant l'activité. Si le preneur est l'école, alors l'activité fait partie du périmètre comptable. Enfin, pour les activités hors du périmètre

³⁵ SeGEC, *Foire aux questions - Qu'entend-on par "périmètre de la comptabilité des écoles"?*, En ligne <http://enseignement.catholique.be/segec/index.php?id=691>.

comptable organisées dans les locaux de l'école par des tiers, si l'école reçoit une redevance pour l'occupation des locaux, elle doit enregistrer dans ses comptes la redevance perçue.

3.5.2. Les obligations découlant du Décret-mission de l'enseignement

En plus de ces activités, le périmètre comptable doit aussi reprendre les charges engendrées par les obligations décrites par le décret-mission de l'enseignement. L'ASBL PO doit supporter ces charges afin de garantir le principe de gratuité de l'enseignement. Certaines charges sont subventionnées et d'autres peuvent faire l'objet d'un remboursement à leur coût réel par les élèves ou leurs parents. La comptabilité de l'ASBL PO doit contenir à la fois les charges, les subventions et les produits correspondant aux remboursements des frais. En aucun cas, l'ASBL ne peut enregistrer le solde qui découlerait de la compensation entre les charges et les produits. En effet, l'article 25, §2 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés, rendu applicable aux grandes et très grandes ASBL par l'article 9 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003, interdit « toute compensation entre des avoirs et des dettes, entre des droits et engagements, entre des charges et des produits ».

3.5.3. Les entités liées

Dans le cas des ASBL PO, il s'agit majoritairement d'autres associations appartenant au même groupe associatif que l'école. Par exemple, l'ASBL dite « patrimoniale », propriétaire des bâtiments scolaires mis à disposition de l'ASBL PO, est une entité liée. Les ASBL qui gèrent certaines activités parascolaires et les ASBL de soutien à l'enseignement libre qui accorde une aide financière à l'ASBL PO sont aussi des entités liées. Par contre, les associations de fait non commerciales comme le comité des parents et le cercle des anciens, n'en sont pas.

Les opérations menées avec les entités liées doivent apparaître dans la comptabilité de l'ASBL PO en tant que telles. Les charges qu'une ASBL liée lui porte en compte doivent être enregistrées en compte de charges. Il peut s'agir, par exemple, des intérêts financiers débiteurs supportés par l'ASBL PO pour un prêt d'argent reçu d'une ASBL liée. Les produits relatifs aux recettes perçues auprès d'une ASBL liée ou relatifs aux frais récupérés auprès d'une ASBL liée doivent être enregistrés en compte de produits. Afin de faciliter l'établissement de l'annexe des comptes annuels concernant les entités liées, il est recommandé de créer des sous-comptes relatifs aux opérations menées avec celles-ci. Les créances et les dettes des entités liées envers l'ASBL PO doivent aussi être mentionnées dans l'annexe des comptes annuels.

La confusion intentionnelle ou non des périmètres comptables entre deux entités liées n'est pas permise, même si elles poursuivent un objectif louable de soutien mutuel. Par exemple, il est

interdit pour une ASBL PO de supporter les frais relatifs à des fournitures scolaires distribuées aux élèves lorsque le prix de ces fournitures est encaissé par une autre ASBL du groupe. Dans le même ordre d'idées, si une autre ASBL du groupe paie les intérêts relatifs à un emprunt contracté par l'ASBL PO, il y a confusion des périmètres comptables. Il est préférable que les ASBL se soutiennent en s'octroyant des aides financières via des dons et des subsides privés. En effet, s'il y a confusion des périmètres comptables, la comptabilité des ASBL ne respecte plus le principe d'image fidèle.

3.5.4. Centralisation de la comptabilité

Une ASBL PO qui gère plusieurs établissements scolaires doit centraliser l'ensemble des opérations financières de chaque établissement dans une même comptabilité. Pour faciliter cette centralisation, il est recommandé que les différents établissements utilisent le même PCMN et les mêmes règles d'évaluation pour la tenue de leur comptabilité. Il est également recommandé que « toutes les opérations relatives aux immobilisations affectées aux différentes écoles soient comptabilisées d'emblée au niveau de l'ASBL PO sans passer par la comptabilité divisionnaire de l'école concernée »³⁶.

3.6. La fiscalité

Les dettes fiscales des ASBL PO comprennent notamment l'impôt à payer relatif à la taxe sur le patrimoine, l'impôt des personnes morales à payer et le précompte immobilier.

Tout d'abord, les droits de succession ne pouvant pas être réclamés aux ASBL, l'Etat a prévu une taxe compensatoire des droits de succession, aussi appelée taxe sur le patrimoine. Cette taxe porte sur l'ensemble des biens de l'ASBL, c'est-à-dire les biens matériels et immatériels dont l'ASBL a la propriété. Un certain nombre de biens ne fait pas partie de la base imposable comme les liquidités et le fonds de roulement destinés à l'activité de l'association pendant l'année. Dans le cas des ASBL PO, les biens immobiliers affectés à l'enseignement ne font pas partie de la base imposable. En effet, l'article 149 du Code des droits de succession mentionne que les pouvoirs organisateurs de l'enseignement subventionné sont exonérés de la taxe pour les biens immobiliers exclusivement affectés à l'enseignement, ainsi que les associations sans but lucratif de gestion patrimoniale qui ont pour objet exclusif d'affecter des biens immobiliers à l'enseignement dispensé par ces pouvoirs organisateurs. Le taux de la taxe sur le patrimoine

³⁶ Theunissen B. (2007), *Le point sur l'audit dans l'enseignement subventionné*, Syllabus, Institut des Réviseurs d'Entreprises.

s'élève à 0,17 %. Si le patrimoine de l'ASBL est inférieur ou égal à 25.000 euros, l'ASBL n'est pas assujettie à la taxe.

Ensuite, selon l'article 181 du Code d'impôt sur les revenus, les ASBL qui ont pour objet exclusif ou principal de dispenser ou de soutenir l'enseignement ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés. L'article 220 du C.I.R. mentionne que de telles ASBL sont assujetties à l'impôt des personnes morales. Par conséquent, les ASBL PO sont assujetties à l'impôt des personnes morales. L'assiette imposable comprend :

- les revenus de biens immeubles situés en Belgique, excepté les revenus provenant de location privée, de loyers maraîchers et agricoles, de location à des locataires sans but lucratif ;
- les revenus de biens immeubles situés à l'étranger ;
- les revenus et rendements de biens meubles et de capitaux ;
- les plus-values sur les terrains situés en Belgique ou sur certains droits réels sur ces terrains ;
- les plus-values sur les bâtiments situés en Belgique ou sur certains droits réels sur ces bâtiments ;
- les plus-values sur les participations importantes ;
- les avantages financiers ou les avantages de toute nature ;
- les retraites, les capitaux, les interventions des employeurs et les primes ;
- les frais ou les avantages de toute nature non justifiés, et les avantages financiers.

Enfin, les ASBL PO doivent payer le précompte immobilier sur le revenu cadastral de leurs biens immobiliers situés en Belgique. Toutefois, selon l'article 253 du C.I.R., est exonéré du précompte immobilier, le revenu cadastral des biens immobiliers affectés sans but de lucre à l'enseignement. Par conséquent, les ASBL PO ne doivent pas payer de précompte immobilier pour les biens immeubles qu'ils affectent à l'enseignement. Les biens immeubles affectés à d'autres activités restent évidemment soumis au précompte immobilier.

4. L'audit des comptes annuels

Certaines sociétés et ASBL sont tenues de nommer un commissaire pour le contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité, au regard de la loi et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels. Le mandat de commissaire confié à un réviseur d'entreprises consiste à procéder à un ensemble de travaux de contrôle, à un « audit », afin de juger si les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entité soumise à ce contrôle. A la fin de son audit, le réviseur d'entreprises, désigné commissaire, fait rapport à l'assemblée générale de l'entité chargée d'approuver les comptes annuels.

Lors de ses travaux de contrôle, le commissaire doit respecter les normes ISA (International Standards on Auditing), les normes internationales d'audit. Depuis 2014, elles sont d'application pour le contrôle des états financiers de toutes les entités.³⁷ Ces normes sont promulguées par l'IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), l'organe de normalisation de l'IFAC (International Federation of Accountants), l'organisation mondiale de la profession comptable.

4.1. La conduite d'un audit selon les normes ISA

L'audit d'états financiers selon les normes ISA a pour but de « renforcer le degré de confiance des utilisateurs présumés des états financiers »³⁸. Pour cela, à la fin de son audit, l'auditeur exprime une opinion à propos de l'établissement des états financiers conformément à un référentiel comptable applicable.

La norme ISA 200.5 mentionne que « pour forger son opinion, l'auditeur doit, selon les Normes ISA, obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ». L'assurance raisonnable est définie par la norme ISA 200.5 comme « un niveau d'assurance élevé (...) obtenu lorsque l'auditeur a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable ». La norme ISA 200.5 mentionne également que « l'assurance raisonnable n'est pas un niveau d'assurance absolu, car il existe des limites inhérentes à un audit ». Par exemple, « les utilisateurs des états financiers s'attendent à ce que l'auditeur forme son opinion dans un laps de

³⁷ Institut des Réviseurs d'Entreprises, *L'audit des comptes annuels*. En ligne, https://www.ibr-ire.be/fr/la_profession/le_reviseur_dentreprises/audit_des_comptes_annuels/Pages/default.aspx.

³⁸ Norme internationale d'audit (ISA) 200.3, *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit*, IFAC (2015).

temps et à un coût raisonnable. Par conséquent, il n'est pas possible pour l'auditeur de traiter toutes les informations existantes et de mener systématiquement à terme l'audit de chaque point en partant de l'hypothèse que l'information est erronée, ou frauduleuse, jusqu'à preuve du contraire »³⁹.

