

PARLEMENT
DE LA
COMMUNAUTÉ FRANÇAISE

Session 2016-2017

29 JUIN 2017

RAPPORT

DE LA COUR DES COMPTES RELATIF AUX COMPTES 2016 DES SERVICES
ADMINISTRATIFS À COMPTABILITÉ AUTONOME (SACA) (1)

(1) Les comptes sont consultables au Greffe du Parlement de la Communauté française

3.714.875



Cour des comptes

Services administratifs à comptabilité autonome de la Communauté française

Comptes 2016



Rapport
Approuvé par la chambre française de la Cour des comptes le 27 juin 2017

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	4
1. CADRE LÉGAL	4
2. DISPOSITIF DU BUDGET DES DÉPENSES DE LA COMMUNAUTÉ FRANÇAISE	5
PARTIE 1 – SACA ENSEIGNEMENT	6
1. ORGANISATION DU CONTRÔLE	6
1.1. Analyse de risques	6
1.2. Méthode	7
1.3. Audit interne	8
2. SYNTHÈSE DES COMPTES	8
3. ORGANISATION COMPTABLE ET CONTRÔLE INTERNE	9
3.1. Organisation comptable	9
3.1.1. Système comptable	9
3.1.2. Tenue de la comptabilité	10
3.1.3. Discordances de caisses et déficits	11
3.2. Contrôle interne	12
3.2.1. Normes	12
3.2.2. Organisation des contrôles	12
3.2.3. Cycle des dépenses	14
4. RÉSULTATS DU CONTRÔLE DES COMPTES 2016	15
4.1. Régularité des comptes	15
4.1.1. Dépenses non éligibles	15
4.1.2. Recettes	15
4.2. Exhaustivité des comptes	17
4.2.1. Recettes et dépenses éludées	17
4.2.2. Comptes bancaires	18
4.2.3. Convention d'occupation de locaux	18
4.3. Principes budgétaires	19

PARTIE 2 – SACA HORS ENSEIGNEMENT	20
1. SYNTHÈSE DES COMPTES 2016	20
1.1. Reddition des comptes	20
1.2. Exécution du budget	20
1.3. Solde à reporter	21
1.4. Trésorerie	22
2. RÉSULTATS DU CONTRÔLE	23
2.1. Méthode	23
2.2. Organisation comptable	24
2.2.1. Logiciel comptable	24
2.2.2. Plan comptable et règles d'évaluation	25
2.3. Contrôle interne	26
2.3.1. Séparation des fonctions	26
2.3.2. Approbation par l'ordonnateur	26
2.3.3. Nouvelles mesures	27
2.4. Exhaustivité et fidélité des comptes	27
2.5. Régularité des dépenses	28
2.6. Respect des critères d'imputation	30
2.6.1. Rattachement des opérations à l'exercice budgétaire	30
2.6.2. Imputation des recettes et dépenses	30
2.7. Respect des délais de paiement	31
3. ANNEXES	32
Annexe 1 – Synthèse des comptes 2015 rendus tardivement	32
Annexe 2 – Réponse de l'administration	33

Introduction

L'examen que la Cour des comptes a consacré aux comptes 2016 des services administratifs à comptabilité autonome (Saca) se fonde sur l'article 73 du décret du 20 décembre 2011 portant organisation du budget et de la comptabilité des services du gouvernement de la Communauté française¹.

1. CADRE LÉGAL

La loi du 16 mai 2003 fixe les dispositions générales applicables aux budgets, au contrôle des subventions et à la comptabilité des communautés et régions, ainsi qu'à l'organisation du contrôle de la Cour des comptes. Elle met en œuvre une réforme de la comptabilité publique, prévoyant notamment une comptabilité budgétaire basée sur les droits constatés², tenue en liaison avec une comptabilité générale en partie double.

Le décret du 20 décembre 2011 précité fixe, quant à lui, les règles spécifiques applicables aux services du gouvernement et aux cabinets ministériels. Son titre X énumère les règles minimales spécifiques aux Saca. Il autorise par ailleurs le gouvernement à fixer les dispositions qui leur sont applicables.

Le 18 janvier 2017, le gouvernement de la Communauté française a adopté l'arrêté fixant les règles générales applicables au budget et à la comptabilité des services administratifs à comptabilité autonome³. L'entrée en vigueur de cet arrêté est fixée au 1^{er} janvier 2017, sauf pour les deux agences gérant des fonds européens⁴ (1^{er} janvier 2018) et les trois services des bâtiments scolaires⁵ (1^{er} janvier 2019).

Les établissements d'enseignement organisés en Saca sont exclus du champ d'application de cet arrêté et restent soumis, à l'exception des hautes écoles, à l'arrêté royal du 29 décembre 1984 relatif à la gestion financière et matérielle des services à gestion séparée de la Communauté française. La circulaire n° 2202 du 19 février 2008 relative aux rôles et responsabilités du chef d'établissement et du comptable en matière de gestion comptable complète ce dispositif.

En conséquence, la Cour des comptes invite le gouvernement de la Communauté française à fixer également les règles spécifiques applicables aux Saca de l'enseignement.

En matière d'organisation comptable et budgétaire, les cinq hautes écoles⁶ doivent répondre aux prescrits de l'arrêté du 23 janvier 2014 fixant les règles d'établissement et de présentation des budgets et comptes des hautes écoles organisées par la Communauté française.

¹ Ci-après dénommé « décret du 20 décembre 2011 ».

² Un droit doit être constaté si le montant est connu avec exactitude, l'identité du débiteur ou du créancier est déterminable, l'obligation de payer existe et une pièce justificative est présente.

³ Ci-après dénommé « arrêté du 18 janvier 2017 ».

