

# Études IRE

**CONTRÔLE 7/2002**

**GROUPE DE TRAVAIL IRE  
COMPTABILITÉ ET AUDIT  
DANS LE SECTEUR  
NON-MARCHAND  
PARTIE AUDIT**

■ Institut des Reviseurs d'Entreprises



# TABLE DES MATIÈRES

<b>Préface</b> .....	5
<b>Avertissement</b>	
La nouvelle loi sur les ASBL : situation actuelle .....	7
<b>Partie 1. Introduction</b> .....	11
<b>Partie 2. Aperçu des obligations de contrôle dans les diverses institutions</b> .....	15
<b>Partie 3. Types d'audit externe dans le secteur non-marchand</b> .....	25
3.1. Que faut-il entendre par audit externe dans le secteur non-marchand? .....	25
3.2. Les divers types d'audit dans le secteur non-marchand .....	26
3.3. L'objectif et la nécessité de l'audit - reporting financier .....	26
3.4. Développements dans le domaine de l'audit dans le secteur non-marchand .....	27
<b>Partie 4. Normes d'audit</b> .....	29
4.1. Caractéristiques générales .....	29
4.2. Fonction et intérêt des normes d'audit .....	29
4.3. Des normes distinctes pour un audit dans le secteur public? .....	29
4.4. Les principales instances normatrices .....	30
4.5. L'audit par les «Hautes Instances de Contrôle» .....	31
4.6. Suggestions pratiques .....	32
<b>Partie 5. L'organisation de l'audit externe dans le secteur non-marchand</b> .....	33
<b>Partie 6. Quelques exemples de rapports d'institutions non-marchandes belges et étrangères</b> .....	35
<b>Partie 7. Questions ouvertes, zones problématiques et points dignes d'intérêt</b> .....	69
7.1. Expériences pratiques dans les ASBL .....	69
7.2. Problèmes de contenu .....	70
7.3. Généralités .....	70



# PRÉFACE

Ces dernières années les secteurs non-marchand et public ont fait l'objet d'une attention particulière du législateur comptable (les hôpitaux, les communes, les hautes écoles, les mutualités,...)

Le conseil de l'Institut avait confié dès 1999 à un groupe de travail sous la présidence du confrère J. Christiaens la mission d'étudier la compatibilité du cadre comptable général tel qu'il est appliqué dans les entreprises avec les spécificités des secteurs non-marchand et public.

De cette analyse devaient être formulées des recommandations pratiques touchant la comptabilité et l'audit.

Il nous a paru utile de vous faire parvenir les conclusions des travaux du groupe de travail, car l'expérience qui a été mise à profit lors de ces travaux nous intéresse tous.

C'est en deux tomes que les matières ont été réparties, l'un consacré à la comptabilité et aux comptes annuels, l'autre à l'audit.

Il est vrai que nous attendons pour fin 2002 les arrêtés comptables d'exécution de la nouvelle loi sur les ASBL mais les deux ouvrages gardent leur intérêt car ils se sont concentrés (en plus des ASBL) à répertorier et commenter, lorsque cela s'avérait nécessaire, les différentes législations applicables dans les secteurs non-marchand et public, y compris donc les différents textes réglementaires qui échappent au champ d'application de la nouvelle législation.

Il faut par ailleurs constater que la nouvelle législation attribue de nouvelles missions aux réviseurs mais ne donne aucune directive ni sur la portée de la mission ni sur la mise en œuvre du contrôle.

Evidemment la matière continuera à évoluer et nous nous efforcerons de fournir des ouvrages et études destinés à nous aider à exercer les multiples facettes de notre profession.

J'adresse au nom du Conseil mes plus sincères remerciements aux membres du groupe de travail qui ont su se rendre disponibles et partager leur savoir.

L. Swolfs  
Président



# AVERTISSEMENT

## LA NOUVELLE LOI SUR LES ASBL : SITUATION ACTUELLE

Le groupe de travail « Comptabilité et audit dans le secteur non-marchand » a achevé ses activités fin juin 2001. Ces activités s'inspiraient partiellement des travaux en cours sur le plan de la réforme des ASBL. Par conséquent, il nous paraît opportun de résumer la situation actuelle en la matière. Au moment où les activités du groupe de travail se sont achevées, le projet de loi relatif aux associations sans but lucratif, aux associations internationales sans but lucratif et aux fondations était toujours en cours d'examen à la Chambre et au Sénat. C'est la raison pour laquelle, comme nous l'avons déjà précisé, le groupe de travail a voulu formuler des propositions générales pouvant servir de fil conducteur dans le cadre de la réforme de la comptabilité des secteurs public et sans but lucratif.

Malgré le fait que le Conseil des ministres ait déjà approuvé l'avant-projet de loi en juillet 1997, aucun consensus n'avait encore été trouvé 5 ans plus tard. Lors de la clôture de la publication du groupe de travail (05/04/2002), le projet était en cours d'amendement, de sorte qu'il était constamment renvoyé entre la Chambre et le Sénat. Entre-temps (12/04/02), le projet de loi a été approuvé au sein de la Commission Justice de la Chambre. C'est le 18/04/02 que le texte de la loi a été définitivement voté et a été soumis à la signature royale, la publication est intervenue le 18/10/02 sous la forme de la loi du 2 mai 2002 « sur les ASBL, les AISBL et les fondations ». Le Ministre de la Justice M. Verwilghen veut que les arrêtés d'exécution soient prêts fin 2002 de façon à ce que la nouvelle législation puisse entrer pleinement en vigueur dès 2004.

Il nous paraît opportun de reprendre brièvement les principales modifications comptables pertinentes dans le cadre des activités de ce groupe de travail. Chaque ASBL devra au moins tenir une comptabilité simplifiée qui porte au moins sur les opérations en espèces ou les comptes, conformément à un modèle fixé par le Roi.

- ▷ Les « grandes » ASBL doivent tenir une comptabilité et établir des comptes annuels en vertu de la loi comptable du 17 juillet 1975;
- ▷ Les associations qui, de par la nature de leur activité principale, sont soumises à d'autres réglementations comptables, ne sont pas concernées par la réglementation ci-dessus, à la condition que leur comptabilité soit au moins équivalente aux règles fixées dans la loi du 17 juillet 1975;
- ▷ Les « grandes » ASBL devront déposer leurs comptes annuels auprès de la Banque Nationale de Belgique;
- ▷ La désignation d'un commissaire est obligatoire dans les « très grandes » ASBL (de nombreuses discussions subsistent en rapport avec ces critères).
- ▷ Le greffe du tribunal de première instance conservera un dossier administratif pour chaque ASBL (statuts, adresse du siège, liste des membres).

Au vu de ce qui précède, le projet de loi ne contient que des dispositions vagues et générales. Par le biais d'arrêtés royaux, divers aspects de cette législation devront encore être approfondis, comme par exemple l'adaptation de la loi du 17 juillet 1975 aux caractéristiques spécifiques d'une ASBL (pas de but de lucre, pas d'actions,...) de manière à disposer d'un cadre comptable équilibré (en tenant compte, par exemple, du problème du bilan initial). Dorénavant, il faudra également vérifier dans quelle mesure les normes de contrôle existantes de l'IRE sont suffisantes ou vérifier s'il ne faudrait pas définir l'audit externe de façon plus large. Nous pensons ici à l'audit du bien-fondé ou l'audit de finalité.



## TABLEAU SYNOPTIQUE

Type d'ASBL	Comptabilité	Audit	Reporting	Bilan social/ Conseil d'entreprise
Art. 17 § 2 «petite»	Comptabilité simplifiée, «caisse» selon un modèle défini par AR	Aucun	Art. 26 novies, § 1, 5° Les comptes sont déposés au greffe du tribunal de première instance	
Art. 17 § 3 «moyenne» Au moins 2 des critères suivants applicables: >= moyenne de 5 travailleurs équivalents temps plein  >= 250.000 EUR autres que recettes extraordinaires hors TVA  >= total du bilan 1.000.000 EUR	Comptabilité complète Loi du 17/7/75	Aucun	Conformément à l'art. 17 § 6, les comptes annuels sont déposés auprès de la Banque Nationale de Belgique (Centrale des bilans) et joints au dossier conformément à l'art. 26 novies, § 1, 5°	Bilan social pour Centrale des bilans lorsque >= 20 travailleurs  Conseil d'entreprise lorsque >= 100 travailleurs
Art. 17 § 5 «grande» Moyenne sur l'année: au moins 100 travailleurs équivalents à temps plein ou 2 des critères suivants dépassés:  ▷ moyenne de 50 travailleurs équivalents à temps plein  ▷ 6.250.000 EUR autres que recettes extraordinaires hors TVA  ▷ 3.125.000 EUR total du bilan		Un ou plusieurs commissaire(s) (= réviseurs d'entreprises): contrôle de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité à la lumière de la loi et des statuts et des opérations qui doivent être constatées dans les comptes annuels		
«Spéciale» Régie par une législation comptable distincte (p. ex.: ASBL fonds de pension, ASBL hôpitaux, ASBL MRS, écoles supérieures, ...)	Législation comptable ad hoc distincte	Réglementation ad hoc distincte	Réglementation ad hoc distincte	



# PARTIE 1: INTRODUCTION

Depuis quelques années, les secteurs non-marchand et public connaissent beaucoup de changements en termes de réformes comptables, de gestion et d'audit (voir entre autres les hôpitaux 1987, les mutualités 1990, les communes 1990, les écoles supérieures flamandes 1995, les écoles supérieures francophones 1995, les CPAS en Flandre, à Bruxelles, en Wallonie 1997-1998, les provinces 1999, les ASBL (en préparation), etc.). Comme c'est actuellement le cas dans d'autres pays également, ces réformes se caractérisent par le passage d'**une comptabilité caméraliste de caisse à une comptabilité et des techniques de gestion d'entreprise**. Certaines réformes apportent également des adaptations dans le sens d'une comptabilité des coûts ou d'une comptabilité de gestion, d'autres encore prévoient des fonctions d'audit interne et externe, et caetera. Toutefois les réformes comptables dans le sens d'une comptabilité de société sont très hétérogènes et insuffisamment préparées. On constate en outre des réticences considérables quand il s'agit d'abandonner les bons vieux systèmes de comptabilité pour passer à de nouveaux systèmes qui en sont cependant encore aux balbutiements. Beaucoup dans tout cela tient sans doute aux différents législateurs, à l'absence de normes internationales généralement acceptées, au peu de lisibilité des besoins des utilisateurs, ainsi qu'au manque d'expertise comptable dans les secteurs public et non-marchand.

Les secteurs public et non-marchand constituent une matière très vaste et éminemment complexe, dans laquelle il n'existe pas encore, à l'heure actuelle, des normes comptables et de révision généralement admises. Les scientifiques comme les représentants de la pratique professionnelle se trouvent confrontés depuis vingt ans au moins à des problèmes de comptabilité et de contrôle importants dans ce secteur, sans avoir trouvé à ce jour des solutions satisfaisantes. Une première évolution qui est aussi un pas dans le bon sens, ce sont les premières IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), que le *Public Sector Committee* de l'IFAC a développé depuis quelques années à peine.

Voilà autant de bonnes raisons pour que l'Institut des Réviseurs d'Entreprises mette en chantier une étude de ces problèmes de comptabilité et de contrôle et réfléchisse à l'élaboration d'un référentiel (*conceptual framework*) qui permet de sous-tendre la mise en œuvre des systèmes et des principes de comptabilité dans les secteurs public et non-marchand. Voilà pourquoi il a constitué il y a deux ans un « **groupe de travail comptabilité et contrôle dans le secteur non-marchand** », sous la présidence de J. Christiaens (chargé de cours à l'Université de Gand et réviseur d'entreprises chez Ernst & Young) et ayant comme secrétaire H. Olivier (Directeur général) qui depuis sa nomination à la FEE le 1<sup>er</sup> janvier 2000 a été remplacé par D. Szafran (Secrétaire général). Le groupe de travail est actuellement composé de monsieur E. Clinck (réviseur d'entreprises), madame M-C Debroux-Leddert (réviseur d'entreprises), le professeur M. Jegers (VUB), monsieur F. Maillard (réviseur d'entreprises), madame M. Piret (réviseur d'entreprises), monsieur P. Van Cauter (réviseur d'entreprises), madame C. Vanden Bosch (réviseur d'entreprises) et monsieur C. Vanhee (collaborateur à la RUG).

Cette équipe a l'ambition de jouer une fonction d'alerte professionnelle et scientifiquement étayée dans la problématique de la comptabilité et de l'audit.

Dans un premier stade, le groupe de travail s'est attaché, en 1999, au cadre comptable général tel qu'il est mis en œuvre dans les entreprises. Ce cadre a été appliqué aux institutions du secteur non-marchand en général en s'arrêtant aux diverses rubriques des comptes annuels et à la manière de les adapter dans un contexte non-marchand.