En résumé, l'auditeur effectue l'audit des états financiers d'une entité afin d'émettre une opinion à propos de l'établissement des états financiers dans le but de renforcer le degré de confiance des utilisateurs des états financiers. Afin d'exprimer cette opinion, l'auditeur doit, grâce à son audit, obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. C'est un niveau d'assurance élevé mais pas absolu. En effet, l'auditeur ne peut pas, pour des raisons de coût et de temps, analyser l'entièreté des états financiers dans le but de s'assurer qu'il n'y existe aucune anomalie. L'auditeur obtient cette assurance raisonnable lorsque, grâce à son audit, il recueille suffisamment d'éléments prouvant que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Cela lui permet, en effet, de réduire son risque d'audit à un niveau faible acceptable.

Le risque d'audit est défini par la norme ISA 200.13 (c) comme le « risque que l'auditeur exprime une opinion inappropriée lorsque les états financiers comportent des anomalies significatives ». En d'autres mots, le risque d'audit est le risque pour l'auditeur d'exprimer une mauvaise opinion sur des états financiers qui sont significativement erronés. Les composantes du risque d'audit sont le risque d'anomalies significatives et le risque de non-détection.

D'une part, le risque d'anomalies significatives est défini par la norme ISA 200.13 (n) comme le « risque que les états financiers, avant leur audit, comportent des anomalies significatives ». Il est composé du risque inhérent et du risque lié au contrôle interne. D'un côté, le risque inhérent est la « possibilité qu'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles y afférents ». De l'autre, le risque lié au contrôle interne est le « risque qu'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers et qui pourrait être significative individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité ».

³⁹ International Federation of Accountants (2013), *Guide pour l'Utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises* (Vol. 1). (AFCI Audit and Consulting, Trad.), p.33.

D'autre part, le risque de non-détection est défini par la norme ISA 200.13 (e) comme le « risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable ne détectent pas une anomalie qui existe et qui pourrait être significative, qu'elle soit prise individuellement ou cumulée avec d'autres anomalies ».

Les concepts d' « anomalies significatives » et d' « assertions » sont définies dans les normes ISA. D'une part, les anomalies « sont considérées comme étant significatives si, individuellement ou en cumulé, on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles influent sur les décisions économiques des utilisateurs prises sur la base des états financiers »⁴⁰. D'autre part, les assertions sont définies comme des « déclarations de la direction, explicites ou autres, sous-tendant les états financiers, utilisées par l'auditeur pour examiner les différents types d'anomalies qui peuvent survenir »⁴¹. Les assertions représentent les qualités que doit avoir l'information financière pour être correcte. Les quatre assertions, selon les normes ISA, sont l'exhaustivité, l'existence, l'exactitude et la séparation des périodes et enfin la valorisation. Par exemple, pour l'assertion « existence » au niveau des immobilisations, l'auditeur s'assurera, lors de son audit, que les immobilisations enregistrées dans la comptabilité de l'entité existent.

Lors de son audit, les normes ISA requièrent de l'auditeur qu'il fasse preuve d'esprit critique, c'est-à-dire qu'il démontre une « attitude relevant d'un esprit interrogatif, attentif à des conditions qui peuvent indiquer des anomalies possibles résultant d'erreurs ou provenant de fraudes, et conduisant à une évaluation critique des éléments probants »⁴². Les normes ISA requièrent que l'auditeur exerce son jugement professionnel, c'est-à-dire qu'il applique la formation, la connaissance et l'expérience appropriées « pour prendre des décisions éclairées fondées concernant les actions à mener dans le cadre de la mission d'audit »⁴³.

La norme ISA 200.14 impose à l'auditeur de « se conformer aux règles d'éthique applicables, y compris celles qui ont trait à l'indépendance, applicables aux missions d'audit d'états financiers ». Cette norme recommande que les auditeurs respectent les principes suivants en matière de règles d'éthique : l'intégrité, l'objectivité, la compétence et la conscience professionnelle, le devoir de confidentialité, le professionnalisme et l'indépendance.⁴⁴

⁴⁰ ISA 200.6.

⁴¹ ISA 315.4 (a), (Révisée), *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*, IFAC (2015).

⁴² ISA 200.13 (l).

⁴³ ISA 200.13 (k).

⁴⁴ ISA 200.A14-A16.

Enfin, la norme ISA 230.8⁴⁵ requiert de l'auditeur qu'il prépare « une documentation d'audit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant eu aucun lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre :

- (a) La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées (...);
- (b) Les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants recueillis; et
- (c) Les points importants relevés lors de l'audit, les conclusions auxquelles ils ont conduit et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir à ces conclusions ».

4.2. Le processus d'audit selon les normes ISA

L'audit d'états financiers selon les normes ISA se déroule en trois phases : l'évaluation des risques, les réponses aux risques et l'établissement des rapports.

4.2.1. L'évaluation des risques

Lors de la phase d'évaluation des risques, « l'objectif de l'auditeur est d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, fournissant ainsi une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués d'anomalies significatives »⁴⁶. Pour atteindre son objectif, l'auditeur peut utiliser différentes procédures d'évaluation des risques. Premièrement, l'auditeur peut demander des informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité. Par exemple, pour les ASBL PO, l'auditeur peut interroger les membres du pouvoir organisateur, le directeur d'école et l'économe. L'auditeur peut aussi recueillir des informations sur l'entité auprès de sources externes comme internet. La connaissance de l'entité est un processus qui doit être mis à jour tout au long de l'audit. Deuxièmement, il peut observer et inspecter l'entité. Cette observation lui permet de corroborer les informations obtenues auprès de la direction et d'autres personnes et lui fournit des informations sur l'entité et son environnement. Par exemple, l'auditeur peut inspecter et observer les opérations de l'entité, revoir ses états comptables et visiter les locaux de l'entité. Enfin, l'auditeur peut avoir recours à des procédures analytiques. Par comparaison ou mise en relation, ces procédures peuvent aider l'auditeur à évaluer les risques d'anomalies significatives car elles lui permettent, par

⁴⁵ ISA 230.8, *Documentation d'audit*, IFAC (2015).

⁴⁶ ISA 315.3.

exemple, de repérer des variations significatives à analyser. Ces procédures peuvent aussi permettre d'identifier des opérations ou événements inhabituels par exemple.

En résumé, durant cette phase, l'auditeur planifie son audit, il prend connaissance de l'entité, identifie et évalue le contrôle interne mis en place par l'entité. L'auditeur identifie les risques inhérents de l'entité, ses risques importants et détermine les risques d'anomalies significatives.

L'auditeur doit utiliser son jugement professionnel pour déterminer les procédures d'évaluation des risques qu'il doit mettre en œuvre ainsi que pour déterminer la profondeur et l'étendue de la connaissance de l'entité nécessaires pour mener à bien son audit.

Les procédures d'évaluation des risques fournissent des éléments probants qui doivent être complétés par des procédures complémentaires d'audit, mises en place pour répondre aux risques identifiés et évalués, pour constituer des éléments probants suffisants.

4.2.2. Les réponses aux risques

La phase de réponses aux risques consiste à recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour déterminer si des anomalies significatives existent. L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires pour répondre aux risques évalués lors de la phase précédente. La norme ISA 330.3⁴⁷ indique que « l'objectif de l'auditeur est de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les risques évalués d'anomalies significatives, en définissant et en mettant en œuvre des réponses appropriées à ces risques ».

Les procédures d'audits complémentaires peuvent être des vérifications de détail, des tests de procédures et/ou des procédures analytiques de substance. Tout d'abord, les vérifications de détail sont utilisées pour recueillir des preuves pour justifier les montants figurant dans les états financiers, principalement concernant les assertions « existence », « exactitude » et « valorisation ». Il peut s'agir, par exemple, de procédures de confirmation externe. Ensuite, les procédures analytiques de substance consistent à utiliser des relations prévisibles à la fois entre des données financières et des données non financières pour justifier des montants dans les états financiers. Ces procédures sont plutôt applicables pour justifier des montants relatifs à des gros volumes de transactions qui ont tendance à devenir prévisibles au fil du temps. Enfin, la norme ISA 330.4 (b) définit le test de procédures comme « une procédure d'audit destinée à évaluer l'efficacité du fonctionnement des contrôles mis en place pour prévenir, ou détecter et corriger,

⁴⁷ ISA 330.3, *Réponses de l'auditeur aux risques évalués*, IFAC (2015).

des anomalies significatives au niveau des assertions ». Il s'agit donc de tests utilisés pour vérifier l'efficacité du contrôle interne mis en place par l'entité.

Les procédures d'évaluation des risques (les demandes d'information auprès de la direction et d'autres personnes, l'observation physique et l'inspection et les procédures analytiques) peuvent aussi être utilisées comme procédures complémentaires d'audit.

4.2.3. L'établissement des rapports

Lorsque l'auditeur a recueilli suffisamment d'éléments probants appropriés, il peut conclure son audit et établir son rapport dans lequel il mentionnera son opinion et le fondement de celle-ci. L'auditeur forge son opinion sur les états financiers à partir de l'évaluation qu'il fait des conclusions tirées grâce aux éléments probants recueillis. Lorsque les états financiers ne présentent pas d'anomalies significatives et respectent, dans tous leurs aspects significatifs, le référentiel comptable applicable, l'auditeur exprime une opinion non modifiée. Par contre, lorsque les états financiers présentent des anomalies significatives ou que l'auditeur n'est pas capable d'obtenir suffisamment d'éléments probants appropriés pour conclure que les états financiers ne contiennent pas d'anomalies significatives, l'auditeur exprime une opinion modifiée. Soit il exprime une opinion avec réserve, une opinion négative (ou défavorable) ou une impossibilité d'exprimer une opinion.

En Belgique, l'article 144, 4° du Code des Sociétés indique que le rapport des commissaires comprend « une opinion dans laquelle les commissaires indiquent si, à leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société, compte tenu du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables ».

5. Particularités de l’audit des ASBL PO

5.1. Méthodologie choisie

Ce point décrit les particularités de l’audit des ASBL PO. Leur collecte a été faite à partir de notes et d’interviews de réviseurs d’entreprises réalisant des audits d’ASBL pouvoirs organisateurs de l’enseignement catholique. Le nombre d’interviews ne permet cependant pas de dégager l’entièreté des particularités de l’audit des ASBL PO. Par conséquent, ce point ne reprend pas l’exhaustivité des particularités des audits d’ASBL PO.