⁴ Agence pour l'éducation et la formation tout au long de la vie et Agence fonds social européen.

⁵ Service général des infrastructures scolaires de la Communauté française, Service général des infrastructures scolaires publiques subventionnées et Service général des infrastructures scolaires privées subventionnées.

⁶ Il s'agit de la haute école en Hainaut (HEH), la haute école Charlemagne, la haute école Albert Jacquard, la haute école Bruxelles-Brabant et la haute Robert Schuman.

2. DISPOSITIF DU BUDGET DES DÉPENSES DE LA COMMUNAUTÉ FRANÇAISE

Les dispositifs des décrets budgétaires successifs ont dérogé aux mesures applicables aux Saca définies dans le décret du 20 décembre 2011. Pour l'exercice 2016, le dispositif⁷ prévoyait, d'une part, la suspension des articles 68 et 69 qui fixent les règles budgétaires, comptables et financières applicables aux Saca et, d'autre part, la prolongation de l'application des arrêtés royaux et des arrêtés du gouvernement de la Communauté française spécifiques à ces services. Il suspend également l'application de l'article 70 prévoyant l'organisation d'un contrôle interne dans les Saca, et de l'article 73, alinéa 2, qui prévoit que leurs comptes annuels sont joints, dans une forme agrégée, au compte général.

⁷ Article 41 du décret du 10 décembre 2015 contenant le budget des dépenses pour l'année 2016.

Partie 1 – Saca Enseignement

1. ORGANISATION DU CONTRÔLE

1.1. Analyse de risques

Le contrôle des établissements scolaires organisés en Saca a pour objectif d'évaluer les mesures de contrôle interne mises en place par l'administration au sein de ces établissements pour s'assurer de la bonne gestion financière et de la fiabilité des comptes produits. Il vise également à formuler une appréciation sur les comptes 2016 au regard des principes de régularité, de légalité et d'exhaustivité.

Ce contrôle s'inscrit dans le prolongement des contrôles précédemment réalisés par la Cour⁸ et pour la dernière fois en 2011.

Pour atteindre cet objectif, et compte tenu du nombre élevé d'établissements⁹, la Cour des comptes a défini un cycle de contrôle sur la base d'une analyse de risques. Celle-ci s'appuie sur les critères suivants¹⁰, pondérés en fonction de leur importance relative :

- la santé financière, appréciée par l'évolution du solde de trésorerie ainsi que, pour les établissements de l'enseignement obligatoire, par un ratio exprimant la part relative du solde budgétaire par rapport à la dotation annuelle (5 points) ;
- l'occurrence fréquente de fins de gestion (5 points) ;
- l'importance des avoirs en caisse (4 points) ;
- les réserves formulées dans les rapports rédigés par le service de la vérification comptable de la Communauté française à l'occasion d'une récente visite d'établissement (4 points) ;
- la constatation récente d'un déficit (4 points) ;
- les éventuelles anomalies détectées lors de l'examen des comptes en deniers, annuels ou consécutifs à une fin de gestion, soumis à l'arrêt de la Cour des comptes (2 points) ;
- le retard dans la production des comptes annuels (2 points).

Chaque établissement s'est vu attribuer une note¹¹. Les 35 établissements présentant les notes les plus élevées ont été sélectionnés pour la première phase du cycle du contrôle¹². Ce nombre a été retenu compte tenu des échéances, d'une part, du 15 avril fixée pour la reddition des

⁸ *Les services à gestion séparée de la direction générale de l'enseignement obligatoire*, Rapport adressé par la Cour des comptes au parlement de la Communauté française, juin 2004 ; *Contrôle des écoles fondamentales du réseau organisé par la Communauté française*, 23^e cahier d'observations adressé par la Cour des comptes au Parlement de la Communauté française, Fasc. I^{er}, *Doc. Parl. Comm. Fr.*, 307 (2011-2012) – N 1, p.44 à 66.

⁹ À savoir 356 Saca enseignement au 31 décembre 2016.

¹⁰ À chaque critère est attribuée une cote maximale définissant un niveau de risque le plus élevé.

¹¹ La note maximale attribuée à un établissement s'élève à 26 points et correspond au niveau de risque le plus élevé.

¹² Ce cycle comportera d'autres phases destinées à tendre vers l'exhaustivité du contrôle des 356 établissements et dont les résultats seront intégrés dans les prochains rapports que la Cour communiquera au Parlement de la Communauté française conformément à l'article 73 du décret du 20 décembre 2011.

comptes des Saca¹³ et, d'autre part, du 30 juin imposée à la Cour des comptes pour transmettre au Parlement ses commentaires sur ces comptes. Par ailleurs, l'administration centrale effectuait au même moment un contrôle au sein de certains établissements, ces derniers ont donc été exclus de l'analyse de risques afin de ne pas interférer avec son travail.

Comme elle l'a déjà signalé précédemment¹⁴, la Cour des comptes souligne à nouveau les retards dans la reddition des comptes des Saca : en effet, seuls 150 comptes 2016 (42 %) ont été transmis avant la date réglementaire¹⁵, à savoir le 15 avril 2017. Le bilan à la date du 15 juin 2017 fait état de 111 comptes 2016 toujours manquants sur les 356 qui devaient être transmis à la Cour¹⁶.

La Cour fait remarquer à ce propos que le retard dans la reddition des comptes n'est pas nécessairement imputable aux établissements, mais également au service général de l'enseignement organisé par la Communauté française de l'administration générale de l'enseignement (AGE), qui est chargé de la vérification des comptes avant leur transmission.

Selon l'administration, les effectifs consacrés à cette tâche permettent difficilement de faire face à l'afflux de dossiers en début d'année.