En 2000, le groupe de travail a poursuivi cette mission, en mettant l'accent sur les aspects comptables et de comptabilité qui constituent un vaste domaine d'action. Comme point de départ, elle a retenu une étude comparative limitée des principales réformes comptables des secteurs non-marchand et public en Belgique au cours de la dernière décennie. C'est sur cette base et en prenant également en compte des évolutions à l'étranger comme des réformes en cours pour les asbl, que le groupe de travail a élaboré des propositions générales qui pourraient servir de fil conducteur pour la réforme de la comptabilité des secteurs non-marchand et public. Ces propositions concernent les objectifs de la comptabilité, des aspects de technique comptable, le lien avec la comptabilité budgétaire traditionnelle, le plan comptable, les règles d'évaluation et la présentation du rapport financier. Pareil fil conducteur s'adresse aux normalisateurs concernés, mais également aux réviseurs d'entreprises de plus en plus confrontés aux réformes dans ce secteur.

Une recommandation importante porte sur la proposition d'une approche particulière pour le bilan initial pour les institutions existantes dans les secteurs non-marchand et public, confrontées pour la première fois à une comptabilité patrimoniale. L'expérience pratique démontre en effet, que le bilan initial et surtout ses composantes non monétaires est source d'un problème spécifique mais ne se présentant qu'une seule fois.

Dans le concept général du groupe de travail tel que présenté plus loin, les innovations suivantes ont été introduites et élaborées :

- une réforme dans le sens d'une comptabilité patrimoniale dépend d'un cadre conceptuel, ce qui veut dire qu'elle dépendra des objectifs poursuivis par la comptabilité;
- la distinction « *proprietary-agency* », alors que l'approche « *proprietary* » est pratiquement la seule à être de mise;
- problématique des réserves - fonds de réserves;
- adaptation de l'affectation des résultats;
- une extension de la règle d'évaluation « stocks intangibles » (*renewal accounting*)
- bilan initial à base zéro, plutôt qu'un bilan initial sous le signe de la continuité;
- le méga grand-livre ou, en d'autres termes, intégration de la comptabilité générale, de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité des coûts de revient.

Le deuxième thème principal sur lequel le groupe de travail s'est penché en 2001 concerne les aspects d'audit dans les secteurs public et non-marchand. Sur la base notamment des constats faits à l'étranger, on peut affirmer que l'audit externe se trouve manifestement ici investi d'une mission plus vaste que dans les entreprises où son rôle se confine plutôt à la certification de « l'image fidèle » (**audit financier**). Le groupe de travail pense notamment ici aux besoins en termes d'**audit de légitimité** et d'**audit d'efficacité**, qui constituent une mission supplémentaire importante pour l'audit externe dans les secteurs public et non-marchand. L'audit financier porte sur le contrôle de la comptabilisation des opérations. L'audit de légitimité implique un contrôle juridique et réglementaire de ces opérations elles-mêmes et l'audit d'efficacité celui de l'efficacité et de l'absence de gaspillage de celles-ci.

En ce qui concerne les normes d'audit et de rapport, le groupe de travail a également voulu procéder à une comparaison entre les différents types d'institutions non-marchandes, tout en éclairant le contexte légal qui se traduit très souvent en termes de surveillance.

Par la présente contribution, le groupe de travail compte attirer l'attention et apporter des précisions sur un secteur en mutation qui, jusqu'à présent, est souvent resté loin de la comptabilité et des professionnels du contrôle. Par la même occasion, des suggestions relativement innovantes ont été développées en vue d'un résultat plus harmonieux et mieux adapté, et des propositions qui plaident pour l'institutionnalisation d'un organisme normalisateur ont été formulées. Il reste cependant quelques questions ouvertes qui continueront à réclamer l'attention également de la part de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises.



## PARTIE 2: APERÇU DES OBLIGATIONS DE CONTRÔLE DANS LES DIVERSES INSTITUTIONS

Tout comme le tableau des aspects comptables, le présent aperçu entend présenter brièvement les personnes ou instances responsables pour l'exercice du contrôle ou de la surveillance. Cette fonction de contrôle ou de surveillance porte essentiellement sur les états financiers. Nous n'aborderons pas ici d'autres types de contrôle. En décrivant les obligations de contrôle, nous avons uniquement identifié le responsable. Pour de plus amples informations et les aspects de contenu en ce qui concerne le contrôle, nous renvoyons aux textes légaux. Les références sont mentionnées pour chaque institution dans la partie comptabilité.

Organisme	Obligations en matière de contrôle	Autorité
Communes et entreprises communales ordinaires (régies)	<b>Surveillance exercée par la Députation permanente, le Gouverneur et le Gouvernement flamand</b>	fédérale
Entreprises communales autonomes	La surveillance de la situation financière et des comptes annuels des entreprises communales autonomes est confiée à un <b>collège de trois commissaires</b> , élus par le conseil communal hors du conseil d'administration de l'entreprise communale, et <b>dont l'un au moins est membre de l'IRE</b> . A l'exception de ce dernier, les membres du collège de commissaires sont tous membres du conseil communal.	fédérale
CPAS flamands	Le secrétaire et le receveur d'un CPAS sont chacun responsables pour la mise en place des procédures de contrôle interne pour les matières qui entrent dans leurs attributions respectives. Ces procédures sont reprises dans le manuel administratif qui est porté à la connaissance du conseil. La <b>commission d'audit externe</b> est composée de <b>deux fonctionnaires au moins</b> : (1) un ou plusieurs fonctionnaires désignés par le gouverneur de la Province dont relève le CPAS. L'un d'eux présidera la commission; (2) un ou plusieurs fonctionnaires désignés par l'administration communale; (3) facultativement, un ou plusieurs fonctionnaires désignés par le ministère qui à l'assistance aux personnes dans ses attributions.	flamande
CPAS wallons	<b>Surveillance</b> par le <b>ministre</b> responsable	wallonne
CPAS de la Région de Bruxelles-Capitale	<b>Surveillance</b> par le <b>ministre</b> responsable	Région de Bruxelles-Capitale
Provinces	<b>Cour des Comptes</b>	fédérale

Organisme	Obligations en matière de contrôle	Autorité
Entreprises provinciales autonomes	La surveillance de la situation financière et des comptes annuels des entreprises provinciales autonomes est confiée à un <b>collège de trois commissaires</b> élus par le conseil provincial en dehors du conseil d'administration de l'entreprise provinciale et <b>parmi lesquels l'un au moins est membre de l'IRE</b> . A l'exception de ce dernier les membres du collège de commissaires sont tous membres du conseil provincial.	fédérale
Universités flamandes	Surveillance et visa de la <b>Cour des Comptes</b>	flamande
Universités de la Communauté française	Surveillance de la <b>Cour des Comptes</b>	wallonne
Instituts supérieurs flamands et Asbl Sovo	Un <b>reviseur d'entreprises</b> est chargé de contrôler la comptabilité et les comptes annuels de ces institutions ainsi que de viser et parapher, avant leur mise en service, le journal non scindé, le livre central et le livre d'inventaire. Le reviseur était en outre responsable pour la certification du bilan d'ouverture de chaque institut supérieur et de l'asbl Sovo.	flamande
Hautes Ecoles de la Communauté française	Le conseil social tient une comptabilité complète qu'il soumet annuellement à un <b>reviseur</b> d'entreprises, en même temps que ses comptes.	wallonne
Enseignement de la Communauté flamande	Le contrôle financier sur la gestion du groupement d'écoles est exercé, pour compte de l'enseignement de la Communauté flamande, par un <b>collège de cinq experts-comptables</b> désignés à cet effet par le gouvernement pour un terme de quatre ans. Le contrôle par un membre du collège des experts-comptables porte sur l'affectation des moyens financiers mis à la disposition par la Communauté flamande. Ils peuvent aussi donner des conseils, aux groupements d'écoles en général ou à un groupement d'écoles en particulier, en ce qui concerne l'organisation comptable et les corrections à apporter. Au niveau du Conseil de l'enseignement de la Communauté, le collège des experts-comptables est chargé de missions identiques à celles qu'il exerce auprès des groupements d'écoles. Les missions de contrôle au niveau du Conseil sont exercées au nom du gouvernement.	flamande
Maisons de repos et de soins	La comptabilité d'une maison de repos et de soins doit être vérifiée par un <b>reviseur d'entreprises ou par un contrôleur externe indépendant</b> à préciser par nous.	fédérale



Organisme	Obligations en matière de contrôle	Autorité
Maisons de repos, résidences-services et centres d'accueil de jour pour personnes âgées en Wallonie	<b>Surveillance</b> exercée par le <b>Gouvernement wallon</b>	wallonne
Résidences-services, complexes résidentiels proposant des services et maisons de repos	Contrôle par le <b>ministre communautaire</b> compétent	flamande
Hôpitaux et établissements psychiatriques	L'organe statutaire de l'hôpital désigne un <b>reviseur d'entreprises</b> assermenté qui est chargé de contrôler la comptabilité et les comptes annuels de l'hôpital.	fédérale
Etablissements flamands pour les soins aux personnes âgées	Mêmes règles que pour les résidences-services	flamande
Institutions agréées dans le cadre du Fonds de soins médico-socio-pédagogiques pour handicapés	Le <b>Ministre flamand</b> qui a la politique relative aux handicapés dans ses attributions, organise la surveillance et le contrôle de la comptabilité.	flamande
Fonds flamand pour l'Intégration sociale des Personnes handicapées	Le Fonds relève du contrôle exercé par le Gouvernement flamand. Ce contrôle est exercé par deux commissaires communautaires. Le Gouvernement flamand <b>peut nommer</b> un ou plusieurs <b>reviseurs d'entreprises</b> auprès du Fonds. Ils sont chargés d'exercer le contrôle sur les écritures et de les certifier.	flamande
Agence wallonne pour l'intégration des personnes handicapées	L'agence est placée sous la <b>surveillance</b> du <b>Gouvernement</b> . Le <b>Gouvernement nomme</b> un ou plusieurs <b>reviseurs d'entreprises</b> , membres de l'IRE, auprès de l'Agence.	wallonne
Institutions wallonnes pour l'intégration des personnes handicapées, agréées par l'Agence wallonne pour l'intégration des personnes handicapées	Ces institutions sont soumises au contrôle de l' <b>Agence wallonne pour l'intégration des personnes handicapées</b> .	wallonne

Organisme	Obligations en matière de contrôle	Autorité
Services résidentiels, d'accueil de jour et de placement familial pour personnes handicapées	Les comptes annuels de chaque service sont transmis à l'Agence pour l'intégration des personnes handicapées au plus tard pour le 31 mai de l'année qui suit la clôture de l'exercice, en même temps que le rapport d'un <b>reviseur d'entreprises</b> qui doit certifier les comptes et éventuellement les redresser.	wallonne
Centres de formation ou de réadaptation professionnelles pour handicapés	Ces centres sont placés sous la surveillance du Fonds flamand pour l'intégration sociale des personnes handicapées	flamande
Services d'aide à domicile pour handicapés	Les services sont placés sous la surveillance du Fonds flamand pour l'intégration sociale des personnes handicapées	flamande
Services médicaux interentreprises	L'assemblée générale de chaque service médical interentreprises désigne un <b>reviseur d'entreprises</b> dont la mission consiste à contrôler la comptabilité et les comptes annuels du service. La règle ne s'applique pas aux services qui ne dépassent pas plus d'un des critères suivants: (1) moyenne annuelle des effectifs: 50 personnes; (2) produits provenant des activités en médecine du travail: 3.594.456,11 EUR; (3) total du bilan: 1.735.254,67 EUR. Ces critères sont calculés, comme pour les entreprises, conformément aux dispositions de l'A.R. du 12 septembre 1983.	fédérale
Organisations de développement non-gouvernementales et leurs fédérations	L' <b>ONG</b> qui bénéficie d'un subside doit transmettre au Ministre un rapport pour le 31 mai de l'année qui suit l'exercice sur lequel porte celui-ci. Ce rapport annuel comprendra un rapport d'activités et un rapport financier, établi selon un modèle arrêté par le Ministre et contrôlé par un <b>reviseur d'entreprises</b> . Les <b>fédérations</b> soumettent à l'approbation du Ministre un rapport annuel portant sur l'exercice précédent, au plus tard le 1 <sup>er</sup> avril. Ce rapport annuel comprendra un rapport d'activités et un rapport financier contrôlé par un <b>reviseur d'entreprises</b> . Outre les contrôles prévus dans les lois sur la Comptabilité de l'Etat, il sera exercé annuellement un contrôle ponctuel et financier, sur ordre du Ministre, portant sur la comptabilité complète, les bilans et les comptes annuels de toutes les activités des ONG et des fédérations à désigner annuellement.	fédérale