Afin de repérer et de décrire les particularités des ASBL PO, deux interviews ont été réalisées. M. Collin et M. Braye du cabinet de réviseurs DCB Collin & Desablens ont accepté de répondre aux questions relatives aux particularités de l’audit des ASBL PO (voir Annexe 2). Ces interviews permettent d’ étoffer les notes de réviseurs d’entreprises établies lors de séminaires de l’Institut des Réviseurs d’Entreprises.

5.2. Critères de nomination du commissaire

Les ASBL pouvoirs organisateurs de l’enseignement libre subventionné catholique, dont les particularités sont décrites dans la première partie de ce travail, sont susceptibles de devoir nommer un commissaire pour contrôler leurs états financiers si elles dépassent certains critères.

D’une part, les ASBL PO qui reçoivent des subventions annuelles supérieures à 371.840,29 euros doivent nommer un commissaire. D’autre part, les très grandes ASBL PO, selon les critères de la loi sur les ASBL, doivent également nommer un commissaire. Une très grande ASBL est soit une ASBL qui emploie plus de 100 travailleurs, soit une ASBL qui dépasse au moins deux des trois critères suivants :

- 50 travailleurs en moyenne annuelle exprimés en équivalent temps plein ;
- 7.300.000 euros pour le total des recettes autres qu’exceptionnelles ;
- 3.650.000 euros pour le total du bilan.

Contrairement aux entreprises, les ASBL PO ne sont pas soumises à l’obligation de nommer un commissaire lorsqu’elles disposent d’un conseil d’entreprise. En effet, l’article 15bis de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l’économie⁴⁸ indique que : « Dans chaque entreprise où un conseil d’entreprise a été institué en exécution de la présente loi, *à l’exception*

⁴⁸ M.B., 27 septembre 1948.

des institutions d'enseignement subsidiées, un ou plusieurs réviseurs d'entreprises sont désignés ».

5.3. La phase d'évaluation des risques

Le but de l'auditeur est de réduire son risque d'audit à un niveau faible acceptable et donc de réduire son risque d'anomalies significatives. Pour cela, lors de la phase d'évaluation des risques, il prend connaissance de l'entité, de son environnement et de son contrôle interne, comme expliqué au point 4. *L'audit des comptes annuels.*

Lorsque le réviseur reçoit une demande pour un mandat de commissaire, il prend ses renseignements pour savoir s'il accepte ou non la mission. Le réviseur doit avoir une bonne connaissance de l'école et de son organisation interne afin d'orienter correctement son analyse de risques. Le point de départ de la mission de commissaire dans une ASBL PO est la prise de connaissance de toutes les informations importantes à propos de cette ASBL afin de définir dans quel contexte se trouve l'école. A partir de là, il repère les risques de l'entité qu'il doit auditer. Ensuite, il complète ses données en se rendant sur place et en discutant avec les différents membres de l'ASBL : le PO, la direction, le personnel administratif et comptable. Cela lui permet d'affiner son analyse de risques.

Tout d'abord, le réviseur doit se renseigner sur l'environnement scolaire de l'ASBL : le réseau scolaire auquel elle appartient, le type d'enseignement qu'elle dispense, le nombre d'établissements scolaires qu'elle gère, le nombre de professeurs qui y travaillent et le nombre d'élèves inscrits. Les activités scolaires et parascolaires organisées ou non par les écoles auditées sont également un élément important dont le réviseur doit prendre connaissance.

Ensuite, le réviseur s'informe à propos de l'organisation et de l'administration de l'ASBL PO. Pour cela, il demande des informations sur l'organigramme hiérarchique et administratif de l'école (membres du PO, direction, personnel, etc.), sur les différentes comptabilités tenues et sur les diverses personnes responsables de ces comptabilités. Il est également important pour le réviseur d'obtenir une description détaillée du système comptable et de son organisation. Si l'ASBL PO fait partie d'un groupe d'ASBL, le réviseur se renseigne sur les différentes ASBL qui composent le groupe et sur la situation de l'ASBL PO auditée au sein de ce groupe.

Enfin, le réviseur doit encore tenir compte de deux éléments : d'une part, les différentes subventions que reçoivent les écoles gérées par l'ASBL PO et leurs particularités et d'autre part, le patrimoine immobilier de ces écoles et l'implantation des bâtiments.

Il est important de rappeler que cette liste n'est pas exhaustive et que le réviseur peut, selon les cas, estimer que d'autres informations sont nécessaires.

Lorsque le réviseur se renseigne sur l'organisation de la comptabilité au sein de l'ASBL PO, différents problèmes peuvent apparaître et certaines situations peuvent générer des erreurs ou des fraudes. Elles peuvent provenir, par exemple, de lacunes dans la tenue de la comptabilité, des pouvoirs de signature et du contrôle interne.

Premièrement, lorsque le réviseur reçoit une demande, il s'informe pour savoir, entre autres, qui tient la comptabilité. En effet, lors des premiers contrôles dans les écoles, il arrivait fréquemment que le personnel n'était pas formé suffisamment pour pouvoir tenir une comptabilité en partie double. Par conséquent, il y avait beaucoup d'erreurs dans les comptes des ASBL PO. Les réviseurs devaient donc effectuer de nombreux contrôles et demander beaucoup d'ajustements afin de faire correspondre les comptes à la réalité. En discutant avec les responsables des ASBL, les réviseurs leur ont conseillé de demander à un professionnel comptable externe de tenir leur comptabilité ou d'engager une personne ayant les compétences et la rigueur nécessaires. Actuellement, le problème est beaucoup moins fréquent car les écoles se sont rendu compte que cette situation posait beaucoup de difficultés. Néanmoins, le réviseur prête toujours une attention particulière à l'organisation interne lorsqu'il reçoit une demande pour un mandat de commissaire auprès d'une ASBL PO. En effet, la comptabilité de certaines écoles est tenue par des économes qui n'ont pas toujours une formation en comptabilité. Dans ce cas-là, le risque d'une erreur matérielle dans les comptes est plus important et cela aura un impact sur le risque d'audit du réviseur.

Deuxièmement, lors d'audit dans des écoles, le réviseur analyse les pouvoirs de signature du directeur, ses fonctions et responsabilités et l'implication du PO. Dans certaines écoles, le PO est très peu impliqué dans la gestion de l'école et c'est le directeur qui gère et prend toutes les décisions. Dans cette situation, le risque de fraude est très élevé et le réviseur sait qu'il doit alors effectuer une analyse plus importante sur les pouvoirs de signature et d'engagement du directeur. Néanmoins, dans d'autres écoles, le PO est actif et impliqué, il suit tout ce qui se passe dans l'école. Dans ces écoles, le pouvoir est délégué au directeur mais le PO est au courant de toutes les décisions. Cette situation est beaucoup moins risquée que la précédente et le réviseur peut analyser les pouvoirs de signature moins en profondeur.

Finalement, lors de l'identification et de l'évaluation du contrôle interne mis en place par la direction, il arrive que le réviseur se rende compte qu'il n'y a pas ou très peu de contrôle interne.

Il est alors opportun pour lui de conseiller aux responsables et au personnel d'en mettre un en place afin d'améliorer la situation et de limiter les risques. Par exemple, si le réviseur se rend compte que c'est le comptable qui reçoit les factures, les paie et les classe sans approbation, cela pose problème. Le réviseur doit intervenir en attirant l'attention des responsables sur le fait qu'il est important de faire approuver les factures par la personne responsable de l'achat pour être sûr que le comptable ne paie pas n'importe quoi. Le réviseur peut expliquer aux personnes concernées l'importance de mettre en place un contrôle interne. Il peut rappeler au comptable que faire approuver les factures est une façon de délimiter sa responsabilité. S'il paie des factures qu'il ne fallait pas, ce sera sa responsabilité. Alors que si elles ont été approuvées, par le directeur par exemple, ce sera aussi en partie la responsabilité de celui-ci. De plus, il est important qu'ils instaurent une séparation des fonctions afin de limiter les risques de fraudes et d'erreurs. Parfois, il y a un contrôle mais rien n'est indiqué ou notifié. Dans ce cas-là, le réviseur se contente de conseiller d'indiquer sur les factures l'approbation, par exemple. Dans le cas où le contrôle interne mis en place n'est pas efficace, les réviseurs discutent et demandent aux responsables de changer et d'améliorer la situation. Cela leur permet de limiter les risques et par conséquent, leurs contrôles. En effet, si l'entité améliore son organisation interne et met en place des contrôles internes efficaces, le risque qu'il existe une erreur ou une fraude est plus faible.

5.4. Les principales rubriques à risques

L'audit des écoles est différent de l'audit d'entreprises car c'est un secteur particulier et donc l'approche d'audit est différente. Il n'y a pas de production et de clients au même sens que les entreprises, environ 90% des recettes des écoles sont composées des subventions de fonctionnement. L'activité d'une école ne consiste pas à réaliser des recettes à proprement parler.

Durant ces audits, les principales rubriques dans les comptes des ASBL PO auditées peuvent varier en fonction des écoles qu'elles gèrent mais il est possible d'en dégager cinq importantes. Premièrement, les revenus, c'est-à-dire les subventions de fonctionnement, revêtent un caractère important puisque ce sont celles-ci qui permettent à l'école de fonctionner. Deuxièmement, dans les écoles où il y a de nombreuses transactions en argent liquide, les caisses sont une rubrique à risques pour le réviseur. Troisièmement, certaines écoles présentent un patrimoine immobilier conséquent. Les immobilisations corporelles peuvent donc être aussi un élément important. Ensuite, cela dépend des écoles mais les créances sur les élèves peuvent être un point particulier dans l'audit des ASBL PO car le recouvrement de ces créances peut

être difficile. Enfin, les ASBL PO peuvent recourir à différentes formes d'emprunts pour se financer. Il y a parfois derrière ces emprunts des mécanismes complexes qui ne facilitent pas leur traitement comptable et peuvent générer des erreurs de comptabilisation. Cette rubrique requiert donc une attention particulière du réviseur.