La Cour souligne qu'au 15 avril 2017, aucun compte 2016 des hautes écoles ne lui avait été transmis.

1.2. Méthode

La méthode de contrôle s'inspire de celles mises en œuvre lors des contrôles réalisés précédemment par la Cour des comptes. Le contrôle des 35 établissements sélectionnés¹⁷ a consisté en :

- des entretiens menés avec les chefs d'établissements et les comptables sur la base d'un questionnaire standardisé, orienté sur les procédures de réalisation des principaux types de recettes et de dépenses, la gestion des frais de scolarité, les droits d'inscription, les pensions, l'intendance et les fabrications techniques, ainsi que sur les inventaires de biens patrimoniaux ;
- l'examen d'un échantillon de pièces de dépenses¹⁸, en ce compris celles de personnel, et de recettes¹⁹ afin de vérifier la concordance des états financiers avec les documents comptables correspondants, de contrôler la réalité des dépenses et de vérifier la

¹³ Certains contrôles ont été réalisés sur la base de comptes provisoires non officiellement transmis à la Cour.

¹⁴ *Reddition des comptes des entités et organismes relevant de la Communauté française*, 28^e cahier d'observations adressé par la Cour des comptes au Parlement de la Communauté française, Fasc. I^{er}, Doc. Parl. Comm. Fr., 431 (2016-2017) - N° 1, p.11 à 14.

Services administratifs à comptabilité autonome de la Communauté française – Comptes 2015, Rapport adressé par la Cour des comptes au Parlement de la Communauté française, octobre 2016.

¹⁵ Dont 16 comptes parmi les 35 établissements contrôlés.

¹⁶ À cette même date, 5 et 27 comptes étaient, respectivement pour les années 2014 et 2015, toujours manquants ou incomplets.

¹⁷ Les contrôles sur place ont été réalisés entre le 1^{er} mars et le 5 mai 2017.

¹⁸ Les pièces de dépenses contrôlées ont été sélectionnées sur la base d'un échantillonnage aléatoire par bloc (4.051 factures pour les dépenses de fonctionnement, pour un montant total de 2.784.009,80 euros, et 1358 dépenses de traitements, pour un montant total de 1.325.682,20 euros).

¹⁹ Le contrôle des recettes a été effectué par un sondage sans mise en œuvre d'une procédure d'échantillonnage préalable.

SERVICES ADMINISTRATIFS À COMPTABILITÉ AUTONOME – COMPTES 2016 / 8

conformité des opérations de paiement. Ce contrôle a également permis de s'assurer de la réalité des opérations de contrôle interne mises en place au sein des établissements.

1.3. Audit interne

L'organisation du contrôle interne au sein de l'AGE pour vérifier l'organisation comptable des Saca a fait l'objet d'une évaluation de la part du service d'audit interne de la Communauté française. Les résultats de cette évaluation doivent être communiqués au mois de juin au secrétaire général de la Communauté française.

2. SYNTHÈSE DES COMPTES

Les tableaux qui suivent présentent, de manière synthétique, les principales données extraites de la base de données AD-Lexicomptes transmises à la direction générale du budget et des finances (DGBF). Cette base regroupe les principales données comptables et budgétaires enregistrées par chaque Saca dans le logiciel comptable Logicompta²⁰. Elles n'ont pas fait l'objet d'une vérification par le service général de l'enseignement organisé par la Communauté française et sont donc susceptibles d'être rectifiées à l'issue de cette vérification²¹.

Comme l'enregistrement des données comptables dans AD-Lexicomptes n'est pas exhaustif²², le nombre de comptes repris varie d'année en année et ne concerne pas systématiquement les mêmes établissements. En conséquence, une analyse pluriannuelle ne permettrait pas de tirer des enseignements précis sur les évolutions constatées, plus particulièrement sur les soldes présentés dans les tableaux suivants.

Le tableau ci-dessous présente les soldes d'exécution, agrégés par niveau d'enseignement, sous l'optique des droits et engagements.

Tableau 1 – Exécution du budget²³

Type d'établissement	Recettes			Dépenses	Solde
	Dotation	Autres recettes	Total		
Primaire	8.819,5	3.012,7	11.832,2	11.754,2	78,0
Secondaire	87.195,7	25.052,6	112.248,2	105.135,0	7.113,2
Internats autonomes	3.619,7	4.471,8	8.091,5	7.925,3	166,2
Internats autonomes du supérieur	2.037,8	3.420,0	5.457,8	5.028,5	429,3
Promotion sociale	1.819,6	3.326,8	5.146,4	4.575,5	570,9
Centres PMS	2.737,7	126,7	2.864,4	2.344,7	519,7
Centres techniques	1.294,8	798,7	2.093,5	1.809,3	284,3
Centres de dépaysement et de plein air	1.596,0	2.775,6	4.371,6	3.415,4	956,3
Homes d'accueil	1.991,9	2.975,6	4.967,5	4.618,4	349,1
Spécialisé	15.089,2	4.528,5	19.617,7	18.365,8	1.251,9
total	126.201,8	50.489,1	176.690,9	164.972,0	11.718,9

²⁰ Lors de sa consultation, elle contenait les données de 322 établissements.

²¹ S'agissant d'une vérification formelle, les rectifications devraient être effectuées à la marge.

²² Les comptes des Saca non clôturés dans Logicompta ne sont pas disponibles dans AD-Lexicomptes.

²³ Sauf mention contraire, les chiffres repris dans les tableaux du présent rapport sont exprimés en milliers d'euros. Par ailleurs, une différence due aux arrondis automatiques pourrait apparaître entre un total et la somme des éléments qui le composent.