Organisme	Obligations en matière de contrôle	Autorité
Unions nationales et mutualités	Chaque union nationale doit disposer d'un système de contrôle interne portant sur la validité, le caractère complet et l'exactitude avec lesquels les opérations financières ont été enregistrées dans les documents comptables et les comptes, aussi bien au niveau de l'Union nationale que de mutualités y affiliées. Sur proposition de l'Office de contrôle, le Roi détermine les conditions auxquelles doit répondre le contrôle interne. Chaque mutualité et chaque Union nationale désigne <b>un ou plusieurs réviseurs d'entreprises</b> élus par l'assemblée générale parmi une liste de <b>réviseurs agréés, membres de l'IRE</b> , établie par l'Office de contrôle. Les mutualités et l'Union nationale communiquent à l'Office de contrôle l'identité du ou des réviseur(s) d'entreprises désigné(s). Sur l'avis de l'IRE, l'Office de contrôle établit le règlement arrêtant les modalités d'exercice par les réviseurs de leur mission. Ce règlement fixe également les conditions auxquelles les réviseurs agréés sont inscrits sur la liste, ainsi que le mode d'inscription.	fédérale
Etablissements d'utilité publique et fondations privées	Les Fondations doivent charger un ou plusieurs <b>commissaires (membres de l'IRE)</b> du contrôle de leur situation financière, des comptes annuels et de la régularité, aux termes de la loi et des statuts, si elles dépassent certains critères.	fédérale
Associations sans but lucratif et associations internationales sans but lucratif	Les ASBL doivent charger un ou plusieurs <b>commissaires (membres de l'IRE)</b> du contrôle de leur situation financière, des comptes annuels et de la régularité, aux termes de la loi et des statuts, si elles dépassent certains critères.	fédérale
Entreprises d'assurances et Fonds de pension	Elles sont tenues de désigner un <b>commissaire agréé parmi les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises</b> .	fédérale
Organismes publics flamands	<b>Surveillance</b> exercée par le <b>Ministre flamand qui a les finances et le budget dans ses attributions</b>	flamande

Organisme	Obligations en matière de contrôle	Autorité
Aide sociale générale	Le <b>Gouvernement</b> organise la <b>surveillance</b> des centres d'aide sociale générale. L'obtention de <b>subsidés</b> est subordonnée à l'établissement d'un rapport financier qui doit être visé par un <b>reviseur d'entreprises ou un receveur du CPAS</b> .	flamande
Fonds de sécurité d'existence	Les comptes annuels, le rapport de gestion relatif au Fonds de sécurité d'existence et le rapport du (des) <b>reviseur(s) ou de l'(des) expert(s)-comptable(s)</b> doivent être transmis annuellement au président de la commission paritaire compétente qui les soumet sans délai à la commission paritaire. Lorsqu'il s'avère que les comptes annuels présentent un solde négatif qui ne peut être apuré en puisant dans des réserves antérieurement constituées, le réviseur ou l'expert-comptable en fera état dans son rapport.	fédérale
Partis politiques	L'assemblée générale d'un parti politique doit désigner un <b>reviseur d'entreprises</b> appelé à établir annuellement un rapport sur le rapport financier rédigé dans le respect des dispositions prévues dans la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et ses arrêtés d'exécution.	fédérale
Intercommunales	Le Collège de Commissaires est chargé de la surveillance de l'intercommunale. L'un de ses membres au moins doit être un réviseur d'entreprises agréé.	fédérale
Autorités religieuses	<b>Surveillance exercée par les communes. Il n'y a pas de réviseur d'entreprises.</b>	fédérale
Services externes pour la prévention et la protection au travail	Le service externe tiendra une comptabilité conforme aux dispositions prévues dans la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises et ses arrêtés d'exécution, et plus particulièrement en se référant aux dispositions relatives à la comptabilité, aux comptes annuels et au budget des services médicaux interentreprises, en ce compris les missions du <b>reviseur d'entreprises</b> .	fédérale
Crèches, services pour Familles d'accueil, initiatives d'accueil extra-scolaire et centres d'Aide aux enfants et de Soutien aux familles en Flandre	<b>Kind en Gezin</b> (anciennement Ligue des familles nombreuses) organise la surveillance et le contrôle de leurs comptabilités.	flamande

Organisme	Obligations en matière de contrôle	Autorité
Organisations nationales de la jeunesse en Flandre	Un tel organisme doit permettre que le service compétent du Gouvernement flamand et de la Cour des Comptes examinent, éventuellement sans déplacement, le fonctionnement et la comptabilité et annuellement, l'assemblée générale doit transmettre au service compétent du Gouvernement flamand les comptes annuels approuvés et le bilan relatifs à l'exercice antérieur, en même temps qu'un rapport établi par un <b>reviseur d'entreprises</b> membre de l'IRE ou par un expert-comptable assermenté.	flamande
Ensembles de musiciens professionnels, organisations de concerts, clubs de musique, organisations musico-éducatives et festivals, le Muziekcentrum van de Vlaamse Gemeenschap (Centre de Musique de la Communauté flamande)	Le service désigné par le Gouvernement flamand exerce annuellement, sans déplacement ou sur pièces, une surveillance sur le respect des conditions d'agrément, des conditions de subventionnement et des critères d'évaluation par les organismes qui ont bénéficié de subsides. Il y a lieu en outre, si l'on veut recevoir des <b>subsides</b> , de faire établir un rapport par un <b>expert-comptable agréé</b> ou un <b>reviseur d'entreprises</b> qui ne peut être associé au fonctionnement journalier artistique, organisationnel et commercial de l'association musicale reconnue en cause. Ce professionnel commentera le bilan et le compte de résultats de ladite association musicale.	flamande
Organisations professionnelles d'art dramatique d'expression néerlandaise, de danse, de théâtre musical, centres artistiques professionnels, festivals des arts de la scène et missions confiées à des artistes créateurs.	Si de telles organisations bénéficient de subsides, elles seront contrôlées sur la base de leur rapport annuel, qui sera déposé au plus tard trois mois après la fin de chaque saison et contrôlé par le service désigné par le Gouvernement flamand et par un <b>reviseur d'entreprises ou expert-comptable indépendants</b> .	flamande
«Steunpunt» pour les arts de la scène de la Communauté flamande	Le service désigné par le Gouvernement flamand vérifie après chaque saison si l'organisation satisfait aux conditions d'agrément et de subventionnement. Il est procédé à cet examen sur la base d'un rapport annuel que l'organisation dépose au plus tard dans les trois mois qui suivent la fin de chaque saison et qui est contrôlé par le service désigné par le Gouvernement flamand et par un <b>reviseur d'entreprises ou expert-comptable indépendants</b> .	flamande

Organisme	Obligations en matière de contrôle	Autorité
Institutions de surveillance médicale scolaire	Les institutions agréées sont soumises aux <b>modalités de contrôle</b> telles qu'arrêtées par l' <b>Exécutif flamand</b> .	flamande
Centres d'encadrement des élèves	Contrôle exercé par l'inspection de ces centres.	flamande
Institutions pour la lutte médico-sociale contre la tuberculose	Information non encore disponible	fédérale
Centres de santé mentale	Le <b>gouvernement</b> organise la surveillance de et les conseils à ces centres.	flamande
Institutions de l'assistance spéciale à la jeunesse	Des <b>membres du personnel de la Communauté flamande</b> qui sont mis à la disposition du fonds d'aide spéciale à la jeunesse surveillent la comptabilité des infrastructures et l'affectation des subsides.	flamande
Organisations de la pratique des arts en amateur dans le cadre de la formation et de l'animation socio-culturelle néerlandophone	Pour pouvoir bénéficier de subsides, l'organisation est tenue de rédiger annuellement un rapport financier détaillé sur l'exercice précédent et d'établir le bilan, les deux certifiés par un <b>expert-comptable</b> et approuvés par l'assemblée générale de l'association sans but lucratif ou par le conseil d'administration de l'institution d'utilité publique.	flamande
Secteurs professionnels des Arts de la Scène	Après avis de l'instance compétente, le Gouvernement <b>peut</b> aussi faire dépendre l'octroi de subsides de fonctionnement du contrôle et de la certification des comptes de l'institution par un <b>reviseur d'entreprises</b> .	wallonne
Institutions et associations d'éducation populaire	Un <b>expert-comptable</b> doit certifier le rapport financier et le bilan de l'exercice précédent. En outre, l'institution doit permettre que l'administration responsable du travail de développement populaire vérifie, éventuellement sans déplacement, le fonctionnement de la comptabilité.	flamande
Services d'animation socio-culturelle des adultes	De tels services doivent autoriser que l'administration responsable pour l'animation socio-culturelle des adultes examine, éventuellement sans déplacement, le fonctionnement et la comptabilité. En outre, un <b>expert-comptable</b> doit certifier les comptes.	flamande

Organisme	Obligations en matière de contrôle	Autorité
Fédérations sportives flamandes	Pour être reconnues, ces fédérations doivent autoriser que le service compétent de la Communauté flamande et la Cour des Comptes examinent, éventuellement sans déplacement, le fonctionnement et la comptabilité. Si en outre, elles veulent bénéficier de subsides, elles doivent transmettre annuellement les comptes et le bilan de l'exercice précédent approuvés par l'assemblée générale au service compétent de la Communauté flamande, en même temps que le rapport d'un <b>reviseur d'entreprises</b> , membre de l'IRE, ou d'un <b>expert-comptable agréé</b> .	flamande
Formation socio-culturelle néerlandophone pour adultes dans des institutions de formation à caractère politique	Ces organismes doivent autoriser que les <b>inspecteurs et les vérificateurs</b> vérifient la comptabilité et examinent le fonctionnement, si nécessaire sans déplacement.	flamande
Institutions wallonnes pour le tourisme social	<b>Surveillance</b> exercée par le <b>Gouvernement wallon</b> .	wallonne
Institutions pour la promotion de vacances ouvrières et du tourisme populaire	Le contrôle est exercé par le <b>Commissaire au tourisme</b> .	flamande
Musées	Pour pouvoir bénéficier de subsides, l'autorité compétente d'un musée reconnu transmet à la section du ministère de la Communauté flamande qui a les musées dans ses attributions, annuellement et pour le 1 <sup>er</sup> avril au plus tard, un rapport de fonctionnement et un rapport financier sur le dernier exercice, en même temps qu'un <b>rapport d'un reviseur d'entreprises ou d'un expert-comptable agréé</b> .	flamande
Institutions wallonnes d'aide à la jeunesse et de protection de la jeunesse	Les comptes annuels de ces institutions doivent être vérifiés par un <b>expert-comptable ou, lorsque la loi l'impose, être certifiés par un reviseur d'entreprises</b> .	wallonne
Ateliers protégés flamands	Ces ateliers sont placés sous la surveillance du Fonds flamand pour l'Intégration sociale des Personnes handicapées.	flamande

Organisme	Obligations en matière de contrôle	Autorité
Entreprises de travail adapté	Le contrôle est exercé par <b>l'Agence wallonne pour l'intégration des personnes handicapées</b> . Si ces entreprises veulent bénéficier de subsides de fonctionnement, elles doivent s'engager à faire parvenir à l'Agence, à la fin de l'exercice une copie des comptes et du rapport d'un <b>reviseur d'entreprises</b> portant sur l'exercice pour lequel des <b>subsidés</b> ont été octroyés.	wallonne
Entreprises de travail adapté (Bruxelles)	Ces entreprises doivent soumettre leurs comptes au contrôle annuel exercé par un <b>reviseur d'entreprises</b> dont le rapport sera transmis à l'administration.	Région de Bruxelles-Capitale
Secrétariats sociaux	Le secrétariat social reconnu est tenu d'accepter la collaboration d'un <b>reviseur d'entreprises agréé</b> qui agit en toute indépendance du secrétariat social et de ses organes. Ce reviseur d'entreprises surveille le bon déroulement de toutes les opérations financières du secrétariat social.	fédérale
Associations d'horticulteurs ou groupements d'associations d'horticulteurs	Ces associations doivent nommer un reviseur d'entreprises qui vérifie la comptabilité d'intervention et le rapport avec ses conclusions sera transmis aux autorités compétentes, au plus tard le 31 mars de l'année civile qui suit la saison d'intervention.	fédérale
Fonds de protection des dépôts et des instruments financiers	Les <b>reviseurs</b> nommés auprès de ce Fonds rédigent au moins une fois l'an, à l'occasion de l'établissement du bilan et du compte de résultats, un rapport sur leurs activités de contrôle. Ils transmettent ce rapport au Ministre des Finances.	fédérale
Sociétés de cautionnement mutuel	L' <b>un des commissaires</b> au moins doit être nommé par l'assemblée générale statutaire des associés <b>parmi les membres de l'IRE ou parmi les membres de l'Institut des Experts-Comptables</b> .	fédérale
Fonds notarial	La Chambre nationale des notaires nomme tous les ans un <b>reviseur d'entreprises</b> pour contrôler les comptes du fonds notarial.	fédérale



## PARTIE 3: TYPES D'AUDIT EXTERNE DANS LE SECTEUR NON-MARCHAND

### 3.1. QUE FAUT-IL ENTENDRE PAR AUDIT EXTERNE DANS LE SECTEUR NON-MARCHAND?

Une définition générale (une variante de la définition de l'audit intégré de Geist) de l'audit dans le secteur non-marchand peut être formulée de la manière suivante :

*«L'audit dans le secteur non-marchand est indépendant ou devrait l'être; il traite les problèmes à un niveau élevé de l'administration publique, il analyse de l'extérieur et de manière objective les activités de l'administration publique et de différentes organisations non-marchandes; il a, ou devrait avoir, un accès illimité aux comptes, aux fichiers et au personnel de toutes les organisations publiques et non-marchandes soumises à son regard critique. L'objectif de l'audit peut être défini comme le rassemblement de données concernant les activités de l'organisation qu'il analyse et la comparaison de celles-ci par rapport aux normes, en vue de corriger les manquements et d'améliorer l'administration publique».*

Afin que l'audit dans le secteur non-marchand soit efficace, Flint (1994, pp. 21-23) émet sept hypothèses de base :

1. Il existe une situation d'**obligation de reddition des comptes publics**, c.-à-d. rendre des comptes est nécessaire;
2. L'organisme pour lequel existe une obligation de **reddition des comptes** doit être **trop vaste et trop complexe** que pour relever le responsable de ses fonctions sans qu'un audit ne soit mené;
3. L'**indépendance** et la **liberté des contraintes** sont essentielles à l'audit;
4. Le sujet de l'audit peut être contrôlé au moyen de **preuves**;
5. Il existe des **normes** régissant l'obligation de reddition des comptes, par rapport auxquelles la situation finale peut être comparée;
6. Les **rapports sont suffisamment clairs** que pour permettre d'exprimer et de communiquer clairement la **crédibilité** accordée par l'audit;
7. L'audit doit offrir un avantage **économique** ou **social**.