5.4.1. Les revenus

a. Le subventionnement

La majorité des revenus d'une école sont les subventions de fonctionnement qu'elle reçoit de la Communauté française. Le réviseur doit procéder à plusieurs contrôles par rapport à ces subventions.

Premièrement, puisque les subventions de fonctionnement sont accordées par élève régulier (voir 2.5.1. *Les subventions-traitements et les subventions de fonctionnement*), le réviseur va devoir vérifier que le comptage des élèves est fait correctement. Il doit s'assurer qu'il n'y a pas eu, par exemple, un comptage volontairement faussé pour obtenir plus de subventions. Le réviseur va tester les procédures que les écoles ont mises en place pour compter les élèves. Il vérifie les listes de présence et d'inscription et ensuite, il s'assure qu'elles concordent avec le relevé de la Communauté française. Le réviseur ne recompte pas tous les élèves dans les classes à la rentrée. D'une part, il se base sur le contrôle interne c'est-à-dire le contrôle effectué par le directeur. Pour pouvoir se baser sur le contrôle interne, le réviseur doit, au préalable, le tester pour s'assurer qu'il est efficace. D'autre part, il se base sur les contrôles de la Communauté française. Le réviseur se renseigne toujours afin de savoir si l'école a eu un contrôle de la Communauté française durant l'année et demande de jeter un œil sur le récapitulatif.

Deuxièmement, le réviseur examinera le relevé de la Communauté française et l'extrait de compte bancaire reprenant le versement de cette dernière et les comparera avec la comptabilité afin de s'assurer que les montants enregistrés sont corrects.

Troisièmement, chaque année, le réviseur vérifie que le pourcentage d'utilisation des subventions de fonctionnement pour le paiement des salaires des ouvriers déterminé par la loi (voir 2.5.1. *Les subventions-traitements et les subventions de fonctionnement*) est respecté par l'école.

Ensuite, comme expliqué au point 3.1.2. *Les subventions de fonctionnement*, étant donné que l'exercice comptable est établi par année civile et que les subventions de fonctionnement sont accordées par année scolaire, il convient de procéder à une régularisation. En effet, pour respecter les principes comptables de séparation des exercices, la partie payée au mois de

janvier de l'exercice suivant correspondant aux mois de septembre à décembre de l'exercice en cours doit être imputée sur l'exercice en cours. Certaines écoles procèdent de cette manière, d'autres ne régularisent pas. Le réviseur doit donc s'assurer que les écoles appliquent la même procédure d'année en année et que la césure soit correctement faite.

Finalement, il peut s'avérer utile pour le réviseur de faire une analyse des subventions de fonctionnement sur plusieurs années afin d'observer leur évolution. Si ces subventions restent stables d'année en année, cela ne pose pas de problème. Par contre, si elles diminuent chaque année, cela signifie que le nombre d'élèves inscrits dans l'école diminue. Dans ce cas, le réviseur attirera l'attention des responsables parce que les frais fixes ne varient pas tandis que les recettes, les subventions de fonctionnement, diminuent. Le réviseur doit donc attirer l'attention du PO parce que cette situation pourrait engendrer des problèmes financiers par la suite pour le fonctionnement de l'école.

À côté des subventions de fonctionnement, les écoles bénéficient aussi de subventions-traitements. Celles-ci sont élevées, elles représentent une part importante du compte de résultats. Lors des premiers contrôles dans les écoles en 2005, ces subventions posaient beaucoup de problèmes. Les écoles ne voulaient pas reprendre dans leur compte de résultats les subventions-traitements car rien ne transitait par les comptes de l'école. Les enseignants de l'école sont payés directement par la Communauté française grâce à ces subventions-traitements. Toutefois, même si l'école n'intervient pas directement dans cette transaction, cela doit apparaître dans sa comptabilité. C'est une simple écriture qui n'impacte pas le résultat (voir point 3.1.1. *Les subventions-traitements*). Sur base des relevés que la Communauté française envoie tous les mois aux écoles reprenant ce qui est versé par enseignant, les écoles doivent enregistrer le traitement des enseignants. Le travail du réviseur consiste à vérifier que les montants sont enregistrés en comptabilité et qu'ils correspondent au relevé et qu'il y a bien douze transactions correspondant aux douze mois de l'année en comptabilité.

En plus des subventions de fonctionnement et des subventions-traitements, les écoles peuvent aussi recevoir des subsides en capital. Lorsque l'ASBL PO en reçoit, elle doit les utiliser pour effectuer des investissements en immobilisations corporelles et elle doit respecter les conditions imposées par l'organisme subsidiant. Le réviseur doit s'assurer que ces conditions sont respectées par l'école. Il doit donc se renseigner sur le type de subsides, sur ses particularités, sur ses modalités de paiement et sur toutes les obligations imposées par l'organisme subsidiant. Pour cela, il peut examiner les documents reçus par l'école à propos du subside. Il vérifie que l'école a bien reçu la notification du subside et ensuite, il vérifie que l'école a bien reçu le

subside en lui-même. De plus, le réviseur doit vérifier que le transfert en résultats annuel du subside au même rythme que l'amortissement de l'investissement acquis grâce au subside (voir 3.1.4. *Les subsides en capital*) est correctement effectué. Les écritures comptables liées aux subsides en capital génèrent parfois des erreurs car les personnes responsables de la comptabilité n'ont pas l'habitude de ce genre d'écritures. Ce qui peut arriver, c'est que lors de la réception du subside, ils enregistrent la totalité du subside en compte de résultats. Par conséquent, le réviseur leur notifie que le subside est lié à un investissement et qu'il faut l'amortir et le transférer en résultats au même rythme que l'amortissement du bien pour lequel on a reçu le subside et pas directement prendre la totalité en compte de résultats.

b. Les activités scolaires et parascolaires

Les autres revenus des écoles proviennent des activités scolaires et parascolaires organisées pour leurs élèves.

Premièrement, puisque la comptabilité de l'ASBL PO doit être exhaustive (voir 3.5.1. *Les activités scolaires et parascolaires*), le réviseur doit vérifier que toutes les activités scolaires et parascolaires apparaissent bien dans la comptabilité et que leur traitement comptable est correct. Pour cela, le réviseur peut vérifier les assurances prises par les écoles gérées par l'ASBL PO ainsi que les comptes bancaires ouverts. Les écoles doivent prendre des assurances pour les activités qu'elles organisent pour leurs élèves ou étudiants et ouvrent parfois aussi des comptes bancaires spécifiques aux activités, comme par exemple pour les classes de neige. Le réviseur s'assure également que les charges et les produits relatifs à de telles activités ont bien été encodés distinctement et n'ont pas été compensés et que, par conséquent, seul le solde de l'activité aurait été encodé. Pour les écoles qui n'utilisent que des comptes bancaires pour leurs opérations, toutes les transactions relatives aux activités passent par les comptes bancaires de l'école et donc, en principe, tout est enregistré en comptabilité et plus facilement contrôlable pour le réviseur. Pour les écoles qui travaillent avec des petites caisses, le réviseur doit vérifier que le contrôle interne nécessaire est mis en place. Étant donné que les montants qui transitent par les caisses ne sont, en général, pas significatifs, il ne devrait pas en découler de gros problèmes financiers. Les activités concernant un nombre important d'élèves et qui sont organisées et réglementées par l'école sont facilement détectables pour le réviseur car elles engendrent des mouvements financiers importants. Pour les plus petites activités, c'est plus compliqué. Par exemple, si une classe va au cinéma, ça représente de petites sommes et un petit groupe. C'est plus compliqué pour le réviseur de repérer ce genre d'activités. Toutefois, ces activités ne génèrent pas des flux financiers significatifs pour le réviseur.

Par rapport à ces activités, le réviseur procédera à des contrôles de cohérence. Par exemple, il s'assure que l'école a bien reçu le montant par nombre d'étudiants. Si 3 classes de 20 élèves chacune participent au voyage et que le voyage coûte 500 euros, le réviseur s'attend à avoir des recettes de 30.000 euros en comptabilité. Si le réviseur ne retrouve pas ce montant en comptabilité, il posera des questions. Il s'assure donc que ce qui est dans la comptabilité est cohérent. Cette vérification est plus aisée lorsque l'école a une bonne organisation.

Deuxièmement, un autre élément auquel le réviseur doit prêter attention est la séparation des exercices. Étant donné que les activités d'une école se déroulent durant une année scolaire mais que les comptes sont établis suivant l'année civile, il conviendra de vérifier que les activités de l'année scolaire encodées dans les comptes correspondent bien à l'année civile correspondant aux comptes audités. Par exemple, une école organise une classe verte durant l'année scolaire 2017-2018 pour les élèves. La classe verte aura lieu en avril 2018. Dans le cadre de cette activité, les enseignants responsables ont récolté l'argent en décembre 2017. Puisque l'activité liée à cette recette a lieu en 2018, le produit enregistré dans le compte de résultats en 2017 doit être reporté en 2018 afin d'impacter le résultat de l'école dans les comptes de 2018.

Finalement, les écoles doivent respecter le Décret-mission de l'enseignement comme expliqué dans le point 3.5.2. *Les obligations découlant du Décret-mission de l'enseignement*. Par conséquent, la comptabilité doit reprendre les charges que l'ASBL PO doit supporter pour garantir la gratuité de l'enseignement ainsi que les subventions qu'elle reçoit en contrepartie ou les remboursements qu'elle peut demander aux élèves. Ces remboursements sont limités et le réviseur doit s'assurer que les remboursements obtenus pouvaient être demandés aux élèves. De plus, il doit s'assurer que chacun de ces éléments a été enregistré distinctement et qu'aucune compensation n'a été faite.