Les recettes autres que celles de la dotation sont principalement composées des pensions des élèves internes (15 millions d'euros), des recettes d'intendance²⁴ (13 millions d'euros), des droits d'inscription dans les écoles de promotion sociale (2,2 millions d'euros) et des fabrications techniques²⁵ (1,6 million d'euros).

Les dépenses principales auxquelles les établissements doivent faire face sont les charges salariales et apparentées (46 millions d'euros), les dépenses énergétiques (25 millions d'euros), les dépenses d'intendance²⁶ (21 millions d'euros) et celles liées à l'entretien et aux réparations diverses (18 millions d'euros).

Tableau 2 – État de la situation active et passive au 31 décembre 2016

Type d'établissement	Actif				Passif			
	Disponibles	Créances à recouvrer	Marchandises et inventaire	Total	Dettes	Fonds de réserve	Solde bénéficiaire	Total
Primaire	15.788,6	148,9	3.864,8	19.802,4	527,3	1.440,0	17.835,1	19.802,4
Secondaire	130.528,9	1.763,9	37.910,6	170.203,3	7.590,5	11.441,3	151.171,6	170.203,3
Internats autonomes	8.926,1	578,8	2.387,6	11.892,5	1.106,5	903,3	9.882,7	11.892,5
Internats autonomes du supérieur	5.724,1	415,1	1.614,8	7.754,0	905,8	592,0	6.256,2	7.754,0
Promotion sociale	5.423,9	65,4	1.799,9	7.289,2	230,1	408,3	6.650,8	7.289,2
Centres PMS	3.244,9	2,0	1.009,9	4.256,8	91,6	292,7	3.872,5	4.256,8
Centres techniques	1.421,4	162,6	712,8	2.296,9	141,2	233,5	1.922,2	2.296,9
Centres de dépaysement et de plein air	3.217,7	293,7	813,8	4.325,2	268,4	449,4	3.607,4	4.325,2
Homes d'accueil	3.836,7	365,2	1.467,9	5.669,9	386,1	472,9	4.810,9	5.669,9
Spécialisé	24.401,7	469,2	6.639,5	31.510,4	1.205,7	1.828,3	28.476,4	31.510,4
total	202.514,1	4.264,9	58.221,7	265.000,6	12.453,0	18.061,7	234.485,9	265.000,6

Les montants repris dans la colonne *Disponibles* correspondent au solde de trésorerie repris dans le compte de trésorerie du comptable. Les données relatives aux *Marchandises et inventaire* sont à apprécier au regard des commentaires sur la tenue des stocks et de l'inventaire évoqués dans les chapitres suivants.

3. ORGANISATION COMPTABLE ET CONTRÔLE INTERNE

3.1. Organisation comptable

3.1.1. Système comptable

Depuis l'exercice 2002, les Saca de l'enseignement utilisent un logiciel comptable standard (Logicompta) développé en interne au sein de la direction générale de l'enseignement obligatoire pour la tenue de leurs comptabilités et l'édition de leurs comptes annuels.

La Cour des comptes a réalisé en 2005 un contrôle²⁷ des comptes annuels 2002. À cette occasion, elle a formulé les remarques suivantes sur le logiciel.

- Le résultat du compte d'exécution du budget ne correspond pas au solde budgétaire cumulé, qui est égal au solde de trésorerie majoré des créances et diminué des dettes et engagements indiqués dans la situation active et passive de l'exercice. Cette discordance

²⁴ Recettes liées à la vente de repas.

²⁵ Vente d'objets produits ou prestations rémunérées de services.

²⁶ Y compris pour les élèves internes.

²⁷ *Contrôle des comptes rendus par les services à gestion séparée de l'Enseignement obligatoire (hors CPMS) pour l'exercice 2002*, Rapport adopté par la chambre française de la Cour des comptes du 8 mars 2005 et transmis au ministre du Budget et à la ministre de l'Éducation.

provient de lacunes dans la programmation du compte d'exécution du budget dans Logicompta, qui ne peut actuellement pas prendre en compte les dettes et les créances des exercices antérieurs.

- La situation active et passive ne fait pas apparaître le montant cumulé du fonds de réserve mais uniquement le montant de son accroissement annuel.

L'examen de l'ensemble des comptes annuels 2016 transmis sous forme électronique (base AD-Lexicomptes) appelle les commentaires suivants.

- La situation active et passive présente désormais le fonds de réserve au passif pour son montant cumulé.
- Sur les 322 comptes annuels 2016 disponibles, 282 présentent à nouveau un compte d'exécution inexact puisque son résultat n'est pas égal au solde budgétaire cumulé, calculé au départ de la situation active et passive de l'exercice.
- Logicompta ne garantit pas l'irréversibilité des écritures comptables.
- L'application bancaire de BelfiusWeb permet aux utilisateurs d'effectuer des paiements manuels, non générés par Logicompta. Cette situation est source d'erreurs et d'omissions car ces mouvements de fonds ne sont pas enregistrés automatiquement dans la comptabilité. En outre, les transactions ne font pas l'objet d'une autorisation formelle de la part de l'ordonnateur et les destinataires de ces paiements pourraient ne pas être repris dans les signalétiques fournisseurs de Logicompta.
- Le logiciel comptable ne permet pas de travailler simultanément sur deux exercices comptables. Cette situation contraint les comptables à effectuer en début d'année des paiements manuels²⁸.

La Cour recommande d'adapter le logiciel Logicompta afin qu'il garantisse l'irréversibilité des écritures, permette une liaison exclusive avec l'application de paiement en ligne et autorise les périodes de clôture.