### 3.2. LES DIFFÉRENTS TYPES D'AUDIT DANS LE SECTEUR NON-MARCHAND

AUDIT FINANCIER	AUDIT DE CONFORMITÉ	AUDIT OPÉRATIONNEL		
Externe	Plutôt externe	Interne (orienté vers le management) et externe (obligation de reddition des comptes)		
Authentification	CONTRÔLE Audit de légalité	ECONOMY = Économie	EFFICIENCY = Efficience	EFFECTIVENESS = Efficacité
Fiabilité des rapports financiers	- Légalité - Accord avec les règles, la politique, les procédures	Inputs bon marché	Utilisation efficace du matériel et du personnel	Atteinte ou rapprochement des objectifs
PASSÉ		PRÉSENT ET AVENIR		
OPINION(S)		AVIS, CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS		

Source: Cancellieri A.J., Stevens J.B., Pomeranz F., «*The potential scope of a governmental audit*», 1976, p.10.

L'expression «*Value For Money audit*» est parfois utilisée comme synonyme d'audit d'optimisation des ressources ou d'audit opérationnel. Les trois formes d'audit réalisé par les autorités de contrôle (intégré), et en particulier le reporting global sont appelés au Canada «**Comprehensive auditing**». Dans les autres pays, comme aux Etats-Unis ou aux Pays-Bas, on parle de «**Single Audit**».

L'audit de conformité est aussi parfois appelé «Compliance audit», bien que ces termes n'aient pas toujours exactement la même signification.

### 3.3. L'OBJECTIF ET LA NÉCESSITÉ DE L'AUDIT - REPORTING FINANCIER

Selon l'IFAC, l'information doit permettre aux utilisateurs de s'assurer du respect de l'obligation de reddition des comptes des organismes non-commerciaux par rapport aux moyens financiers dont ils disposent et de fournir des informations utiles à la prise de décision.

L'audit intégré joue ici le rôle suivant:

- 1/ Un auditeur indépendant évaluera le reporting de l'organisme non-marchand et dressera son rapport. De cette manière, il confère crédibilité au reporting financier. Ceci est essentiel parce que (1) un conflit (d'intérêts) entre celui qui dispense l'information et celui qui l'utilise peut entraîner une manipulation de l'information; (2) les informations peuvent avoir des conséquences économiques majeures pour le décideur; (3) une expertise est souvent nécessaire pour la

formulation et le contrôle de l'information; et (4) la plupart du temps les utilisateurs ne peuvent pas évaluer directement la qualité de l'information.

2/ Une autre nécessité d'indépendance de l'audit découle du concept d'obligation de reddition des comptes. Lorsque l'on parle de l'obligation de reddition des comptes qui s'exprime traditionnellement à travers les états financiers, il s'agit généralement d'une obligation au sens étroit du terme. Ceci correspond à la fonction traditionnelle de l'audit, à savoir l'audit de conformité. On se concentre sur l'aspect de contrôle: on contrôle dans quelle mesure les budgets sont dépensés de manière conforme. Le secteur non-marchand doit cependant de plus en plus justifier la manière dont il utilise les moyens qui lui sont attribués. On se concentre ici sur la performance et le 'management' dans les secteurs non-commerciaux. La plupart du temps, il n'y a pas (encore) de rapports de la part du pouvoir exécutif. L'intéressé doit procéder lui-même à une évaluation de la performance des divers organismes. Il est clair qu'une telle démarche s'avère impossible dans la mesure où il ne dispose pas de l'expertise requise pour effectuer un tel audit. De plus, il n'a pas connaissance des actions du pouvoir exécutif et n'a pas accès à l'information. Pour résoudre ce problème, il faut un audit indépendant.

#### **3.4. DÉVELOPPEMENTS DANS LE DOMAINE DE L'AUDIT DANS LE SECTEUR NON-MARCHAND**

Les développements ont surtout trait à l'élargissement de la portée de l'audit, l'implémentation des nouvelles formes d'audit, telles que décrites ci-avant, et aux problèmes possibles.

Un certain nombre d'autres facteurs sont également importants pour l'intérêt renouvelé accordé au management financier et pour le contrôle dans le secteur public: (Henley, Holtman et Likierman 1986, p. 1)

1. «Les économies réalisées dans les dépenses publiques ont pour conséquence une nécessité d'augmenter les informations financières afin d'accroître les performances;
2. la demande de meilleures normes de performance afin de garantir une obligation de reddition des comptes plus forte;
3. la demande d'une obligation de reddition des comptes standardisée pour le secteur public et la tendance à s'y plier également dans le secteur privé;
4. l'intérêt croissant de la part des institutions professionnelles de reddition des comptes pour le secteur public.»

## LISTE DES OUVRAGES CONSULTÉS

- ▷ Arvidson Goran, 1986, Audit Control in the Public Sector, Part B. audit control – trends and options, in: Kaufmann F.X., Majone G., Ostrom V., With assistance of Wirth W., Guidance, Control, and evaluation in the Public sector, The Bielefeld interdisciplinary project; Walter De Gruyter, Berlin, New York, p. 731.
- ▷ Flint D., 1994, Philosophy and principles of auditing: an introduction, Houndmills: Macmillan, p. 21-23.
- ▷ Cancellieri A.J., Stevens J.B., Pomeranz F., 1976, Auditing in the public sector: efficiency, economy, and program results, p. 10.
- ▷ IFAC, Public Sector Committee, 1996, Occasional Paper 2: Auditing Whole of Government Financial Statements: The New Zealand Experience, IFAC, New York, p. 1.

# PARTIE 4: NORMES D'AUDIT

## 4.1. CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES

«Les normes d'audit fournissent un minimum de conseil à l'auditeur, destinées à l'aider à déterminer l'importance des diverses étapes et procédures, indispensables pour rencontrer l'objectif de l'audit. Elles constituent les critères ou la référence par rapport auxquels la qualité des résultats de l'audit devra être confrontée.» (INTOSAI, 1995 a, p. 34)

Il importe de faire la distinction entre les normes et les procédures. Selon l'INTOSAI, les procédures d'audit «constituent des tests, des instructions et des détails faisant partie du programme d'audit et qu'il faudra systématiquement et raisonnablement mettre en œuvre.» (INTOSAI, 1995 a, p. 34)

«Les normes contiennent généralement des dispositions relatives à la portée de l'audit ainsi qu'aux exigences professionnelles, opérationnelles et de rapport. L'on rencontre parfois aussi des normes en matière de contrôle de qualité» (United Nations, 1987, p. 20).

## 4.2. FONCTION ET INTÉRÊT DES NORMES D'AUDIT

Selon les NU, les normes d'audit poursuivent un quadruple objectif (United Nations, 1987, p. 21):

- «Les normes d'audit précisent les qualifications personnelles que doit posséder l'auditeur ainsi que la performance de travail qu'il faut atteindre;
- Elles prévoient les critères auxquels on peut confronter le travail de l'auditeur;
- Elles assurent la communication entre l'auditeur et tous ceux qui utilisent son travail; la crédibilité est un produit de cette communication;
- Elles reflètent la maturité de la profession de contrôleur tout en promouvant le développement de la profession».

## 4.3. DES NORMES DISTINCTES POUR UN AUDIT DANS LE SECTEUR PUBLIC ?

Certaines organisations soutiennent que les normes d'audit qu'elles appliquent peuvent servir aux différents types d'audit. Nous citerons en guise d'exemple les normes CIPFA utilisées par le «*Institute of Chartered Accountants*» en Angleterre et aux Pays de Galle. La plupart des Hautes Instances de Contrôle (HIC: voir Cours des Comptes) ressentent cependant le besoin de mettre en œuvre des normes distinctes (United Nations, 1987, p. 20).

La nécessité de disposer de normes distinctes pour le secteur non-marchand résulte du caractère unique du secteur et des circonstances propres à celui-ci. Il n'est pas vrai que les normes mises en œuvre pour l'audit dans le secteur privé ne garantiraient pas une qualité suffisante. L'existence de normes spécifiques pour le secteur non-marchand n'exclut nullement le recours aux normes d'audit du secteur privé. (United Nations, 1987, p. 5). Les normes du secteur non-marchand correspondent d'ailleurs dans de nombreux domaines à celles appliquées pour le secteur privé (United Nations, 1987, p. 123).

#### 4.4. LES PRINCIPALES INSTANCES NORMATRICES

- ▷ Les HIC (Hautes Instances de Contrôle), par le biais de la législation (inter)nationale. L'on plaide parfois pour que les normes d'audit soient rédigées sous la forme de lois, ce qui limiterait toutefois la liberté et la flexibilité des HIC. Pour les Etats-Unis, des normes d'audit public ont été promulguées par le GAO (GAGAS = «*Generally Accepted Governmental Auditing Standards*»). Elles sont présentées sous la forme du «livre jaune» (*yellow book*), (Coe, 1989, pp. 221-222). Ces normes peuvent également être mises en œuvre pour un audit de contractants, des organisations non-marchandes et autres organisations non-gouvernementales qui reçoivent un soutien des autorités centrales (GAO, 13/08/99, pp. 1-2).
- ▷ L'INTOSAI (constituée en 1953) est une organisation professionnelle des HIC (Cours des Comptes) des Etats membres des Nations Unies. A l'heure actuelle, l'INTOSAI regroupe plus de 170 HIC (INTOSAI, 1995 b, 03/02/2000). L'INTOSAI compte également un certain nombre de groupes de travail régionaux, parmi lesquels l'EUROSAI (= *European Organization of Supreme Audit Institutions*). Outre les normes d'audit, il existe également les «*Guidelines for Internal Control Standards*», qui ont été publiées en juin 1992 par le «*Internal Control Standards Committee*» de l'INTOSAI.
- ▷ L'IFAC («*International Federation of Accountants*»). Cette organisation regroupe des membres dans 104 pays (IFAC, Facts, 02/03/2000). Le PSC (*Public Sector Committee*) fait partie intégrante de l'IFAC et a pour objectif de développer des programmes destinés à améliorer la reddition de comptes et le management financier dans le secteur public. Les autorités centrales sont également concernées par ces programmes. Le PSC établira des normes, des directives, des études, des déclarations concernant la pratique professionnelle et des publications occasionnelles relatives au rapport financier, à la comptabilité et au contrôle dans le secteur public (IFAC, 1996, p. 1).

## 4.5. L'AUDIT PAR LES «HAUTES INSTANCES DE CONTRÔLE»

Le tableau ci-dessous présente un aperçu des différentes formes de contrôle et d'audit publics mises en œuvre par les HIC.

Pays	Audit à priori	Fonction de contrôle juridictionnelle	Audit de régularité	Audit de performance
Belgique	Oui	Oui	Oui	Oui
Danemark	-	-	Oui	Oui
Allemagne	-	-	Oui	Oui
Finlande	-	-	Oui	Oui
France	-	Oui	Oui	Oui
Grèce	Oui	Oui	Oui	-
Irlande	-	-	Oui	Oui
Italie	Oui	Oui	Oui	Oui
Luxembourg	Oui	Oui	Oui	-
Pays-Bas	-	-	Oui	Oui
Autriche	-	-	Oui	Oui
Portugal	Oui	Oui	Oui	Oui
Espagne	-	Oui	Oui	Oui
Royaume-Uni	-	-	Oui	Oui
Suède	-	-	Oui	Oui

Source: NAO, 1999, 21/03/00.

L'on entend par **audit à priori** que les HIC doivent accorder un visa ou une autorisation préalable pour que l'instance soumise à contrôle puisse accomplir certains actes. Dans le cas d'un audit à posteriori, on se base sur une certaine compétence dans le chef de cette instance et la HIC exercera son contrôle ultérieurement, ex post.

Dans un certain nombre de pays, l'**audit de conformité** permettra de donner décharge pour les comptes à l'égard de ceux qui en assument la responsabilité. Dans ces pays, l'audit de conformité occupe la place la plus importante (NAO 1999).

En Belgique, la «Cour des Comptes» vérifiera l'exactitude, la fiabilité et le caractère complet des états financiers. La Cour contrôlera également les comptes des «comptables» et les clôturera. Lorsqu'il s'avère que ces comptes sont en règle, une quittance suivra. Sinon, la «Cour des Comptes» recourra à ses pouvoirs de juridiction pour initier une procédure judiciaire. Elle a le pouvoir de récupérer en totalité ou partiellement le déficit auprès des «comptables» responsables. La «Cour des Comptes» vérifiera également la conformité des opérations au regard des lois et dispositions applicables (Cour des Comptes, 09/02/2000 b, 10/02/2000).