5.4.2. Les valeurs disponibles

a. Les caisses

Concernant les caisses, le réviseur s'assure que l'école a mis en place une organisation et un contrôle interne efficace pour gérer et surveiller les caisses. Il vérifie qu'un relevé de caisses est effectué au 31 décembre. Il peut, par exemple, faire signer le relevé de caisses le 31 décembre par le responsable. Grâce à cette procédure, si un problème se présente par la suite par rapport à la caisse, le réviseur pourra mettre le responsable face à ses responsabilités. Puisqu'il a signé le relevé au 31 décembre et qu'il a donc confirmé le solde de la caisse, s'il y a une erreur, c'est sa responsabilité.

Pour contrôler les caisses, le réviseur fait aussi du contrôle interne. Il procède à des sondages pour sélectionner les opérations qu'il va analyser. Ensuite, il vérifie que chaque opération est justifiée par un ticket de caisse ou une facture ou une autre pièce justificative.

b. Les circularisations des banques et l'exhaustivité

Les circularisations auprès des banques posent parfois problème parce que leur coût est trop élevé et donc les écoles ne veulent pas les demander. Le réviseur doit faire appel à son jugement professionnel afin de savoir si la confirmation bancaire est indispensable ou si une procédure alternative sera suffisante. Par exemple, afin de valider les soldes bancaires au 31 décembre, il peut choisir de les valider sur base des extraits de comptes bancaires au 31 décembre de l'exercice audité et au 1^{er} janvier de l'exercice suivant. S'il s'agit d'une banque où il n'y a qu'un compte ouvert avec lequel l'école ne travaille pas, le réviseur peut se contenter d'analyser les extraits de compte bancaire. Toutefois, au début d'une mission de commissaire, il est préférable d'exiger toutes les confirmations bancaires afin de s'assurer que tous les comptes ouverts au nom de l'école apparaissent dans la comptabilité. C'était un problème récurrent avant car au début de l'obligation de tenir une comptabilité en partie double pour les écoles, beaucoup de comptes n'y étaient pas repris car ils ne savaient pas toujours que des comptes bancaires avaient été ouverts. De plus, pour les banques où il y a des financements, plusieurs comptes ou un compte utilisé régulièrement, le réviseur exige la confirmation bancaire.

Le réviseur peut aussi utiliser des contrôles de cohérence. Par exemple, si des classes de neiges ont été organisées durant l'année, il doit y avoir eu un mouvement sur un compte bancaire par rapport à cette activité. S'il n'y en a pas eu, le réviseur interroge son client car il est possible qu'un compte bancaire ne soit pas repris dans la comptabilité.

5.4.3. Les immobilisations corporelles

Ce n'est pas le cas dans toutes les écoles mais la plupart d'entre elles ont des patrimoines immobiliers considérables. Le poste *Immobilisations* représente donc une part très importante de l'actif. Par conséquent, il est essentiel que les immeubles soient correctement traités comptablement.

Le réviseur doit vérifier la classification des biens immeubles. Les organismes subsidiant imposent des restrictions à l'usage et à la cession des biens subsidiés. Dans ce cas-là, il faut les classer dans « autres » terrains et constructions. Par exemple, les biens immeubles financés par le Fonds de garantie des bâtiments scolaires sont classés dans le compte *Autres* des

immobilisations car le Fonds impose des limites à l'usage et au droit de disposition de ce bien immeuble (voir 3.4.1. *La pleine propriété*).

Le réviseur doit prêter attention à l'exhaustivité du traitement comptable. Il peut arriver, par exemple, que les actifs acquis par voie de dons ou de legs ne soient pas comptabilisés correctement. Le réviseur peut remédier à cela en observant physiquement ce qui se trouve dans le patrimoine de l'école.

Le réviseur doit également prêter attention à la comptabilisation des actifs subventionnés. Sur base des pièces justificatives, il peut vérifier l'affectation des subventions d'investissement aux comptes du passif et être attentif au traitement comptable des amortissements.

Pour s'assurer que les amortissements sont correctement comptabilisés, le réviseur analysera le tableau d'amortissements et ensuite il vérifiera que ce tableau concorde avec ce qui a été enregistré dans la comptabilité. Dans les comptes de l'école, peuvent aussi être repris des biens mobiliers auxquels est appliqué le principe de la fonctionnalité constante et donc qui sont évalués à une valeur constante. C'est une particularité que peuvent présenter les immobilisations corporelles. Le réviseur doit s'assurer que ce principe peut être appliqué et qu'il est appliqué correctement.

Parfois la distinction entre les comptes d'immobilisations corporelles et les comptes d'entretien et de réparation est difficile. En ayant recours à des procédures analytiques, le réviseur peut vérifier que la distinction a été correctement établie pour les dépenses effectuées dans l'année. Par exemple, il peut procéder à une comparaison des comptes annuels de l'association avec les budgets accordés par les autorités et vérifier les charges d'entretien et les acquisitions d'immobilisations de l'année.

Lorsque le réviseur doit intervenir auprès d'une nouvelle ASBL PO, dans le sens où cette dernière est une nouvelle cliente pour lui, il doit analyser le patrimoine immobilier des écoles gérées par cette ASBL. Il doit se renseigner pour savoir si les biens sont détenus en pleine propriété par l'association ou s'il s'agit d'un bail emphytéotique, de biens mis gratuitement à disposition, d'un bail locatif, etc. Pour cela, il étudie les différents actes signés par l'école (actes d'acquisition, actes de propriété, etc). Il doit également se renseigner afin de savoir si des travaux sont en cours. De plus, il est important pour le réviseur de connaître l'affectation des bâtiments, s'ils sont affectés exclusivement à l'enseignement ou pas.

En fonction de ces situations, différentes charges devront apparaître dans la comptabilité. Par exemple, si l'école loue un bâtiment, des charges correspondant aux loyers payés devront avoir été encodées. S'il s'agit de biens sous bail emphytéotique, l'école devra en général payer un canon annuellement. Dans la comptabilité, en fonction des cas, le bail sera traité comme une opération de leasing. Le réviseur pourra mener sa réflexion de cette manière-là et vérifier que tout ce qui doit se trouver dans la comptabilité, s'y trouve. Il procédera donc à des contrôles de cohérence. Par ailleurs, afin de savoir dans quelle situation l'école se trouve, il examine les contrats et autres pièces justificatives conservés par l'école.

La difficulté, ici, est la diversité que peut présenter le patrimoine immobilier d'une école. Il y a des écoles qui ne possèdent aucun des bâtiments qu'elles occupent, tout appartient à la paroisse par exemple. Et d'autres qui sont propriétaires de l'ensemble des bâtiments qu'elles utilisent. Pour chacune, ce patrimoine sera différent et le réviseur devra, à chaque fois, être attentif aux différentes possibilités qui peuvent exister.

5.4.4. Les créances

Les écoles éprouvent parfois des difficultés pour recevoir l'argent auprès des élèves ou de leurs parents. Il n'y a pas toujours de processus mis en place par l'école pour récupérer les créances auprès des parents. Par discussion avec le PO, le réviseur l'informe qu'il existe des méthodes pour suivre l'évolution des créances non payées et récupérer un maximum de créances. Le PO peut, par exemple, faire appel à des huissiers ou des sociétés de recouvrement.

Concernant la confirmation des créances des élèves, il est difficile d'envoyer des courriers aux parents. Ils risquent de ne pas comprendre ce que c'est. Le réviseur utilise donc des procédures alternatives. Il audite les créances en regardant les apurements post-clôture et en faisant des comparaisons d'année en année. Ensuite, il demande d'ajuster en fonction de l'ancienneté des créances.

Enfin, pour les créances liées à des subsides à recevoir, le réviseur s'assure que l'école va bien recevoir le subside à un moment donné. Pour cela, il peut examiner les documents relatifs au subside reçus par l'école.

5.4.5. Les emprunts

Dans le cas des emprunts garantis, la procédure d'audit ne présente pas de difficultés particulières. Le réviseur étudie le contrat et compare le tableau de remboursement de l'emprunt aux montants enregistrés en comptabilité. Ces tableaux sont obtenus lors des demandes de confirmations bancaires. Il vérifie aussi que la charge d'intérêts enregistrée pour l'année

correspond bien à la charge d'intérêts reprise dans le tableau de remboursement. Il peut également effectuer un autre contrôle : vérifier que les douze échéances de l'année sont enregistrées dans la comptabilité si ce sont des remboursements mensuels. Il peut arriver que les échéances au 31 décembre soient payées au début du mois de janvier. Le réviseur doit donc s'assurer que la charge a bien été imputée sur l'exercice audité via un compte de régularisations, par exemple.

Dans le cas de l'utilisation des subventions de fonctionnement pour le remboursement des emprunts garantis, les écoles pouvaient utiliser un maximum de 25 % de ces subventions par an. Bien que l'autorisation pour utiliser ce pourcentage ait été supprimée de la loi, des écoles continuent d'appliquer ce pourcentage. Lorsque l'annuité est inférieure à 25 %, elles doivent constituer une réserve pour la différence. Cette réserve doit être enregistrée dans les fonds affectés dans la comptabilité (voir 3.2. *Les emprunts garantis*). Ce qui survenait souvent, et qui arrive encore parfois, c'est qu'elles enregistraient cette réserve en provisions, ce qui n'est pas correct. Le réviseur doit donc vérifier que les provisions enregistrées correspondent à la définition légale des provisions. Si ce n'est pas le cas, il demande au comptable d'ajuster la situation et de reclasser la réserve constituée dans les fonds affectés. Généralement, une fois que le comptable a compris le mécanisme, les autres années, il passe les bonnes écritures comptables.

Le système et le traitement comptable des emprunts CRAC, expliqués au point 3.3. *Les emprunts CRAC*, est complexe. Étant donné que la Région wallonne mettait des fonds à disposition de l'école sous forme d'ouverture de crédit au nom de l'école, rien ne sort de la trésorerie des écoles. Par conséquent, lors des premiers contrôles dans les écoles, il arrivait qu'elles ne renseignaient pas ces emprunts-là. Toutefois, comme l'emprunt est souscrit au nom de l'école, il doit apparaître dans sa comptabilité. Les emprunts CRAC sont traités comptablement d'une manière spécifique et complexe, ce qui peut être une source d'erreurs. Généralement, lorsque les comptables comprennent le système, les problèmes sont moins fréquents. Le réviseur vérifie donc, chaque année, que les comptes de dettes à long terme concernant les emprunts CRAC correspondent aux comptes de créances à long terme et que les comptes de dettes à court terme correspondent aux comptes de créances à court terme. Il vérifie aussi que les charges d'intérêts de l'emprunt sont bien enregistrées en comptes de charges financières avec une contrepartie en comptes de produits correspondant à la subvention en intérêts.