3.1.2. Tenue de la comptabilité

L'article 16 de l'arrêté royal du 29 décembre 1984 énumère les tâches du comptable justiciable de la Cour des comptes, à savoir :

- le maniement et la garde des fonds et des valeurs ;
- la confection et la conservation des documents comptables (état semestriel des recettes et dépenses, compte de gestion, compte d'exécution du budget et état de la situation active et passive) ;
- la tenue de la comptabilité patrimoniale ;
- l'établissement périodique de l'inventaire du patrimoine.

Un vade-mecum détaille les différents aspects de la gestion comptable, dont la dernière mise à jour date du 9 mai 1994.

²⁸ Sept établissements contrôlés.

L'examen de la Cour a mis en évidence les manquements suivants²⁹ relatifs aux 35 établissements retenus dans l'échantillon.

- L'enregistrement des factures n'est pas effectué de manière contemporaine (30 établissements). Dans 2 établissements, des délais de paiement n'ont pas été respectés, ce qui entraîne, pour l'un d'eux, des frais de rappel et d'huissier.
- La comptabilisation des recettes dans Logicompta est effectuée lors de la perception et non lors de la constatation du droit (7 établissements).
- Les recettes propres³⁰ sont comptabilisées dans un compte tiers unique empêchant toute gestion individualisée des droits constatés et des recettes perçues (5 établissements).
- La base de données des tiers de Logicompta n'est pas mise à jour (1 établissement).

La Cour constate en outre qu'il n'y a pas de recollement entre, d'une part, l'inventaire physique établi par le comptable conformément à l'arrêté royal du 29 décembre 1984 et, d'autre part, l'inventaire comptable tenu dans Logicompta. La localisation des biens est imprécise et/ou non standardisée, ce qui rend son contrôle très difficile. Dans la majorité des cas, l'inventaire contient des biens obsolètes (30 établissements), qui devraient être déclassés, et des biens de faible valeur (28 établissements), qui ne devraient pas être répertoriés.

L'absence d'uniformité de la formation des comptables, alliée à la diversité de leur connaissance des fonctionnalités du logiciel, concourent aux manquements constatés.

La Cour des comptes recommande d'enregistrer sans délai les dépenses et les recettes dans Logicompta de manière à pouvoir identifier individuellement les tiers, dont, par ailleurs, les coordonnées doivent être mises à jour. Elle invite l'administration à mettre en place, d'une part, des règles précises pour l'activation des biens et, d'autre part, un encadrement et une formation spécifiques pour les comptables avant leur prise de fonction dans les Sac.

3.1.3. Discordances de caisses et déficits

Le contrôle des caisses a montré que, dans cinq écoles, le procès-verbal de caisse ne correspondait pas à la réalité :

- dans trois établissements, cette différence correspond, vraisemblablement, à un ancien déficit qui n'a jamais été dénoncé à la Cour des comptes ;
- dans un établissement, le montant mentionné dans le procès-verbal de caisse au 31 décembre 2016 avait été versé sur le compte de l'amicale en fin d'année 2016, suite à l'absence pour maladie du comptable, et reversé sur le compte de l'établissement en 2017, la veille du contrôle de la Cour ;
- dans un établissement, le montant constaté en caisse était supérieur au montant renseigné dans le procès-verbal de caisse : le comptable n'a pas été en mesure d'expliquer cette différence.

Un établissement contrôlé a, en 2016, fait l'objet d'un détournement de la part du comptable, pour un montant de 4.423,77 euros. Ce détournement a été dénoncé par le chef

²⁹ Chaque constat mentionne le nombre d'établissements concernés.

³⁰ Voir le point 4.1.2.1 *Recettes propres*.

d'établissement et le comptable a, depuis, été démis de ses fonctions et remplacé. À ce jour, le procès-verbal de déficit n'a pas encore été porté à la connaissance de la Cour.

La Cour des comptes recommande un contrôle rigoureux des caisses et rappelle que toute irrégularité dans les comptes doit faire l'objet d'un procès-verbal de déficit et être porté à sa connaissance.

3.2. Contrôle interne

3.2.1. Normes

Tout comme pour les services d'administration générale, le décret du 20 décembre 2011³¹ prévoit l'obligation, pour chaque Saca, de mettre en place un contrôle interne, qui peut être évalué par le service d'audit interne. Cette disposition, applicable depuis le 1^{er} janvier 2013, a toutefois été suspendue par les décrets budgétaires successifs.

Dès lors, le contrôle interne dans ces établissements repose toujours sur les dispositions de l'arrêté royal du 29 décembre 1984 autorisant le ministre qui a l'enseignement dans ses attributions à prévoir des modalités spéciales en ce qui concerne le contrôle interne des écritures. La Cour constate que pareilles modalités n'ont pas été prises.

3.2.2. Organisation des contrôles

3.2.2.1. Administration générale de l'enseignement

Le contrôle des comptes des Saca est structuré au sein de plusieurs services de l'administration générale de l'enseignement. Le service de vérification comptable, créé au sein du service général des affaires transversales de la direction générale de l'enseignement obligatoire (SGEO), contrôle la gestion financière des établissements scolaires de l'enseignement obligatoire³². Ce service est composé de quinze vérificateurs, de deux gestionnaires et du chef de service. Les vérificateurs sont chargés, d'une part, des contrôles comptables des établissements scolaires et, d'autre part, des contrôles sécurité et hygiène³³. Chacun d'eux travaille dans un secteur géographique déterminé selon son lieu de résidence.

La Cour des comptes constate que certains secteurs ne sont actuellement pas couverts. Selon les informations communiquées par l'administration, la Région de Bruxelles-Capitale et la province de Luxembourg³⁴ sont davantage concernées. De plus, les contrôles des comptes des Saca par les vérificateurs ont diminué au profit des contrôles sécurité et hygiène.