Il existe une différence considérable au niveau des diligences mises en œuvre dans ce qu'on appelle un audit de performance. On peut contrôler tant l'économie, que l'efficience ou l'efficacité dans l'affectation des deniers publics. En France, ce type d'audit de performance s'appelle «audit de bon emploi des fonds» (NAO 1999). Aux Pays-Bas, l'attention sera centrée surtout sur la question de savoir si les moyens disponibles ont permis d'atteindre un maximum de résultats. Ce qui revient à dire

que l'on va contrôler l'efficacité de l'emploi des deniers publics. Cet audit vérifiera également si les résultats et les effets correspondent à ceux escomptés. Il s'agira en l'occurrence d'un audit d'efficacité (*Algemene Rekenkamer*, 01/11/99b, 02/11/99). En Allemagne aussi, l'accent sera mis sur le contrôle de l'efficacité (NAO, 1999).

#### 4.6. SUGGESTIONS PRATIQUES

A l'heure actuelle, des normes d'audit n'ont pas encore été promulguées pour les institutions des secteurs public et non-marchand. C'est la raison pour laquelle le groupe de travail de l'IRE propose que l'on s'attèle à l'élaboration de normes appropriées, ce qui pourrait se faire en se référant aux normes fondamentales de l'IRE, de l'INTOSAI et d'autres institutions.

#### LISTE DES PUBLICATIONS CONSULTÉES

- ▷ *Algemene Rekenkamer*, 1<sup>er</sup> novembre 1999b. Les dix questions que l'on pose le plus souvent à la Rekenkamer.
- ▷ Coe, C.K., 1989, *Public Financial Management*; Englewood Cliffs (J.J.), Prentice Hall, pp. 221-222.
- ▷ GAO, 13 août 1999, *Government Auditing Standards, Electronic codification of Government Auditing Standards = "Standards for Auditing Governmental Organizations, Programs, Activities and Functions" = "livre jaune" ("yellow book")*, pp. 1-2.
- ▷ IFAC, *Public Sector Committee*, 1996, *Occasional Paper 2: Auditing whole of Government Financial Statements: The New Zealand Experience*, IFAC, New York, p. 1.
- ▷ Intosai, *Auditing Standards Committee*, 1995a, *Auditing Standards* (Issued by the Auditing Standards Committee at the XIVth Congress of Intosai in 1992 at Washington D.C., United States, as amended by the XVth Congress of Intosai au Caire, Egypte, p. 34.
- ▷ Intosai, 1995 b, *Intosai – an Overview*.
- ▷ NAO, 1999, *State Audit in the European Union*.
- ▷ Cour des Comptes, 9 février 2000b, *Tasks and powers of the Court of Audit*.
- ▷ United Nations, 1897, *Audit Standards in the Public Sector, an Analysis of Comparative Experience*, United Nations, New York, pp. 5, 20, 21, 123.



## **PARTIE 5: L'ORGANISATION DE L'AUDIT EXTERNE DANS LE SECTEUR NON-MARCHAND**

En termes d'organisation de l'audit externe, il y a au moins deux questions qui se posent, à savoir celle de la mission de l'auditeur externe et celle de ses relations avec les instances de surveillance.

En ce qui concerne la mission, il se recommande de permettre un « *comprehensive auditing* » tel qu'il se pratique aujourd'hui dans d'autres pays. L'auditeur externe est en mesure d'assumer également l'audit de légalité et l'audit d'efficience, plutôt que de se limiter à l'audit financier traditionnel.

Pour ce qui est des relations avec les instances de surveillance, le groupe de travail s'interroge sur le point de savoir dans quelle mesure les travaux d'audit externe dans les administrations publiques et dans les institutions non-marchandes ne pourraient pas être abordés en collège réunissant un certain nombre de fonctionnaires. Citons à titre d'exemple le notariat où le réviseur d'entreprises collabore avec le notaire en raison d'aspects regardant la technicité de la profession. On pourrait aussi réfléchir à la formule consistant à « s'appuyer sur le travail de tiers ».



# **PARTIE 6: QUELQUES EXEMPLES DE RAPPORTS D'INSTITUTIONS NON-MARCHANDES BELGES ET ÉTRANGÈRES**

## **RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLOTURÉ LE 31/12/2000 PRÉSENTÉ À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE L'ASBL XXXXXXXX**

(Chaussée de l'XXXX, 00 à 0000 XXXXX)

Conformément aux dispositions légales et réglementaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de l'association, pour l'exercice se clôturant le 31/12/2000 dont le total du bilan s'élève à 0.000.000 EUR et dont le compte de résultats se solde par un boni/mali de l'exercice de 000.000 EUR (avant affectation). Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

### **ATTESTATION SANS RESERVE DES COMPTES ANNUELS**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables aux comptes annuels en Belgique dans les Associations Sans But Lucratif.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de la société en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de l'association ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par l'association ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble.

Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

A notre avis, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au 31/12/2000 donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'association, et les informations données dans le rapport du conseil d'administration sont adéquates.

## ATTESTATIONS (ET INFORMATIONS) COMPLEMENTAIRES

Nous complétons notre rapport par les attestations (et informations) complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels :

- ▷ Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- ▷ Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise en violation des statuts ou de la loi sur les sociétés. L'affectation des résultats qui vous est proposée est conforme aux dispositions légales et statutaires.

Bruxelles, le 31 janvier 2001.

S.C.P.R.L. xxxx, représentée par xxxx, Commissaire-Reviseur

Bruxelles, le 07 mai 2001.

A l'attention du Conseil d'Administration et de l'Assemblée Générale

Mesdames,  
Messieurs,

Concerne: contrôle de la comptabilité 2000 et des comptes annuels au 31.12.2000 de votre association.

Nous vous remercions de la confiance que vous nous avez accordée en nous confiant la mission de contrôle de votre comptabilité pour l'année 2000 ainsi que des comptes annuels arrêtés au 31.12.2000, ceci conformément à l'article 11 § 2 de l'arrêté du 15/03/1999 du Gouvernement de la Communauté française.

Pour l'exercice de cette mission, il nous a été mis à notre disposition l'ensemble des pièces comptables (extraits de comptes bancaires, bordereaux de transfert, pièces justificatives de tous ordres telles que feuilles de salaires, décomptes des fournisseurs, factures,...) ainsi que les livres comptables et les comptes annuels des années antérieures ( y compris les pièces comptables correspondantes).

Nous avons eu également à notre disposition les pièces financières du début de l'année 2001. Il a été répondu sans réserve à toutes nos demandes d'informations complémentaires sur ces divers documents ainsi que sur toutes les activités de l'association.

Nous avons pu constater que l'association respecte ses obligations en matière fiscale et de publication.

Sur base de ce qui précède, nous avons pu constater que les écritures s'appuient sur des pièces justificatives probantes. Tous les postes du bilan reflètent de manière fidèle la situation active et passive de l'association au 31.12.2000.

L'organisation du contrôle interne est suffisante par rapport à la taille de l'entreprise et il nous est apparu que l'organisation administrative et générale ne présente pas de lacune notable.

Le montant des subventions restant à rembourser à l'A.A.J. a été vérifié en conséquence. Il doit faire l'objet d'une approbation par l'Inspection Comptable de l'A.A.J. Le dernier contrôle effectué par ce dernier portait sur l'année 1999.

Au niveau du plan comptable, nous avons constaté qu'il était fait usage au plan imposé par l'A.A.J. et qu'il n'y a pas d'écart significatif entre le plan comptable imposé, les différents comptes effectivement utilisés et leur mode de fonctionnement.

L'association était aussi agréée à xxxxxx. Cette agrégation a cessé en 2000. Les répartitions de charges et produits 1999 et 2000 entre A.A.J. et xxxxxxxxx tiennent compte de cette répartition.

Les différents postes relatifs aux frais de personnel correspondent aux montants déclarés tant en matière de sécurité sociale que de précompte professionnel. Le dossier social est tenu en interne par le comptable, et nous avons pu constater la cohérence des synthèses annuelles du secrétariat avec les données reprises en comptabilité.

L'affectation du résultat a été établie suivant les critères imposés par l'arrêté et les différentes circulaires de l'A.A.J.

La répartition des différents résultats, A.A.J. ou non A.A.J., remboursables et non-remboursables, à reporter ou non, a été effectuée sous réserve de l'approbation des différentes charges par l'inspection de l'A.A.J. et les écritures comptables ont été passées en conséquence.

Activité financière du service: les opérations financières ont été contrôlées par sondage et n'ont pas montré des mouvements anormaux ou exécutés par des personnes non autorisées. Les sommes non utilisées ont fait l'objet de placement sans risque (carnet de dépôt ou comptes à terme) ou avec prudence.

La composition des postes du bilan est conforme à leur réalité:

#### ACTIF

- 1) Valeurs immobilisées: les tableaux d'amortissements concordent avec les chiffres comptables; les taux d'amortissement respectent les critères imposés; l'existence physique des biens a pu être constatée par sondage.
- 2) Valeurs réalisables: elles ne comprennent pas un subside à recevoir d'un montant équivalent à la provision pécule de vacances existant à la date du bilan. Cette charge future sera couverte en effet par les subsides versés durant l'exercice suivant dans le cadre de la continuité des activités de l'association.
- 3) Valeurs disponibles: les différents soldes bancaires et caisse ont pu être comparés aux situations émises par les organismes financiers et aux livres de caisse. Nous n'avons pas constaté d'écarts.
- 4) Charge à reporter: il s'agit d'une part du mali sur les frais de personnel à reporter (régime triennal) pour les années 1999 et 2000, et d'autre part de charges relatives à 2001.
- 5) Produits acquis: essentiellement les produits financiers perçus en 2001 et relatifs à 2000.

## PASSIF

- 1) Patrimoine: les écritures comptables ont permis de faire évoluer le patrimoine (partie A.A.J. et non A.A.J.) en fonction des résultats annuels. Il reste à obtenir l'accord de l'inspection de l'A.A.J. sur la répartition proposée pour 2000.
- 2) Dettes: les différentes dettes sont évaluées à leur valeur nominale et correspondent aux dettes effectives. La provision pécule de vacances a été calculée.
- 3) Subside à reporter: il s'agit de la part des subsides de fonctionnement non utilisés en 1999 et 2000 et qui peut être reportée et utilisée dans un délai de trois ans, conformément à l'article 32 de l'arrêté du 15 mars 1999.

Les comptes annuels arrêtés au 31 décembre 2000 sont présentés ci-après en synthèse.

Les comptes annuels arrêtés au 31 décembre 2000 se présentent comme suit:

## BILAN

### ACTIF

#### Valeurs immobilisées

- Immobilisations incorporelles	0	
- Immeuble (valeur nette)	0	
- Matériel et matériel de bureau (valeur nette)	0	
- Aménagement locaux (valeur nette)	0	
- Placements de trésorerie	0	
- Cautions déposées et prêt au personnel	0	
	<hr/>	0

#### Valeurs réalisables

- Subsides et familles à recevoir	0	
	<hr/>	0

#### Valeurs disponibles

- Compte à terme	0	
- Fonds d'Etat	0	
- FORTIS – Compte Cigale	0	
- FORTIS – C.U.1	0	
- FORTIS – C.U.2	0	
- FORTIS – Colloque	0	
- Triodos	0	
- Caisse (espèces)	0	
- Caisse ticket restaurant	0	
	<hr/>	0





COMPTE DE RESULTAT 2000

Recettes

- Subsidies 0

Produits d'exploitation 0

Dépenses

- Charge d'exploitation 0

- Charges masse salariale 0

- Amortissements, provisions et  
reprise de provisions 0

- Taxes et autres charges 0

- 0

Résultat d'exploitation - 0

Divers

- Produits financiers 0

- Charges financières 0

- Produits exceptionnels 0

- Charges exceptionnelles 0

+ 0

Résultat de l'exercice (MALI) - 0

=====

Affectation du résultat

- Affectation à l'avoir social

- non A.A.J. - 0

- A.A.J. - 0

- 0

=====

## **CERTIFICATION**

En conclusion, nous attestons avec une réserve que les comptes annuels arrêtés au 31.12.2000, dont le total du bilan s'élève à xxxx EUR, et dont le compte de résultat se solde pour l'exercice par un mali de xxxx EUR, donnent, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, une image fidèle du patrimoine et des résultats de l'association.

La réserve porte sur le point ci-après :

la répartition du résultat reporté A.A.J. et non A.A.J. doit faire l'objet d'un accord avec l'Administration de l'Aide à la Jeunesse pour l'année 2000.

xxxx,

IRE N° xxxx

Reviseur d'Entreprises,  
Gérant.

Annexes: 8 pages (balance des comptes au 31/12/2000).

ASBL Association XYZ

Rue des XXX, 24  
0000 XXX

N.Réf.: FM/mp/01.2033

Bruxelles, le 08 février 2001.

A l'attention du Conseil d'administration.

Messieurs,

Concerne: contrôle de la comptabilité 2000 et des comptes annuels au 31.12.2000 de votre association.

Je vous remercie de la confiance que vous m'avez accordée en me confiant la mission de contrôle de votre comptabilité pour l'année 2000 ainsi que des comptes annuels arrêtés au 31.12.2000.

Le contrôle a été effectué les 30 janvier et 07 février 2001 en vos bureaux.