5.5. Autres particularités de l'audit des ASBL PO

En plus de ces cinq rubriques principales, d'autres éléments peuvent générer des particularités pour l'audit des ASBL PO. Il s'agit de la législation sur les marchés publics, de la centralisation de la comptabilité, des entités liées, des stocks et de la fiscalité des ASBL PO.

5.5.1. La législation sur les marchés publics

Les ASBL PO doivent respecter la législation sur les marchés publics (voir 2.5.4. *Marchés publics*) pour leurs achats. Le réviseur doit s'assurer que toutes les obligations liées à cette législation particulière sont bien respectées par les écoles. De manière générale, cette vérification se fait au cours de l'année auditée. Le réviseur vérifie l'organisation que l'école a mis en place afin de respecter cette législation et teste les procédures d'achat de l'école. Le réviseur s'assure également que l'école a en sa possession les documents des organismes subsidiant qui acceptent les marchés publics qu'elle a conclus durant l'année. Parfois, les écoles éprouvent certaines difficultés par rapport à cette législation. Par exemple, certaines écoles achètent au fur et au mesure ce dont elles ont besoin et ne se rendent pas compte de l'importance de leurs achats. Cela peut arriver, entre autres, lorsqu'elles achètent des blocs de papier impression. Elles achètent par exemple 50 paquets par mois et ne se rendent pas compte qu'à la fin de l'année, cela représente un achat important dans l'ensemble avec un même fournisseur et que donc la procédure de marché public aurait dû être suivie. Le risque que de telles difficultés surviennent dans une école est limité lorsque celle-ci a une bonne organisation interne. En fonction de la qualité de l'organisation de l'école, le réviseur oriente donc son analyse de risques.

Depuis quelques temps, le SeGEC est intervenu et conclut des marchés publics auxquels peuvent adhérer les écoles. Le SeGEC fait donc toutes les démarches, ce qui facilite la tâche des écoles. Lorsqu'une école adhère à un tel marché public et décide de travailler avec le fournisseur choisi par le SeGEC, les démarches ont été faites en amont par le SeGEC. Par conséquent, le risque d'erreurs dans une procédure d'achat réalisée dans le respect de la législation sur les marchés publics est limité.

5.5.2. La centralisation de la comptabilité

Lorsqu'une ASBL PO s'occupe de plusieurs établissements scolaires qui tiennent leur comptabilité de manière individuelle, ces différentes comptabilités doivent être centralisées en une seule comptabilité qui doit être auditée et qui sera publiée au Moniteur belge. Le réviseur doit donc vérifier que la centralisation de ces comptabilités a été correctement effectuée. Au

préalable, il contrôle chacune des comptabilités. Dans le cas où une personne récupère toutes les comptabilités et les centralise, le réviseur travaille en concertation avec cette personne pour vérifier la comptabilité centralisée et toutes les comptabilités tenues de manière individuelle. Il examine chaque entité à l'endroit où se trouve cette personne et cette dernière s'organise pour avoir les pièces nécessaires au contrôle du réviseur. Par contre, si les pièces ne sont pas rassemblées dans un même endroit, le réviseur doit se rendre dans chaque entité afin d'effectuer l'analyse de leurs comptes avant de contrôler la comptabilité centralisée. Dans les deux cas, le réviseur s'assure que cette comptabilité correspond à la somme de toutes les comptabilités tenues de manière individuelle moins les opérations communes entre les différents établissements. Par exemple, il doit vérifier que les comptes de liaison de créances et de dettes avec les autres comptabilités faisant partie de la même ASBL PO ont été correctement enregistrés et correctement retraités lors de la centralisation. Pour cela, il compare le montant de la créance avec la dette de liaison réciproque dans l'autre comptabilité et vérifie que le montant repris dans les deux comptabilités est le même.

Dans le cas d'une comptabilité centralisée, le réviseur prend également des renseignements sur les différentes personnes qui tiennent les comptabilités et comment elles s'organisent. Il analyse leur manière de comptabiliser et s'assure qu'elles le font de la même manière et qu'elles utilisent le même plan comptable. Si elles ne comptabilisent pas de la même manière, c'est lors de la prise en main du dossier que le réviseur demandera de changer la situation pour réduire le risque qu'il existe des erreurs lors de la centralisation.

5.5.3. Les entités liées

Lorsque l'ASBL PO fait partie d'un groupe d'ASBL, les entités qui peuvent lui être liées sont les suivantes :

- une ou des ASBL patrimoniales ;
- une ASBL de soutien à l'enseignement qui finance certaines activités des écoles ;
- un groupement autonome exonéré de TVA ;
- une ASBL centralisant des tâches administratives et/ou comptables pour les ASBL du groupe ;
- des ASBL développant des activités parascolaires pour le compte des écoles du groupe.

Lors des premiers contrôles dans les écoles, de tels groupes d'ASBL étaient plus nombreux. Aujourd'hui, ces petites ASBL qui géraient certaines opérations pour les écoles ont été, de

manière générale, intégrées dans les écoles et dans une seule comptabilité pour éviter les confusions et les problèmes au niveau du subventionnement.

Pour les ASBL PO qui sont liées à d'autres entités, le réviseur doit vérifier les différentes opérations qui se passent entre les entités. Il doit donc se renseigner pour prendre connaissance de l'environnement de l'ASBL PO et identifier les entités liées à l'ASBL. Le réviseur doit s'assurer qu'il n'y ait pas des transferts de l'école vers ces entités-là. Par exemple, un versement de l'école à l'ASBL qui gère une salle utilisée par l'école pour changer un élément dans la salle.

5.5.4. Les stocks

Pour l'audit des stocks des écoles, le réviseur demande un relevé du stock au 31 décembre. Il s'assure que le relevé a effectivement été fait et il analyse de quelle manière il a été réalisé. Il s'assure également que le relevé est effectué de manière régulière. Le réviseur vérifie qu'un contrôle est réalisé par le responsable, qu'il est validé par une autre personne et procède aussi à des contrôles de cohérence. Enfin, le réviseur contrôle également la valorisation des éléments en stock et s'assure qu'elle est correcte.

Dans les écoles où le stock ne présente pas un montant significatif, le réviseur ne va pas assister à un inventaire. Il fait donc appel à son jugement professionnel et son esprit critique pour évaluer si c'est nécessaire ou pas.

La particularité dans les écoles est ce qui compose les stocks. Le réviseur doit vérifier que ce qui s'y trouve est bien du stock, c'est-à-dire des éléments qui sont destinés à être vendus. Par exemple, le stock de papier utilisé pour le fonctionnement de l'école ne doit pas se trouver dans le stock. Il peut arriver que les personnes responsables de la comptabilité confondent. Le réviseur leur explique alors que c'est une erreur et leur demande d'ajuster les comptes de l'école. Un autre exemple est la comptabilisation en stock des livres prêtés aux élèves. Le stock peut comprendre des livres destinés à être vendus aux élèves. Par contre, les livres qui sont prêtés ne doivent pas se trouver dans les stocks mais dans les immobilisations. Le rôle du réviseur est donc de vérifier qu'il n'y ait pas de telles confusions.

5.5.5. La fiscalité

Le contrôle des éléments et comptes liés à la fiscalité des ASBL PO ne pose, en général, pas de problème. Le réviseur s'assure que les documents qui doivent rentrer l'ont bien été. La particularité liée à la fiscalité est le précompte immobilier. Si l'école paie du précompte, le réviseur regarde pourquoi elle le paie parce qu'en principe, les bâtiments affectés uniquement à l'enseignement sont exonérés de précompte immobilier.

5.6. Difficultés de l'audit des ASBL PO

Le réviseur qui doit réaliser des audits auprès des ASBL PO rencontre essentiellement trois grosses difficultés : le manque de compréhension du déroulement d'un audit par les écoles, la planification de l'audit et l'obtention des comptes sous le format exigé par la Banque Nationale de Belgique (format BNB).

Le déroulement d'un audit, en ce qui concerne l'établissement des comptes annuels, suit plusieurs étapes. Le commissaire va d'abord effectuer son audit sur base de la balance provisoire que doit lui fournir l'ASBL. Ensuite, lorsque le conseil d'administration a arrêté les comptes annuels, le commissaire les vérifie en les comparant à la balance provisoire qu'il a auditée auparavant et établit ensuite son rapport. Avant d'établir et de remettre son rapport, il fait signer la lettre d'affirmation à rédiger selon les normes ISA par les personnes responsables de l'ASBL. Son rapport doit être rendu quinze jours avant l'assemblée générale chargée d'approuver les comptes annuels pour que les membres de cette assemblée puissent en prendre connaissance. Le conseil d'administration doit soumettre les comptes annuels à l'assemblée générale au plus tard six mois après la date de clôture de l'exercice. Ensuite, dans les trente jours de l'approbation des comptes annuels par l'assemblée générale, ces comptes annuels et le rapport du commissaire doivent faire l'objet d'un dépôt à la BNB.

Tout d'abord, la première difficulté est la compréhension par les personnes responsables de la comptabilité et de l'école de cet enchaînement d'étapes. Le déroulement d'un audit et l'importance de certaines étapes sont parfois difficiles à comprendre pour les écoles. Elles ne se sentent pas concernées par ce formalisme qui suit le contrôle des états financiers par le réviseur et par tous ces aspects légaux de forme. Pour eux, le plus important c'est de finir les comptes. Dès lors, ils ne respectent pas toujours les délais et aspects imposés par la loi. Par exemple, un problème qui peut se poser, c'est que souvent le conseil d'administration qui arrête les comptes annuels a lieu le même jour que l'assemblée générale qui les approuve. Par conséquent, le commissaire ne sait pas respecter le délai de quinze jours pour émettre son rapport. De plus, s'il n'a pas reçu les états financiers de l'ASBL PO dans le délai imparti par la loi et que dès lors il ne sait pas établir son rapport, le commissaire doit rédiger un rapport de carence destiné à l'assemblée générale et adressé à l'organe de gestion de l'ASBL.