Le contrôle de la gestion financière des établissements de l'enseignement non obligatoire est effectué par des vérificateurs de la cellule comptes, budgets et Logicompta du service général de l'enseignement organisé. Cette cellule opère également un contrôle sommaire des comptes de tous les Saca enseignement avant leur envoi à la Cour des comptes.

3.2.2.2. Direction générale du budget et des finances

La DGBF centralise les comptes des Saca (enseignement et hors enseignement) et les transmet à la Cour des comptes après un simple contrôle formel (présence des comptes requis, des signatures et des extraits de compte).

³¹ Articles 46 et 70.

³² De l'enseignement organisé et de l'enseignement subventionné par la Communauté française.

³³ Contrôle des conditions d'hygiène et de salubrité.

³⁴ Une procédure de recrutement est actuellement en cours pour combler les carences dans ces deux secteurs.

Toutefois, la DGBF a, début 2017, procédé à l'engagement de huit collaborateurs afin de mettre en place une cellule de contrôle comptable chargée d'une mission de contrôle sur le terrain. Les modalités de ce contrôle doivent encore être définies dans un protocole de collaboration entre le SGEO et la DGBF.

3.2.2.3. Établissements

Les Saca de l'enseignement bénéficient d'une autonomie de gestion. Le chef d'établissement, en collaboration avec le comptable, peut prendre des dispositions relatives au fonctionnement de l'établissement sans en référer à l'autorité administrative. Ceci a pour conséquence que chaque Saca a une organisation propre. Le nombre de personnes employées aux tâches administratives et comptables varie d'un établissement à l'autre. Chaque Saca est doté, au minimum, d'un chef d'établissement, qui exerce la fonction d'ordonnateur, et d'un comptable justiciable de la Cour des comptes. Ce dernier peut également, dans certains établissements, exercer d'autres tâches administratives.

Dans près de 90 % des établissements contrôlés³⁵, le processus financier est entièrement exécuté par le comptable. Dans sa conception actuelle, il contrevient au principe de la séparation des fonctions de comptable et de trésorier, ce qui présente un niveau de risque élevé.

La Cour des comptes recommande de veiller au respect du principe de la séparation des fonctions afin d'éviter des risques de fraude. À défaut³⁶, elle invite l'administration à mettre en place un contrôle a posteriori des paiements³⁷ pour s'assurer, de manière régulière et périodique, de la régularité du cycle des dépenses.

Lors des contrôles, la Cour a également constaté que certaines mesures de contrôle interne n'étaient pas respectées, à savoir :

- la présence d'un cachet attestant le paiement de la facture, marque de contrôle qui vise à limiter le risque de double paiement ou de paiement hors délais (32 établissements) ;
- les réceptions quantitative et qualitative systématiques de toutes les factures (25 établissements) ;
- la gestion permanente, dans le logiciel comptable, des stocks de matières premières pour les fabrications techniques (7 établissements) et pour les stocks d'intendance (3 établissements)³⁸ ;
- la signature du bordereau de livraison ou de la note d'envoi par la personne chargée de réceptionner la marchandise (2 établissements) ;
- la réconciliation systématique de la facture avec le bon de commande (1 établissement) ou uniquement pour les factures d'intendance (1 établissement).

³⁵ Soit 31 établissements sur 35.

³⁶ Dans l'éventualité où une séparation de fonctions n'est pas possible soit par manque d'effectifs soit compte tenu de l'existence possible de plusieurs implantations.

³⁷ Vérification de la concordance entre le récapitulatif des paiements, l'ordonnancement et les factures.

³⁸ La Cour des comptes avait déjà formulé ce constat dans son rapport précité consacré au *Contrôle des écoles fondamentales du réseau organisé par la Communauté française*, *ibidem*.

La Cour des comptes recommande de procéder systématiquement à une réception quantitative et qualitative des marchandises. Elle estime en outre que cette opération doit présenter des marques de contrôle apparentes pour attester leur réalité.

De plus, la Cour recommande une gestion permanente des stocks d'intendance et de matières premières dans le programme comptable, de manière à limiter les risques de vol ou de perte.

3.2.3. Cycle des dépenses

Le décret du 20 décembre 2011 stipule que toute dépense doit successivement faire l'objet d'un engagement, d'une liquidation, d'un ordre de paiement à l'intervention de l'ordonnateur et d'un paiement à l'intervention du trésorier.

La circulaire n° 2202 du 19 février 2008 précitée prévoit, entre autres, que :

- l'ordonnateur et le comptable signent les bons de commande : le premier engage sa responsabilité quant à la légalité de la dépense tandis que le second confirme que des moyens financiers sont disponibles pour couvrir la dépense ;
- l'ordonnateur signe pour accord les ordonnancements et s'assure de la légalité de la dépense.

L'examen des pièces³⁹ et les entretiens avec les comptables et chefs d'établissement ont mis en évidence les manquements suivants :

- l'encodage simultané du bon de commande et de la facture dans le logiciel comptable pour une majorité de dépenses contrevient au principe d'approbation préalable de la commande par l'ordonnateur (26 établissements) ;
- l'absence d'approbation préalable de l'ordonnateur de commandes relatives à des dépenses pour le restaurant scolaire (22 établissements) ;
- des factures non approuvées par l'ordonnateur (5 établissements) ou approuvées a posteriori (2 établissements) ;
- des paiements effectués sans pièces justificatives (5 établissements) ;
- des déclarations de créance de l'ordonnateur non approuvées par le service général de l'enseignement organisé par la Communauté française (3 établissements)⁴⁰ ;
- l'absence de déclaration de créance lors du remboursement de frais engagés par des membres du personnel (3 établissements) ;
- des déclarations de créance non signées par les requérants (2 établissements).