Pour l'exercice de cette mission, il a été mis à ma disposition l'ensemble des pièces comptables (extraits de comptes bancaires, bordereaux de transfert, pièces justificatives de tous ordres telles que feuilles de salaires, décomptes des fournisseurs, factures, ...) ainsi que les livres comptables et les comptes annuels des années antérieures (y compris les pièces comptables correspondantes).

J'ai eu également à ma disposition les pièces financières du début de l'année 2001. Il a été répondu sans réserve à toutes mes demandes d'informations complémentaires sur ces divers documents ainsi que sur toutes les activités de l'association.

Sur base de ce qui précède, j'ai pu constater que les écritures s'appuient sur des pièces justificatives probantes et que le principe de continuité en matière de règles d'évaluation a été respecté.

Tous les postes du bilan reflètent de manière fidèle la situation active et passive de l'association au 31.12.2000.

L'organisation du contrôle interne est suffisante par rapport à la taille de l'entreprise et il m'est apparu que l'organisation administrative et générale ne présente pas de lacune notable.

Les comptes annuels arrêtés au 31 décembre 2000 se présentent comme suit :

BILAN

**ACTIF**

**Valeurs immobilisées**

Matériel – Mobilier	0	
Amortissement s/matériel	0	
Garanties déposées	-0	
	-----	0

**Valeurs réalisables**

Clients divers	0	
Provision créances douteuses	-0	
Subsides et produits à recevoir	0	
ONSS à imputer	0	
	-----	0

**Valeurs disponibles**

CGER ES	0	
CGER Compte courant	0	
CCP	0	
Caisse	0	
	-----	0

**Compte de régularisation**

Charges à reporter	0	
Chèque à imputer	0	
	-----	0
		-----

<b>TOTAL ACTIF</b>		<b>0</b>
		=====

## **PASSIF**

### **Non exigible**

Avoir social	0
	-----
	0

### **Exigible**

Fournisseurs	0
Factures à recevoir	0
Précompte professionnel à payer	0
ONSS à payer	-0
Rémunérations dues	-0
Provision pécule de vacances	0
Avance projets SVE	0
	-----
	0

### **Comptes de régularisation**

Produits à reporter	0
	-----
	0

### **TOTAL PASSIF**

0

=====

## **COMPTE DE RESULTAT DE L'ANNEE 2000**

### **PRODUITS**

- Activités	0
- Subsidés, dons et sponsoring	0
- Produits financiers	0
- Produits sur exercice antérieur	0
	-----
	0

### **CHARGES**

- Biens et services divers	0
- Frais de personnel	0
- Amortissements	0
- Frais financiers	0
	-----
	0

### **RESULTAT DE L'EXERCICE**

+ 0

=====

AFFECTATION DU RESULTAT/EVOLUTION DE L'AVOIR SOCIAL

- Avoir social au 01.01.2000	0
- Résultat de l'exercice à affecter à l'avoir social	+ 0
	-----

Avoir social au 31/12/2000	0
	=====

CERTIFICATION

En conclusion, j'atteste sans aucune réserve que les comptes annuels arrêtés au 31.12.2000, dont le total du bilan s'élève à XXX EUR, et dont le compte de résultat se solde pour l'exercice 2000 par un boni/mali de XXX EUR, donnent compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, une image fidèle du patrimoine et des résultats de l'association.

xxxx,  
Reviseur d'Entreprises,  
Gérant.

# **RAPPORT DU COMMISSAIRE-REVISEUR SUR L'EXERCICE CLOTURÉ LE 31/12/2000 PRÉSENTÉ A L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE L'ASBL XYZ**

(Avenue xxxxxxxxx – 0000 Bruxelles)

Conformément aux dispositions légales et réglementaires, nous avons l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui nous a été confiée.

Nous avons procédé à la révision des comptes annuels établis sous la responsabilité du conseil d'administration de l'association, pour l'exercice se clôturant le 31/12/2000 dont le total du bilan s'élève à 0.000.000 EUR et dont le compte de résultats se solde par un boni de l'exercice de + 00.000 EUR. Nous avons également procédé aux vérifications spécifiques complémentaires requises par la loi.

## **ATTESTATION SANS RESERVE DES COMPTES ANNUELS**

Nos contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que notre révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions légales et réglementaires applicables.

Conformément à ces normes, nous avons tenu compte de l'organisation de l'association en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de l'association ont répondu avec clarté à nos demandes d'explications et d'informations. Nous avons examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. Nous avons évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par l'association ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble.

Nous estimons que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de notre opinion.

A notre avis, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au 31.12.2000 donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'association, et les informations données dans l'annexe sont adéquates.

Malgré des pertes significatives accumulées au cours des derniers exercices qui affectent la situation financière de l'association, les comptes annuels sont établis en supposant la poursuite des activités de l'association.

*Cette supposition n'est justifiée que dans la mesure où l'association continue à recevoir le soutien financier de ses bailleurs de fonds et accède à d'autres sources de financement.* Sans remettre en cause l'opinion sans réserve exprimée ci-dessus, nous attirons l'attention sur le rapport de gestion où, selon les exigences de la loi belge, le conseil d'administration justifie l'application des règles d'évaluation appropriées à la perspective de la continuité de l'exploitation. Les comptes annuels n'ont pas fait l'objet d'ajustements touchant à l'évaluation et à la classification de

certaines rubriques du bilan qui pourraient s'avérer nécessaires si l'association n'était plus en mesure de poursuivre ses activités.

Pour rappel, les fonds propres sont négatifs et l'actif net s'élève à moins 0.000.000 EUR au 31/12/2000.

### **ATTESTATIONS (ET INFORMATIONS) COMPLEMENTAIRES**

Nous complétons notre rapport par les attestations (et informations) complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels:

- ▷ Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, la comptabilité est ... tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.
- ▷ Nous ne devons vous signaler aucune opération conclue ou décision prise en violation des statuts ou de la loi sur les Associations Sans But Lucratif. L'affectation des résultats qui vous est proposée est conforme aux dispositions légales et statutaires.

Bruxelles, le xx mars 2001.

S.C.P.R.L. xxxx, représentée par xxxx, Commissaire-Reviseur



Vzw

Gent

**VERSLAG VAN DE COMMISSARIS  
OVER DE BEHEERSREKENING 1998**

Aan de leden van

Ik heb de beheersrekening over 1998 gecontroleerd volgens de gebruikelijke regels van nazicht.

Naar mijn mening geeft de beheersrekening, die afsluit met een negatief exploitatiesaldo van xxx EUR en een vermogenssituatie van xxx EUR, een getrouw beeld van de operaties over 1998 en van de financiële positie per 31.12.1998 van de V.Z.W.

Gent, 5 maart 1999.

## RAPPORT DU REVISEUR D'ENTREPRISES SUR LES COMPTES ANNUELS DE L'ASBL ARRETES AU 31 DECEMBRE 2000

J'ai l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui m'a été confiée. Cette mission a pour objet de donner un avis sur les comptes annuels et est circonscrite aux exigences de l'arrêté de la Commission communautaire française du 13 mars 1997 concernant les entreprises de travail adapté.

J'ai procédé à un examen limité des comptes annuels (bilan après répartition et compte de résultats) établis sous la responsabilité du conseil d'administration de l'ASBL pour l'exercice se clôturant le 31 décembre 2000, dont le total du bilan s'élève à xxx EUR et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice de l'exercice de xxx EUR.

### **Avis concernant les comptes annuels**

Mes contrôles ont été réalisés en conformité avec la recommandation de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises concernant la mise en oeuvre d'un examen limité.

Mes travaux ont consisté principalement en l'examen, la comparaison et la discussion avec la direction, des informations reçues. Mes diligences ont été adaptées à cet objectif et ont dès lors été moins étendues que si l'objectif avait été un contrôle plénier des comptes annuels.

J'ai tenu compte de l'organisation de l'ASBL en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. J'ai évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par l'association. Mon examen n'a révélé aucun élément susceptible d'affecter de manière significative les comptes annuels.

La nouvelle réglementation du Fonds bruxellois francophone pour l'Intégration sociale et professionnelle des Personnes Handicapées concernant les subventions à l'investissement est correctement traduite dans les comptes.

A mon avis, les comptes annuels clôturés au 31 décembre 2000 :

- ont été établis avec un soin raisonnable;
- respectent la structure usuelle de présentation des schémas comptables ainsi que les règles d'évaluation habituellement retenues par l'association pour établir ses comptes annuels;
- ne risquent pas d'induire significativement en erreur ceux qui pourraient avoir à utiliser cette information.

### **Informations complémentaires**

Je complète mon rapport par l'information suivante qui n'est pas de nature à modifier la portée de mon avis concernant les comptes annuels :

- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, et malgré que les prescriptions en question ne soient pas contraignantes pour les ASBL, les comptes annuels sont établis conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique, sauf sur un point : l'existence de réserves portées en charges aux comptes de résultats.

Cette règle particulière a été arrêtée en considération de la spécificité d'une association sans but lucratif. Elle est admissible dans la mesure où la clarté de l'information est préservée par une présentation adéquate des comptes annuels.

Fait à Bruxelles, le 26 avril 2001,

reviseur d'entreprises

**RAPPORT DU REVISEUR D'ENTREPRISES  
A L'ASSEMBLEE GENERALE DU 9 AVRIL 1995 DE L'ASBL xxx  
RAPPORT FINANCIER DE L'EXERCICE 1994**

J'ai l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de contrôle qui m'a été confiée conformément à l'arrêté royal du 12 mars 1991, relatif à l'agrément et à la subsidiation d'organisations non gouvernementales et de fédérations en matière de projets dans les pays en voie de développement.

J'ai examiné le rapport financier de l'O.N.G., comprenant :

- le bilan, le compte de résultats et l'annexe, arrêtés au 31 décembre 1994;
- le tableau de répartition des dépenses pour le personnel, les frais d'organisation et les frais de fonctionnement;
- la justification de l'utilisation de la quote-part « frais administratifs » des subventions allouées par l'AGCD.

Ces documents ont été paraphés par mes soins pour identification.

Mes contrôles ont été réalisés selon les modes usuels et en conformité avec les normes générales de révision de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises, et j'ai notamment adapté la méthode révision en fonction de la taille de l'O.N.G.

En effet, l'ASBL xxx se caractérise par une taille, une structure et une organisation assez réduites. Les dispositifs de contrôle interne sont simples, mais me semblent actuellement suffisants pour l'exercice de ma mission.

Mes contrôles se sont effectués selon les méthodes jugées appropriées en l'espèce, entre autres par l'examen des pièces comptables justificatives, des contrôles et sondages divers, des vérifications d'évaluation et d'existence sur base d'entretiens, ainsi que par recoupements et analyse des documents administratifs qui m'ont été présentés.

Les responsables ont toujours répondu avec clarté à mes demandes d'explication et d'information.

La nouvelle organisation comptable, mise sur pied pour la clôture de l'exercice précédent au moyen d'un logiciel comptable standard, est actuellement parfaitement maîtrisée. La comptabilité est précise et régulièrement tenue. Le plan comptable, aligné sur le plan comptable minimum normalisé, est adapté aux activités et aux besoins de l'association. Le second plan comptable, exigé en 1993 par le Ministère de la Coopération au Développement, a été abandonné cette année et les résultats ne sont plus présentés que selon le plan comptable en usage dans l'association.

Le rapport financier est établi conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique.

Les règles d'évaluation, arrêtées par le conseil d'administration lors de l'exercice précédent, sont correctement suivies, et appliquées dans le respect du principe de permanence par rapport à l'exercice 1993.

Pour les dépenses faites à l'étranger, il y a lieu de faire une réserve générale, qui ne trouve pas son origine dans l'O.N.G. elle-même, mais bien dans la nature de telles

dépenses: en effet, je ne suis pas en mesure, matériellement, de vérifier l'allocation des dépenses réalisées à l'étranger.

Je dois par ailleurs exprimer une seconde réserve: le bilan reporté au 31.12.92 a été reconstitué de toutes pièces, et le compte « Bénéfice reporté avant 1993 » résulte dès lors de la différence entre les valeurs actives et passives; il ne résulte pas d'opérations comptables enregistrées au fil des années, car l'O.N.G. tenait jusqu'alors une comptabilité de liquidités limitée aux recettes et dépenses.

Il m'est dès lors impossible d'émettre avec certitude une opinion sur les valeurs bilantaires reportées de l'exercice précédent, et sur l'image fidèle des résultats de l'exercice qui pourraient encore être influencés par des éléments relatifs à un exercice antérieur.

Pour la clarté, je désire également émettre les remarques suivantes:

- les projets cofinancés par l'A.G.C.D. sont enregistrés, comme les autres projets, par le biais des comptes de résultats;
- pour chaque projet cofinancé par l'A.G.C.D., il existe en Belgique un compte bancaire distinct (ainsi qu'éventuellement un compte de placement à court terme);
- pour éviter que les comptes ne présentent des résultats exagérément – et erronément – positifs, lorsque des subsides et des préfinancements sont « attribués » pour réaliser des projets précis et ne sont pas consommés dans l'exercice, le montant des charges engagées budgétairement sont consignées dans des comptes de provisions pour risques et charges: « Provisions pour engagements relatifs aux projets »;
- en application du principe de prudence, les subsides à recevoir et les préfinancements des projets ne sont considérés comme acquis que suite à une décision formelle des autorités, et lorsque les créances peuvent être considérées comme certaines.