Ensuite, étant donné que les écoles éprouvent parfois certaines difficultés quant au respect de ces différentes étapes et que la date de l'assemblée générale d'approbation des comptes annuels n'est pas toujours fixée d'année en année, le commissaire ne peut pas savoir à l'avance à quelle

date il pourra effectuer son audit pour respecter les délais impartis par la loi. Par conséquent, la planification de son intervention peut être complexe.

Enfin, l'obtention des comptes sous le format BNB, afin de vérifier qu'il n'y a pas d'erreurs et que les annexes sont correctement établies, est laborieuse. D'une part, les ASBL PO ne comprennent pas toujours le déroulement d'un audit et l'importance de certaines étapes et d'autre part, elles ne se rendent pas toujours compte de l'importance et de l'implication des annexes aux comptes annuels, ce qui amène le réviseur à devoir réclamer les comptes annuels plusieurs fois.

En conclusion, la récolte d'informations à propos de l'ASBL PO auditée et l'étude de son organisation interne, de son fonctionnement et des membres de son personnel sont les points de départ de la mission de commissaire et permettent à ce dernier d'établir son analyse des risques. De manière générale, les principales rubriques à risques sont celles liées au subventionnement des ASBL PO, aux emprunts qu'elles contractent, à leur patrimoine immobilier, aux transactions en argent liquide qu'elles effectuent et aux relations qu'elles entretiennent avec leurs élèves ou leurs étudiants. D'autres éléments peuvent requérir du réviseur un regard averti. C'est le cas de la législation sur les marchés publics que les écoles doivent respecter, de la centralisation des comptabilités lorsque l'ASBL PO gèrent plusieurs établissements qui tiennent leur comptabilité de manière individuelle, des entités qui font partie du même groupe d'ASBL que l'ASBL PO, les stocks ainsi que la fiscalité de l'ASBL PO. Le réviseur sait que ces éléments peuvent être sources d'erreurs dans les comptes ou de particularités par rapport à l'audit des comptes annuels d'une entreprise et qu'il doit donc leur accorder une attention particulière. Pour finir, le personnel comptable des écoles ne comprend pas toujours l'importance et le déroulement de certaines étapes. Le réviseur doit donc parfois passer du temps pour expliquer ce qu'il attend du personnel, pourquoi il leur demande certaines choses et doit parfois réclamer plusieurs fois certains documents pour les obtenir. Toutefois, ces personnes sont coopératives et souvent, après les explications du réviseur, elles comprennent et l'audit en est facilité. Les particularités des ASBL PO ont donc un impact sur l'audit de celles-ci. L'approche d'audit et l'analyse des risques sont spécifiques au secteur des ASBL PO. Elles ont un fonctionnement propre : elles n'ont pas de production ou de clients au même sens que les entreprises. Elles ne peuvent pas réaliser de recettes qui ne respecteraient pas le principe de gratuité de l'enseignement. Elles reçoivent des subventions et ce sont celles-ci qui permettent aux écoles de fonctionner. Ces spécificités et les autres qui sont également développées dans ce travail rendent l'audit particulier dans la manière d'auditer et d'aborder l'audit des ASBL PO.

Conclusion générale

Ce mémoire avait pour objectif de repérer et de décrire les particularités et les difficultés de l'audit des ASBL PO. Pour cela, divers documents ont été lus et deux interviews ont été réalisées. Cette procédure a permis de dégager les caractéristiques des ASBL PO, de leur comptabilité et enfin de l'audit de leurs comptes annuels. Dans l'enseignement catholique, il existe environ 800 pouvoirs organisateurs. C'est autant de clients potentiels pour les réviseurs d'entreprises. L'intérêt de ce mémoire était de pouvoir établir une description de l'audit de ces pouvoirs organisateurs, constitués en ASBL, dans ce qu'il a de particulier.

D'une part, les législations auxquelles sont soumises les ASBL PO apportent leur lot de spécificités. Subventionnement, emprunts, fiscalité et critères de nomination du commissaire sont autant d'éléments qui impliquent des singularités au niveau de l'audit de ces ASBL. D'autre part, les membres du personnel des écoles ne sont pas toujours familiarisés avec les méthodes d'audit et le formalisme d'un contrôle des comptes annuels.

Les principales particularités de l'audit des ASBL PO et ses difficultés repérées et exposées dans ce mémoire sont les suivantes :

- Les critères de nomination du commissaire sont caractéristiques au secteur de l'enseignement ;
- Pour réaliser son analyse de risques, la prise de connaissance de l'école et de son organisation interne est essentielle ;
- Les principales rubriques à risques d'une ASBL PO sont les revenus (le subventionnement et les activités scolaires et parascolaires), les valeurs disponibles (les caisses et les circularisations bancaires), les immobilisations corporelles, les créances et les emprunts ;
- Le respect de la législation sur les marchés publics, le contrôle de la centralisation de la comptabilité le cas échéant, le contrôle des transactions entre entités liées, des stocks et des documents fiscaux à remettre sont également des éléments spécifiques au secteur des ASBL PO.

D'une école à l'autre, tous ces éléments peuvent varier. Il n'y a pas d'école-type ni d'audit-type d'école. L'étape qui consiste à prendre connaissance de l'école est donc déterminante.

Cette description des particularités des ASBL PO n'est pas exhaustive et peut être complétée ou faire l'objet d'une étude plus pratique quant aux méthodes et procédures alternatives mises

en place lors d'audits d'ASBL PO. Pour étoffer cette description, étant donné les divers fonctionnements et structures des écoles en Communauté française, il est possible de réaliser davantage d'interviews de réviseurs d'entreprises ayant de l'expérience dans ce domaine afin de dégager plus de particularités et plus de détails sur celles-ci. Pour réaliser ce mémoire, un temps était imparti qui ne permettait pas de réaliser l'ensemble de ces interviews.

Bibliographie

Les sources législatives belges

Code des droits de succession applicable en Région wallonne, art. 149.

Code d'impôt sur les revenus, art. 181, 220 et 253.

Code des sociétés, art. 144.

Code de droit économique, art. III.83.

Loi du 10 janvier 1824 sur le droit d'emphytéose, *M.B.*, 10 janvier 1824.

Loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, *M.B.*, 01 juillet 1921.

Loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, *M.B.*, 27 septembre 1948.

Loi du 29 mai 1959 modifiant certaines dispositions de la législation de l'enseignement, *M.B.*, 19 juin 1959.

Loi du 21 juin 1985 concernant l'enseignement, *M.B.*, 06 juillet 1985.

Loi du 02 mai 2002 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, *M.B.*, 18 octobre 2002.

Loi du 17 juin 2016 relative aux marchés publics, *M.B.*, 14 juillet 2016.

Décret de la Communauté française du 24 juillet 1997 définissant les missions prioritaires de l'enseignement fondamental et de l'enseignement secondaire et organisant les structures propres à les atteindre, *M.B.*, 23 septembre 1997.

Décret de la Communauté française du 7 juin 2001 relatif aux avantages sociaux, *M.B.*, 26 juin 2001, *err.*, *M.B.* 12 septembre 2001.

Décret de la Communauté française du 12 juillet 2001 visant à améliorer les conditions matérielles des établissements de l'enseignement fondamental et secondaire, *M.B.*, 02 août 2001.

Décret de la Communauté française du 17 juillet 2003 relatif à une intervention dans les frais de transport des membres du personnel, *M.B.*, 28 août 2003, art. 12, §4.

Décret de la Communauté française du 28 avril 2004 relatif à la différenciation du financement des établissements d'enseignement fondamental et secondaire, *M.B.*, 28 juin 2004.

Décret de la Communauté française du 20 juillet 2006 portant diverses mesures en matière d'enseignement obligatoire, d'enseignement supérieur, de culture et d'éducation permanente, *M.B.*, 25 août 2006.

Décret de la Communauté française du 14 novembre 2008 relatif au programme de financement exceptionnel de projets de rénovation, construction, reconstruction ou extension de bâtiments scolaires via des partenariats public/privé (PPP), *M.B.*, 03 mars 2009.

Arrêté royal du 2 août 1973 relatif au contrôle de l'emploi des subventions de fonctionnement et d'équipement accordées en vertu des articles 32 et 34 de la loi du 29 mai 1959 modifiant certaines dispositions de la législation de l'enseignement, *M.B.*, 30 août 1973, *err.*, *M.B.*, 06 octobre 1973.

Arrêté du Gouvernement de la Communauté française du 20 février 1995 portant exécution de l'article 32 de la loi du 29 mai 1959 et fixant les modalités de paiement des subventions de fonctionnement, *M.B.*, 01 août 1995.

Arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des Sociétés, *M.B.*, 06 février 2001.

Arrêté royal du 26 juin 2003 relatif à la comptabilité simplifiée de certaines associations sans but lucratif, fondations et associations internationales sans but lucratif, *M.B.*, 11 juillet 2003.

Arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations, *M.B.*, 30 décembre 2003.

Arrêté du Gouvernement wallon du 10 avril 2003 relatif à l'octroi de subventions aux personnes de droit public et aux organismes non commerciaux pour la réalisation d'études et de travaux visant l'amélioration de la performance énergétique des bâtiments.

[Les sources législatives internationales](#)

Normes internationales d'audit (ISA), IFAC (2015).