La Cour des comptes rappelle que tout remboursement de frais engagés par un membre du personnel ou par un chef d'établissement doit faire l'objet d'une déclaration de créance dûment complétée, signée par le requérant et accompagnée de pièces justificatives probantes.

³⁹ Le respect des dispositions relatives aux marchés publics n'a pas été examiné.

⁴⁰ Cette obligation est prévue par la circulaire n° 5348 du 15 juillet 2015.

4. RÉSULTATS DU CONTRÔLE DES COMPTES 2016

4.1. Régularité des comptes

4.1.1. Dépenses non éligibles

La loi du 29 mai 1959 modifiant certaines dispositions de la législation de l'enseignement⁴¹ stipule que la dotation annuelle octroyée aux Saca de l'enseignement est destinée à couvrir les frais afférents au fonctionnement et à l'équipement des établissements ainsi qu'à la distribution gratuite de manuels et de fournitures scolaires.

Dans plusieurs établissements, la Cour des comptes relève des irrégularités dans les dépenses.

Un chef d'un établissement a bénéficié en 2016 d'un prêt personnel qui n'a pas fait l'objet d'une reconnaissance de dette ou d'un plan d'apurement. Entretemps, il a quitté l'établissement sans avoir remboursé complètement le prêt. La Cour a immédiatement dénoncé les faits à l'administration. Cette dernière lui a signalé, d'une part, que des dispositions ont été prises pour récupérer le montant total et, d'autre part, que le dossier a été transféré à la direction des affaires disciplinaires compte tenu des nombreux dysfonctionnements relevés dans cet établissement.

Quatre prêts ont été octroyés à des membres du personnel statutaire. Ces prêts n'ont fait l'objet d'aucune reconnaissance de dette et les montants à récupérer n'ont pas été enregistrés dans les créances à recouvrer. Deux avances sur salaire ont été accordées à des membres du personnel contractuel, lesquelles n'ont pas été régularisées lors de paiements ultérieurs. À la connaissance de la Cour, aucune disposition légale ou statutaire actuellement en vigueur n'autorise les chefs d'établissement à octroyer à leur personnel des avantages sous forme de crédits à taux réduit ou nul.

Des salaires de puéricultrices employées dans une crèche, organisée sous la forme d'une ASBL, sont pris en charge par la dotation. Cette crèche est installée dans les locaux de l'école et accueille exclusivement des enfants d'élèves et de professeurs. Elle permet en outre aux élèves inscrits dans la filière puériculture d'y effectuer un stage. La directrice d'école a exposé la situation à la direction générale de l'enseignement obligatoire préalablement à l'ouverture de la crèche en septembre 2015. Elle a également exposé les faits, dans un courrier du 20 janvier 2017, à la ministre de l'Éducation. Selon les informations dont dispose la Cour, ces deux courriers sont restés sans réponse.

La Cour des comptes recommande de ne plus autoriser ce type de dépenses. Par ailleurs, elle invite l'AGE à procéder au recouvrement des sommes qui ont été prêtées ou avancées.

4.1.2. Recettes

4.1.2.1. Recettes propres

Les établissements scolaires tirent leurs principales ressources des dotations versées conformément aux dispositions de la loi du 29 mai 1959 précitée. En complément, les établissements peuvent, selon leurs spécificités, percevoir des recettes propres. Il s'agit principalement des pensions des élèves internes, des recettes d'intendance et de celles liées aux fabrications techniques, ainsi que des frais scolaires réclamés aux parents d'élèves. Les établissements de promotion sociale perçoivent, quant à eux, des droits d'inscription.

⁴¹ Ci-après dénommée « loi du 29 mai 1959 ».

Fabrications techniques

L'arrêté royal du 12 février 1976 fixant les conditions auxquelles les objets produits ou les services rendus par un établissement d'enseignement peuvent être aliénés ou loués⁴² stipule que le prix de vente des biens ou services ayant une valeur marchande dépend des bénéficiaires, répartis en trois catégories :

- l'élève qui a fabriqué le bien ou fourni le service : le prix de vente correspond au coût des matières premières ;
- les personnes liées à l'établissement ou à d'autres établissements de l'enseignement organisé ou subventionné par l'État : le prix de vente égale 40 % de sa valeur marchande ;
- les autres personnes physiques ou morales : le prix de vente correspond à 60 % de sa valeur marchande.

La perception des recettes relève généralement du chef d'atelier de la section concernée par des fabrications techniques.

La Cour des comptes relève que les prix facturés pour les fabrications techniques dans cinq établissements ne sont pas établis conformément aux dispositions énumérées ou que les factures ne mentionnent pas le détail du prix facturé, ce qui empêche tout contrôle.

La Cour recommande l'actualisation des textes relatifs aux fabrications techniques pour en faciliter leur application. En effet, le dernier arrêté ministériel exécutant l'arrêté royal précité a été pris le 2 mai 1978⁴³.

Recettes d'intendance

La circulaire n° 4869 du 12 juin 2014 fixant la réglementation relative aux repas et aux consommations au sein des établissements scolaires prévoit notamment que les recettes générées par la gestion du restaurant scolaire doivent impérativement couvrir les dépenses liées à la confection des repas (achat des matières premières).

La Cour des comptes constate que le poste intendance est déficitaire en 2016 dans deux établissements.

La Cour recommande aux établissements d'établir des prix de vente de manière à couvrir le prix de revient des repas.