En conclusion, suite à l'ensemble des contrôles réalisés en conformité avec les normes générales de révision de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, je certifie sous réserve des paragraphes qui précèdent, que le rapport financier de l'exercice 1994 de l'ASBL xxx, dont le total du bilan s'élève à xxxx EUR et dont le compte de résultats présente pour l'exercice une perte de xxx EUR, donne, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'association; je certifie également que les informations données dans l'annexe sont adéquates.

Bruxelles, le 8 avril 1995,

reviseur d'entreprises.

## VERSLAG OVER DE BALANS EN DE RESULTATENREKENING AAN DE ALGEMENE VERGADERING VAN VZW xxx

### 1. Opdracht

In het kader van de ons toegewezen opdracht die een algemeen boekhoudkundig nazicht omvat, brengen wij hierna verslag uit over de boekhoudkundige controle van de balans en de resultatenrekening per 31 december 1997. Deze verslaggeving omvat het boekjaar 1/1/96 – 31/12/97.

### 2. Uitgevoerde controlewerkzaamheden

VZW xxx ressorteert onder de Wet van 27 juni 1921 en is niet onderworpen aan de boekhoudwetgeving voor handelsondernemingen (Wet van 17 juli 1975). Bijgevolg mag de VZW de boekhouding beperken tot een overzicht van de rekeningen op basis van de kasverrichtingen. Toch heeft men – zoals dit ook toegelaten is – vrijwillig gekozen voor een patrimoniale boekhoudkundige verwerking die principiële afgestemd is op de algemeen aanvaarde boekhoudprincipes en het algemeen boekhoudrecht (KB 8 oktober 1976).

Het boekhoudrecht wordt verder niet gevolgd voor wat betreft de voorstelling van de toelichting en de waarderingsregels, hetgeen niet in tegenspraak is met de voorvermelde Wet van 27 juni 1921. Sinds enkele jaren werd de boekhouding geautomatiseerd op basis van het boekhoudpakket CUBIC.

Wij hebben steekproefsgewijze substantieve controles uitgevoerd op de balans en de resultatenrekening van de vereniging; waar nodig hebben wij regularisaties en verbeteringen voorgesteld. De controleactiviteiten die wij hebben uitgevoerd beperkten zich tot de verwerking van de boekhoudkundige verantwoordingsstukken en tot de voorstelling van de balans en de resultatenrekening.

Wij hebben vastgesteld dat een begroting betreffende het volgend boekjaar zoals opgelegd door de wet van 27 juni 1921 werd opgesteld.

Om in overeenstemming te komen met de interne afschrijvingsregels zoals toegepast door het yyy, die een ondersteunende financiële rol speelt in een aantal projecten, heeft VZW xxx beslist om vanaf het huidig boekjaar de afschrijvingsregels met betrekking tot de vaste activa van 25 % lineair te brengen tot 33 % lineair. Op die wijze werd afgerond voor xxx EUR meer afgeschreven in 1997.

### 3. Balans - resultatenrekening

Zie Bijlage.

#### 4. Verklaring

Steunend op onze controlewerkzaamheden en onder voorbehoud van de volledigheid van de ons verstrekte inlichtingen en verantwoordingsstukken, kunnen wij verklaren dat de balans en de resultatenrekening van VZW xxx per 31 december 1997 overeenstemmen met de verwerkte boekhoudkundige stukken en de financieel-economische verrichtingen weergeven.

Gent, 29 mei 1998.

## Auditor's opinion<sup>1</sup>

# ACCOUNTS

TO THE MEMBERS OF BIRMINGHAM CITY COUNCIL

The audit of the City Council's accounts for the year ended 31<sup>st</sup> March 1992 has been carried out in accordance with Part III of the Local Government Finance Act 1982 and the Code of Audit Practice and has been substantially completed. However, the audit cannot be closed because issues raised by local government electors remain to be resolved. I am satisfied, however, that the amounts involved in the subject matter concerned cannot have a material effect on the statement of accounts.

In my opinion, the statement of the accounts set out on pages 72 to 92 presents fairly in accordance with the accounting policies set out on page 72 the financial position of the City Council at 31<sup>st</sup> March 1992 and the income and expenditure for the year then ended.

xxx

*Regional Director  
District Audit Service  
Audit Commission*

30th October 1992

## AUDIT COMMISSION

---

<sup>1</sup> Les rapports étrangers ont été repris intégralement étant donné qu'ils ont été publiés.

XXX

XXXXXXXXXXXX

**Certified Public Accounts**

XXXXXXXXXXXXXXXXXX

Washington

Independent Auditors' Report

Honorable Mayor, Members of the City Council, and City Manager

City of Rockville, Maryland:

We have audited the general purpose financial statements of the City of xxx, xxx as of and for the year ended June 30, 1992, as listed in the accompanying table of contents. These general purpose financial statements are the responsibility of the management of the xxx, xxx. Our responsibility is to express an opinion on these general purpose financial statements based on our audit.

We conducted our audit in accordance with generally accepted auditing standards and Government Auditing Standards, issued by the Comptroller General of the United States. Those standards require that we plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the general purpose financial statements are free of material misstatement. An audit includes examining, on a test basis, evidence supporting the amounts and disclosures in the general purpose financial statements. An audit also includes assessing the accounting principles used and significant estimates made by management, as well as evaluating the overall financial statement presentation. We believe that our audit provides a reasonable basis for our opinion.

In our opinion, the general purpose financial statements referred to above present fairly, in all material respects, the financial position of the xxx, xxx at June 30, 1992, and the results of its operations and the cash flows of its proprietary fund type for the year then ended in conformity with generally accepted accounting principles.

Our audit was made for the purpose of forming an opinion on the general purpose financial statements taken as a whole. The combining, individual fund, and individual account group financial statements and schedules listed in the accompanying table of contents are presented for purposes of additional analysis and are not a required part of the general purpose financial statements of the xxx, xxx. Such information has been subjected to the auditing procedures applied in the audit of the general purpose financial statements and, in our opinion, is fairly stated in all material respects in relation to the general purpose financial statements taken as a whole.

The tables of historical pension information included in note 18 to the general purpose financial statements are not a required part of the basic financial statements but are supplementary information required by the Governmental Accounting Standards Board. We have applied certain limited procedures to the supplementary information, which consisted principally of inquiries of management regarding the methods of measurement and presentation of such information. However, we did not audit the information and express no opinion on it.

XXXXXXXXXXXX

October 23, 1992



**OPINION OF THE AUDITOR GENERAL  
ON THE  
FINANCIAL STATEMENTS OF THE GOVERNMENT OF CANADA**

To the House of Commons

I have audited the statement of assets and liabilities of the Government of Canada as at March 31, 1996 and the statements of revenues and expenditures, accumulated deficit, changes in financial position and transactions for the year then ended. These financial statements are the responsibility of the Government. My responsibility is to express an opinion on these financial statements based on my audit, as required by section 6 of the *Auditor General Act*.

I conducted my audit in accordance with generally accepted auditing standards. Those standards require that I plan and perform an audit to obtain reasonable assurance whether the financial statements are free of material misstatement. An audit includes examining, on a test basis, evidence supporting the amounts and disclosures in the financial statements. An audit also includes assessing the accounting policies used and significant estimates made by the xxx, as well as evaluating the overall financial statement presentation.

In my opinion, these financial statements present fairly, in all material respects, the financial position of the xxx of Canada as at March 31, 1996 and the results of its operations, the changes in its financial position and its financial requirements for the year then ended, in accordance with the stated accounting policies of the xxx of Canada as set out in Note 1 of the financial statements. As required by section 6 of the *Auditor General Act*, I also report that, in my opinion, these stated accounting policies have been applied, in all material respects, on a basis consistent with that of the preceding year.

Additional information and comments on the financial statements and this opinion are included in my observations at the end of this section.

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX  
*Auditor General of Canada*

Ottawa, Canada  
July 22, 1996

**FINANCIAL STATEMENTS OF THE  
GOVERNMENT OF CANADA 1.5**

## Auditor's Report

To the Members of the Legislative Assembly  
Of Saskatchewan

I have audited the summary statement of assets, liabilities, and accumulated deficit of the Government of Saskatchewan as at March 31, 1996 and the summary statements of revenue, expenses, and accumulated deficit and changes in cash and temporary investments for the year then ended. These financial statements are the responsibility of Treasury Board. My responsibility is to express an opinion on these financial statements based on my audit.

I conducted my audit in accordance with generally accepted auditing standards. Those standards require that I plan and perform an audit to obtain reasonable assurance whether the financial statements are free of material misstatement. An audit includes examining, on a test basis, evidence supporting the amounts and disclosures in the financial statements. An audit also includes assessing the accounting policies used and significant estimates made by management, as well as evaluating the overall financial statement presentation.

In my opinion these financial statements present fairly, in all material respects, the financial position of the Government of Saskatchewan as at March 31, 1996 and the results of its operations and the changes in its financial position for the year then ended in accordance with generally accepted accounting principles for governments recommended by The Canadian Institute of Chartered Accountants.

Regina, Saskatchewan  
August 9, 1996

xxxxxxxxxxx  
Provincial Auditor

## **Report of the Audit Office**

### **To the Readers of the Financial Statements Of the Government of New Zealand For the Year Ended 30 June 1997**

We have audited the financial statements on pages 40 to 114. The financial statements provide information about the past financial performance of the Government of New Zealand (the Government) and its financial position as at 30 June 1997. This information is stated in accordance with the accounting policies as set out on pages 77 to 82.

#### **Responsibilities of the Government**

Section 29 of the Public Finance Act 1989 places a responsibility on the Treasurer and the Minister of Finance to ensure that the financial statements fairly reflect the performance and position of the Government. Section 27 of the Public Finance Act 1989 requires the Treasury to prepare, in accordance with generally accepted accounting practice, annual financial statements which fairly reflect the financial position of the Government as at 30 June 1997 and the results of its operations and cash flows for the year ended 30 June 1997.

#### **Auditor's Responsibilities**

Section 30 of the Public Finance Act 1989 requires the Audit Office to audit the annual financial statements presented by the Government. It is the responsibility of the Audit Office to express an independent opinion on the financial statements.

#### **Basis of Opinion**

An audit includes examining, on a test basis, evidence relevant to the amounts and disclosures in the financial statements. It also includes assessing:

- the significant estimates and judgments made in the preparation of the financial statements; and
- whether the accounting policies are appropriate to the circumstances of the Government, consistently applied and adequately disclosed.

We conducted our audit in accordance with generally accepted auditing standards in New Zealand. We planned and performed our audit so as to obtain all the information and explanations which we considered necessary in order to provide us with sufficient evidence to give reasonable assurance that the financial statements are free from material misstatements, whether caused by fraud or error. In forming our opinion we also evaluated the overall adequacy of the presentation of information in the financial statements.

### Unqualified Opinion

We have obtained all the information and explanations we have required.

In our opinion the financial statements of the Government of New Zealand on pages 40 to 114 :

- comply with generally accepted accounting practice; and
- fairly reflect :
  - the results of operations and cash flows for the year ended 30 June 1997;
- and
  - the financial position as at 30 June 1997.

Our audit was completed on 12 September 1997 and our unqualified opinion is expressed as at that date.

xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

Controller and Auditor-General  
Wellington

**REPORT OF THE AUDIT OFFICE  
TO THE READERS OF THE FINANCIAL STATEMENTS OF  
THE NEW ZEALAND DEFENCE FORCE  
FOR THE YEAR ENDED 30 JUNE 1997**

We have audited the financial statements on pages 25 to 123. The financial statements provide information about the past financial and service performance of the New Zealand Defense Force and its financial position as at 30 June 1997. This information is stated in accordance with the accounting policies set out on pages 103 to 105.

**Responsibilities of the Chief of Defense Force**

The Public Finance Act 1989 requires the Chief of Defense Force to prepare financial statements in accordance with generally accepted accounting practice which fairly reflect the financial position of the New Zealand Defense Force as at 30 June 1997, the results of its operations and cash flows and service performance achievements for the year ended 30 June 1997.

**Auditor's responsibilities**

Section 38 (1) of the Public Finance Act 1989 requires the Audit Office to audit the financial statements presented by the Chief of Defense Force. It is the responsibility of the Audit Office to express an independent opinion on the financial statements and report its opinion to you.

The Controller and Auditor-General has appointed Mr xxx, of xxx, to undertake the audit.

**Basis of opinion**

An audit includes examining, on a test basis, evidence relevant to the amounts and disclosures in the financial statements. It also includes assessing:

- the significant estimates and judgments made by the Chief of Defense Force in the preparation of the financial statements *and*
- whether the accounting policies are appropriate to the New Zealand Defense Force's circumstances, consistently applied and adequately disclosed.

We conducted our audit in accordance with generally accepted auditing standards in New Zealand. We planned and performed our audit so as to obtain all the information and explanations which we considered necessary in order to provide us with sufficient evidence to give reasonable assurance that the financial statements are free from material misstatements, whether caused by fraud or error. In forming our opinion we also evaluated the overall adequacy of the presentation of information in the financial statements and the New Zealand Defense Force's compliance with significant legislative requirements.