Autres sources

- Bogaerts, P., Collin, V., Debroux-Leddet, M.-C., Montpellier d'Annevoie, C.-M., De Wolf, M., Dochen, G., . . . Theunissen, B. (2009). *Audit et contrôle dans les écoles francophones subventionnées*. Syllabus, Institut des Réviseurs d'Entreprises.
- Bollen, S., Lambert, M., Van Rillaer, M.-L., & Jansemme, R. (2017). *Les marchés publics - Définition et principes*. Récupéré sur Union des Villes et Communes de Wallonie asbl: <http://www.uvcw.be/articles/3,18,2,0,2473.htm>
- De Wolf, M. (2006). *La nouvelle réglementation comptable et le révisorat d'entreprises dans l'enseignement libre subventionné en Communauté française*. Paris: la Charte.
- Delcroix, C., & Methens, A. (2009). Note aux bénéficiaires de l'UREBA Exceptionnel et/ou de l'Efficienne énergétique. Document non publié, SeGEC, Bruxelles.
- Fédération Wallonie-Bruxelles. (s.d.). 2.2.1. *Programme Prioritaire de Travaux*. Consulté le mai 24, 2018, sur Infrastructures scolaires: <http://www.infrastructures.cfwb.be/index.php?id=1275>
- Fédération Wallonie-Bruxelles. (s.d.). *L'organisation générale de l'enseignement*. Récupéré sur <http://www.enseignement.be/index.php?page=25568&navi=2667>, consulté le 11 décembre 2017
- Havrenne, E. (2007). Les aspects comptables dans les ASBL d'enseignement libre subventionné en Communauté française. Récupéré sur Institut royal des Réviseurs d'Entreprises: https://www.ibr-ire.be/fr/formation_events/agenda/journees_detudes/Documents/1598_Enseignement-Les-aspects-comptables-dans-les-asbl-denseignement-libre-subventionne-en-Communaute-francaise-par-Emmanue.pdf, consulté le 04 avril 2018
- Institut des Réviseurs d'Entreprises. (s.d.). *ISA clarifiées*. Consulté le juin 24, 2018, sur [ibr-ire.be: https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/normes_et_recommandations/normes_isa/Pages/default.aspx](https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/normes_et_recommandations/normes_isa/Pages/default.aspx)
- Institut des Réviseurs d'Entreprises. (s.d.). *L'audit des comptes annuels*. Consulté le juin 24, 2018, sur [ibr-ire.be: https://www.ibr-ire.be/fr/la_profession/le_reviseur_dentreprises/laudit_des_comptes_annuels/Pages/default.aspx](https://www.ibr-ire.be/fr/la_profession/le_reviseur_dentreprises/laudit_des_comptes_annuels/Pages/default.aspx)

- International Federation of Accountants. (2013). *Guide pour l'Utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises* (Vol. 1). (AFCI Audit and Consulting, Trad.) IFAC. (Oeuvre originale publiée en 2011).
- Kwaschin, S. (2013). La négociation sectorielle dans l'enseignement. (CRISP, Éd.) *Courrier hebdomadaire du CRISP*, 2013/3, pp. 5-59. doi:10.3917/cris.2168.0001
- Maillard, F., Theunissen, B., Neuville, B., Sohet, L., Lerusse, P., Debroux-Leddé, M.-C., . . . De Wolf, M. (2007). *Le point sur l'audit dans l'enseignement subventionné*. Syllabus, Institut des Réviseurs d'Entreprises.
- Pierard, A. (2012). *Le rôle des activités parascolaires dans la scolarité de l'élève*. Récupéré sur ufapec.be: <http://www.ufapec.be/files/files/analyses/2012/2412-parascolaires.pdf>
- SeGEC. (2009). *Avantages sociaux*. Récupéré sur Enseignement catholique: <http://enseignement.catholique.be/segec/index.php?id=782>
- SeGEC. (2009). *Définition des comptes du PCMN et Recueil des Ecritures-Types*. Récupéré sur enseignement.catholique.be: <http://webservices.segec.be/gestdoc/Topix/web/app.php/download/5272>
- SeGEC. (2009). *Note relative à l'inventaire, au bilan d'ouverture (ou état du patrimoine) et aux règles d'évaluation destinée aux petites, grandes et très grandes ASBL*. Récupéré sur enseignement.catholique.be: <http://webservices.segec.be/gestdoc/Topix/web/app.php/download/5282>
- SeGEC. (2009). *Plan comptable*. Récupéré sur Enseignement catholique: <http://webservices.segec.be/gestdoc/Topix/web/app.php/download/5271>
- SeGEC. (2018). *Le subventionnement des constructions scolaires - Informations générales*. Récupéré sur Enseignement catholique: <http://webservices.segec.be/gestdoc/Topix/web/app.php/download/10920>
- SeGEC. (2018). *Mise en oeuvre par les ASBL PO de la législation "marchés publics"*. Récupéré sur Enseignement catholique: http://enseignement.catholique.be/segec/fileadmin/DocsFede/Service_segec/Juridique/2018/MP-Brochure-nouvelle-leg-version%2008-09-17-003-A.pdf
- SeGEC. (s.d.). *Energie*. Consulté le mai 24, 2018, sur Enseignement catholique: <http://enseignement.catholique.be/segec/index.php?id=761>

- SeGEC. (s.d.). *Foire aux questions*. Récupéré sur Enseignement catholique: <http://enseignement.catholique.be/segec/index.php?id=168>, consulté le 11 décembre 2017
- SeGEC. (s.d.). *L'enseignement en général*. Consulté le mai 25, 2018, sur Enseignement catholique: <http://enseignement.catholique.be/segec/index.php?id=1344>
- SeGEC. (s.d.). *Présentation PO*. Consulté le décembre 11, 2017, sur Enseignement catholique: <http://enseignement.catholique.be/segec/index.php?id=127>
- SeGEC. (s.d.). *Vade-mecum pour la mise en conformité d'une ASBL avec les exigences comptables entrant en vigueur en 2005*. Récupéré sur Enseignement catholique: <http://webservices.segec.be/gestdoc/Topix/web/app.php/download/4981>
- Service Public de Wallonie. (2011). *UREBA - Mode d'emploi*. Récupéré sur Enseignement catholique: http://www.segec.be/Documents/SIEC/UREBA_Mode_d_emploi.pdf
- SPF Finances. (s.d.). *Déclaration d'impôt*. Consulté le juin 16, 2018, sur finances.belgium.be: https://finances.belgium.be/fr/asbl/impots_et_tva/declaration_d_impot
- SPF Finances. (s.d.). *Taxe annuelle sur les ASBL*. Consulté le juin 16, 2018, sur finances.belgium.be: https://finances.belgium.be/fr/asbl/impots_et_tva/taxe_annuelle_sur_les_asbl
- Vessié, B. (2017-2018). Normes d'audit internationales : ISA. Syllabus, Université Catholique de Louvain.

Annexes

Annexe 1 : Le plan comptable minimum normalisé adapté au secteur de l'enseignement

Annexe 2 : Questionnaire sur les particularités de l'audit des ASBL PO pour les entretiens

Bonjour, je suis étudiante à l'UCL-Mons. Dans le cadre de mon mémoire, je réalise une enquête sur les particularités de l'audit des ASBL Pouvoirs organisateurs de l'enseignement catholique. Je vous remercie d'avoir bien voulu m'accueillir au sein de votre cabinet et de m'accorder un peu de votre temps pour cette interview.

L'objectif de cette interview est donc de repérer et décrire les difficultés et particularités que présente l'audit d'ASBL scolaires.

Est-ce que cela vous dérange si j'enregistre cette conversation ?

Nous allons d'abord commencer par une identification de l'interlocuteur :

Identification de la personne interviewée

Quelle est votre profession ?

Depuis quand exercez-vous ?

Quelles écoles avez-vous auditées ou auditez-vous ?

Particularités de l'audit des ASBL PO

Lors de vos audits, durant la phase d'évaluation des risques, quelles sont les particularités que vous avez rencontrées ?

Avez-vous rencontré des problèmes lors de la phase d'acceptation de la mission d'audit d'ASBL PO ? Si oui, lesquels ?

Quelles sont les méthodes que vous utilisez pour prendre connaissance de l'entité, de son contrôle interne et de ses risques inhérents ?

En quoi ces méthodes ou leur application diffèrent-elles d'un autre audit ?

Quelles sont les principales rubriques à risque au sein des ASBL PO ?

Confirmations externes

Quelles sont les principales difficultés que vous rencontrez lors de vos demandes de confirmations externes :

- Auprès des banques ?
- Auprès des clients ?
- Auprès des fournisseurs ?

- Autres ?

Devez-vous avoir recours à des méthodes alternatives particulières concernant ces circularisations ? Si oui, lesquelles ?

Concernant le contrôle externe à proprement parler des ASBL PO, quelles sont les principales difficultés que vous avez rencontrées ?

Quelles méthodes utilisez-vous lorsque vous auditez les éléments suivants :
Pouvez-vous détailler et expliquer ces différentes méthodes ?

- Les fonds propres (fonds associatifs, fonds affectés, provisions, subsides en capital)
- Les dons et legs
- Les dettes de l'ASBL PO
- Les emprunts de l'ASBL PO (notamment les emprunts garantis et les emprunts CRAC)
- La législation sur les marchés publics
- Les créances de l'ASBL PO
- Le subventionnement des ASBL PO
 - o Subventions de fonctionnement
 - o Subventions-traitements
 - o Subventions des communes et provinces (la tutelle sanitaire et les avantages sociaux)
- Le périmètre comptable (notamment les activités scolaires et parascolaires)
- Les entités liées
- La centralisation de la comptabilité lorsque l'ASBL PO gère plusieurs établissements qui tiennent leur comptabilité de manière individuelle
- Les stocks
- Les immobilisations
 - o La pleine propriété ou non
 - o Les autres droits réels (commodat, superficie, emphytéose, etc)
 - o Bail locatif
 - o Les amortissements ou la fonctionnalité constante
- La fiscalité des ASBL PO (taxe sur le patrimoine, impôt des personnes morales, le précompte immobilier)
- Les valeurs disponibles (notamment les caisses)
- Le personnel

Quelles sont les principales difficultés de l'audit des différents éléments énumérés ci-dessus ?

Notre interview se termine ici. Aimerez-vous ajouter quelque chose ?

RESUME

Un grand merci pour avoir accepté de répondre à cette interview.