We provide taxation compliance advice and other assurance related services to the New Zealand Defense Force. Other than in our capacity as auditor acting on behalf of the Controller and Auditor-General, and as a supplier of taxation compliance advice and other assurance related services we have no relationship with of interests in the New Zealand Defense Force.

### **Unqualified opinion**

We have obtained all the information and explanations we have required.

In our opinion the financial statements of the New Zealand Defense Force on pages 25 to 123:

- comply with generally accepted accounting practice *and*
- fairly reflect:
  - the financial position as at 30 June 1997
  - the results of its operations and cash flows for the year ended on that date *and*
  - the service performance achievements in relation to the performance targets and other measures set out in the forecast financial statements for the year ended on that date.

Our audit was completed on 11 September 1997 and our unqualified opinion is expressed as at that date.

xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

Audit New Zealand

On behalf of the Controller and Auditor-General

Wellington, New Zealand

## ***Statement of Responsibilities***

### ***Statement of Accounts***

#### **The County Council's responsibilities**

The County Council is required:

- to make arrangements for the proper administration of its financial affairs and to secure that one of its officers has the responsibility for the administration of those affairs. In this authority, that officer is the County Treasurer;
- to manage its affairs to secure economic, efficient and effective use of resources and safeguard its assets.

#### **The County Treasurer's responsibilities**

The County Treasurer is responsible for the preparation of the authority's statement of accounts which, in terms of the CIPFA/LASAAC Code of Practice on Local Authority Accounting in Great Britain ("the Code"), is required to present fairly the financial position of the authority at the accounting date and its income and expenditure for the year ended 31<sup>st</sup> March 1996.

In preparing this statement of accounts, the County Treasurer has:

- selected suitable accounting policies and then applied them consistently;
- made judgements and estimates that were reasonable and prudent;
- complied with the Code.

#### **The County Treasurer has also:**

- kept proper accounting records which were up to date;
- taken reasonable steps for the prevention and detection of fraud and other irregularities.

## **The Audit Report**

### **To: West Sussex County Council**

The audit of the financial statements on pages 37 to 50 has been carried out as described below and has been substantially completed.

### **Respective Responsibilities of County Treasurer and Auditors**

As described above the County Treasurer is responsible for the preparation of the statement of accounts. It is our responsibility to form an independent opinion, based on our audit, on the statement and to report our opinion thereon.

### **Basis of opinion**

We carried out our audit in accordance with Part III of the Local Government Finance Act 1982 and the code of Audit Practice issued by the Audit Commission, which requires compliance with relevant auditing standards.

Our audit included examination, on a test basis, of evidence relevant to the amounts and disclosures in the statement of accounts. It also included an assessment of the significant estimates and judgements made by the authority in the preparation of the statement of accounts and of whether the accounting policies are appropriate to the authority's circumstances, consistently applied and adequately disclosed.

We planned and performed our audit so as to obtain all the information and explanations which we considered necessary in order to provide us with sufficient evidence to give reasonable assurance that the statement of accounts is free from material misstatement, whether caused by fraud or other irregularity or error. In forming our opinion we also evaluated the overall adequacy of the presentation of information in the statement of accounts.

### **Opinion**

In our opinion the statement of accounts presents fairly the financial position of West Sussex County Council at 31<sup>st</sup> March 1996 and its income and expenditure for the year then ended.

xxxxxxxxxx

District Audit

**30th September 1996**



The Consolidated Balance Sheet

At 31 March 1995 (restated)				At 31 March 1996	
£000	£000	BALANCE SHEET	Notes:	£000	£000
		<b>Fixed Assets</b>	1		
		Operational assets			
895,53		Land and buildings		909,350	
4,546		Vehicles, furniture & equipment		3,152	
64,961		Infrastructure		72,339	
<u>6,366</u>		Non-operational assets		<u>6,808</u>	
	971,398				991,649
	354	Deferred charges	4		917
	10	Long-term investments	5		9
	<u>5,338</u>	Long-term debtors			<u>5,311</u>
	<b><u>977,100</u></b>	<b>Net Long-term assets</b>			<b><u>997,886</u></b>
		<b>Current assets</b>			
1,594		Stocks and work in progress	6	1,419	
19,917		Debtors	7	19,778	
2,744		Payments in advance		2,544	
49,554		Short-term investments	5	39,856	
<u>3,195</u>		Cash in hand		<u>872</u>	
	77,004				64,469
		<b>Current Liabilities</b>			
630		Temporary borrowing		709	
34,433		Creditors	8	31,725	
4,059		Provisions		5,128	
3,95		Receipts in advance		3,067	
<u>7,243</u>		Cash overdrawn		<u>7,167</u>	
	<u>50,315</u>				<u>47,796</u>
	<b><u>26,689</u></b>	<b>Net Current assets</b>			<b><u>16,673</u></b>
	<b><u>20,472</u></b>	<b>Government Grants Deferred Account</b>			<b><u>23,178</u></b>
	<b><u>983,32</u></b>	<b>Total Net Assets</b>			<b><u>991,381</u></b>
		<b>Financed by:</b>			
932,221		Fixed asset reinstatement estimée≈	12		920,905
18,816		Capital financing reserve	12		46,966
170		Capital receipts	9		109
28,423		Specific reserves	12		19,108
<u>3,687</u>		County fund balance	12		<u>4,293</u>
	<b><u>983,32</u></b>				<b><u>991,381</u></b>

## **RAPPORT DU REVISEUR D'ENTREPRISES SUR L'EXERCICE CLÔTURÉ LE 31 DÉCEMBRE 1999 PRÉSENTÉ À L'ASSEMBLÉE GÉNÉRALE DE L'ASBL**

Conformément aux dispositions statutaires, j'ai l'honneur de vous faire rapport sur l'exécution de la mission de révision qui m'a été confiée en date du 9 avril 1998.

J'ai procédé à la révision des comptes annuels (bilan après répartition et compte de résultats) établis sous la responsabilité du conseil d'administration de l'ASBL pour l'exercice se clôturant le 31 décembre 1999, dont le total du bilan s'élève à XXX EUR et dont le compte de résultats se solde par un bénéfice de l'exercice de XXX EUR.

### **Attestation sans réserve des comptes annuels avec paragraphe explicatif**

Mes contrôles ont été réalisés en conformité avec les normes de l'Institut des Reviseurs d'Entreprises. Ces normes professionnelles requièrent que ma révision soit organisée et exécutée de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'inexactitudes significatives compte tenu des dispositions réglementaires habituellement applicables aux comptes annuels en Belgique.

Conformément à ces normes, j'ai tenu compte de l'organisation de l'ASBL en matière administrative et comptable ainsi que de ses dispositifs de contrôle interne. Les responsables de l'association ont répondu avec clarté à mes demandes d'explications et d'informations. J'ai examiné par sondages la justification des montants figurant dans les comptes annuels. J'ai évalué le bien-fondé des règles d'évaluation et des estimations comptables significatives faites par l'association ainsi que la présentation des comptes annuels dans leur ensemble. J'estime que ces travaux fournissent une base raisonnable à l'expression de mon opinion.

A mon avis, compte tenu des dispositions légales et réglementaires qui les régissent, les comptes annuels clôturés au 31 décembre 1999 donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'ASBL.

Sans remettre en cause l'opinion sans réserve exprimée ci-dessus, j'attire l'attention sur le compte de provision pour charges fiscales qui figure au passif du bilan. Il subsiste à cet égard une incertitude significative dans la mesure où actuellement, l'issue des contrôles fiscaux en cours ne peut toujours pas être prévue.

### **Attestations et informations complémentaires**

Je complète mon rapport par les attestations et informations complémentaires suivantes qui ne sont pas de nature à modifier la portée de l'attestation des comptes annuels :

- Sans préjudice d'aspects formels d'importance mineure, et malgré que les prescriptions en question ne soient pas contraignantes pour les ASBL, la comptabilité est tenue et les comptes annuels sont établis conformément aux

dispositions légales et réglementaires applicables en Belgique, sauf sur les deux points suivants :

- l'existence de provisions pour affectations budgétaires;
- la prise en charge complète des investissements l'année de leur acquisition, par le biais d'un amortissement unique.

Ces règles particulières ont été arrêtées en considération de la spécificité d'une association sans but lucratif. Elles sont admissibles dans la mesure où la clarté de l'information est préservée par une présentation adéquate des comptes annuels.

- Il est souhaitable que l'ensemble des règles d'évaluation comptable soient consignées par écrit et arrêtées par le conseil d'administration, de manière à garantir formellement une certaine permanence dans les règles de comptabilisation.

Fait à Bruxelles, le 15 mars 2000

Reviser d'entreprises.



# PARTIE 7: QUESTIONS OUVERTES, ZONES PROBLÉMATIQUES ET POINTS DIGNES D'INTÉRÊT

## 7.1. EXPÉRIENCES PRATIQUES DANS LES ASBL

- ▷ Provisions pour risques et charges :

On trouve dans les provisions pour risques et charges des éléments d'actif futurs ou des éléments de charges annuelles anticipées ou des réserves latentes.

Réserves latentes : il s'agit en général d'affectations du résultat pour éviter la déclaration d'un bénéfice, malsain par définition dans les ASBL, et parfois sanctionné par les pouvoirs subsidants qui diminuent leur allocation.

- ▷ Réserves « pour affectation budgétaire » : lorsque ce type de réserves existe, elles sont souvent actées par le biais de comptes de charges.
- ▷ Provisions pour passif social ou départ du personnel :

Souvent exagérées, et visant un risque improbable parce que l'ASBL est installée dans une situation de continuité. Justifiées par l'ASBL au vu des arguments suivants :

- les ASBL ne possèdent pas de capital, garantie d'une certaine solvabilité, donc de continuité;
- souvent, elles n'ont pas d'outil de production, et dépendent largement des subsides pour subsister;
- habituellement, elles ne cotisent pas au Fond de Fermeture d'Entreprises et n'ont donc rien à en espérer;
- si les préavis ne sont pas prestés, ils ne sont en général pas couverts par les subventions de fonctionnement habituellement perçues.

- ▷ Biens, services et investissements anticipés :

Les charges ou même les investissements sont anticipés d'un exercice, au motif que l'engagement budgétaire avait été prévu pour l'exercice clôturé ou parce que le subside ponctuel qui doit couvrir la charge/l'investissement est prévu pour l'exercice ou encore parce que le quota de dépenses de l'exercice n'a pas été atteint et que l'on risque de perdre définitivement la partie de subvention non affectée pendant l'exercice.

- ▷ Investissements amortis en totalité dans l'année de l'acquisition : actés dans le but d'afficher un équilibre avec les subsides reçus pour les investissements en question.
- ▷ Prise en compte de la totalité des subsides alloués pour un exercice, mais restant à recevoir, lorsqu'ils ne sont pas encore dépensés. Ce problème est lié à :

- la définition du subside « alloué » pour un exercice;
- ou seulement « réservé » par un ministère;
- « proposé par vote »;
- ou encore alloué sous réserve de présentation des pièces justificatives des dépenses l'année suivante.

Il est lié aussi au subside auquel on peut normalement s'attendre pour l'exercice (car il en est ainsi depuis des années), mais pour lequel la décision d'octroi définitif n'est pas arrivée (p. ex. Loterie Nationale) – critère de prudence;

- ▷ Absence de règles d'évaluation comptable.
- ▷ Confusion de patrimoines entre ASBL liées ou ASBL et associations de fait.
- ▷ Dépôt permanent de matériel ou dons en nature à des membres bénévoles en échange de prestations et services rendus.
- ▷ Manque de référentiel et absence de principes comptables et d'audit appropriés; problèmes avec les écarts entre les objectifs de la comptabilité dans diverses formes d'organisations non-marchandes.
- ▷ Questions non résolues quant à la possibilité d'utiliser la comptabilité et le rapport d'audit dans le secteur non-marchand: les besoins des utilisateurs en termes de comptabilité et de comptes annuels sont-ils identiques à ceux rencontrés dans les entreprises ?
- ▷ ...

## 7.2. PROBLÈMES DE CONTENU

- ▷ Conflit entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale;
- ▷ Manque de règles en matière de « cut-off »;
- ▷ Difficultés relatives à l'établissement du bilan initial;
- ▷ Nécessité d'instaurer les IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*);
- ▷ ...

## 7.3. GÉNÉRALITÉS

- ▷ Comment mettre en place le « *comprehensive auditing* » ?
- ▷ Formation des auditeurs externes;
- ▷ Collaboration avec les instances de surveillance et avec la Cour des Comptes;
- ▷ Normes d'audit;
- ▷ Législations comptables et réglementations en matière d'audit divergentes, sans collaboration harmonieuse et sans échanges réciproques de savoirs (par exemple: la comptabilité pour les hôpitaux, qui existe depuis 1987, n'a été utilisée que peu comme point de départ ou comme source d'inspiration; et ceci à

tort dans la mesure où la comptabilité, le calcul des prix de revient, le budget et l'audit ont été précisés par la loi);

- ▷ Conflits afférents dans le secteur non-marchand dans le domaine de la réglementation comptable à l'égard de l'audit externe, considéré généralement comme une surveillance;
- ▷ Nécessité de constituer une commission de normes comptables, qui encadrerait l'harmonisation des réformes comptables dans le secteur non-marchand.