4.1.2.2. Créances à recouvrer

La circulaire du 29 novembre 2002⁴⁴ fixe les procédures de recouvrement des créances et prévoit notamment l'envoi sans délai d'un rappel par lettre recommandée, signé par l'ordonnateur, lorsque le débiteur est défaillant. À défaut de réaction dans le mois, un second

⁴² Ces conditions ont également été commentées dans les circulaires A/78/14 du 25 mai 1978 et B/78/33 du 31 août 1978 – *Fabrications techniques et services rendus* et la circulaire n° 4417 du 21 mai 2013 relative aux objets produits ou services rendus par un établissement scolaire – enseignement spécialisé.

⁴³ Par exemple, la valeur marchande minimale d'un bien ou service, élément déterminant du prix de vente, y est toujours exprimée en francs belges. Par ailleurs, la circulaire B/78/33 détaillant les modalités de calcul et de comptabilisation des fabrications techniques fait référence à des pratiques comptables désuètes, comme l'utilisation de comptes chèques postaux ou l'inscription des dépenses et recettes dans un livre-journal intendance.

⁴⁴ Circulaire n° 426 relative au recouvrement des créances non fiscales dues aux établissements organisés par la Communauté française.

rappel est envoyé par recommandé. Ce courrier stipule qu'à défaut de paiement dans les quinze jours, le dossier est transmis à l'administration générale de la perception et du recouvrement du SPF Finances ; seules les créances d'un montant supérieur à 250 euros peuvent lui être transmises. La circulaire énumère également les documents que le dossier de recouvrement doit contenir.

La Cour des comptes constate que les comptes de neuf établissements contiennent des créances non recouvrées d'un montant inférieur à 250 euros et pour lesquelles la procédure de rappel a été correctement appliquée. La Cour considère que ces créances doivent être enregistrées en irrécouvrables, suivant la procédure actuelle de recouvrement.

Par ailleurs, la Cour des comptes constate que les rappels envoyés par treize établissements ne respectent pas les dispositions de la circulaire : ils sont, selon les cas, formulés oralement aux parents, envoyés par courrier simple ou par courriel.

La Cour des comptes recommande aux établissements de respecter les dispositions de la circulaire et invite l'administration à donner des instructions précises aux établissements pour le traitement des créances non recouvrées d'un montant inférieur à 250 euros présentes dans leurs comptes.

4.2. Exhaustivité des comptes

4.2.1. Recettes et dépenses éludées

4.2.1.1. Frais scolaires

Le décret du 24 juillet 1997 définissant les missions prioritaires de l'enseignement fondamental et de l'enseignement secondaire, et organisant les structures propres à les atteindre⁴⁵, organise la gratuité de l'enseignement obligatoire et énumère les frais scolaires que les écoles peuvent réclamer aux parents⁴⁶. Le décret prévoit également de communiquer aux parents, par écrit en début d'année, une estimation du montant des frais portés en compte et de leur ventilation. Des décomptes périodiques (d'une période allant d'un mois à quatre mois) doivent également être portés à la connaissance des parents.

La Cour des comptes constate que des établissements ont confié à des amicales, soit entièrement (huit établissements), soit partiellement (cinq établissements), la gestion des frais scolaires définis par le décret du 24 juillet 1997.

Ces amicales, généralement constituées en ASBL ou associations de fait, prestent des services ou apportent une aide financière relative, par exemple, à l'organisation d'activités ou de voyages scolaires, à l'achat de livres ou de matériel scolaire. Si leur existence ne souffre aucune critique, leur interférence dans la gestion des frais scolaires contrevient, d'une part, au principe de transparence de la gestion au sein de l'établissement et, d'autre part, au principe d'universalité budgétaire puisque l'ensemble des dépenses et des recettes liées à la gestion de l'établissement ne sont pas imputées dans le compte d'exécution du budget. La Cour estime que les flux financiers et budgétaires inhérents aux frais scolaires doivent être intégrés dans la comptabilité des Saca.

Par ailleurs, la Cour constate que les décomptes périodiques ne sont pas communiqués aux parents dans neuf établissements contrôlés. Elle relève également que, dans quatre

⁴⁵ Ci-après dénommé « décret mission ».

⁴⁶ Les droits d'accès à la piscine et aux activités culturelles et sportives s'inscrivant dans le projet pédagogique du pouvoir organisateur ou de l'établissement ainsi que, pour l'enseignement secondaire, les photocopies distribuées aux élèves, le prêt de livres scolaires, d'équipements personnels et d'outillage.

établissements, les dépenses et recettes de certaines activités sont réalisées par les professeurs, sans intervention des comptables. Ces opérations ne sont dès lors pas comptabilisées.

La Cour des comptes recommande aux établissements de comptabiliser de manière exhaustive l'ensemble des recettes et dépenses liées aux activités pédagogiques et de veiller au respect des dispositions du décret « missions » relatives aux décomptes périodiques.

4.2.1.2. Droits d'inscription

L'enseignement de promotion sociale est, en partie, financé par des droits d'inscription dont le mode de fixation est défini dans la loi du 29 mai 1959. Elle prévoit la perception facultative de droits d'inscription complémentaires sans pour autant en organiser les modalités pratiques.

Dans quatre des cinq écoles de promotion sociale contrôlées, des droits d'inscription complémentaires sont réclamés lors de l'inscription. Ces droits sont perçus directement par l'amicale ou rétrocédés à cette dernière par l'établissement. Les ASBL n'étant pas soumises à son contrôle, la Cour des comptes ne peut s'assurer que les droits d'inscription complémentaires contribuent effectivement à financer l'activité de l'établissement. Dans tous les cas, ces droits ne sont pas comptabilisés.

La Cour des comptes recommande de définir les règles encadrant les droits d'inscription complémentaires et d'enregistrer ces droits dans la comptabilité de l'école.

4.2.2. Comptes bancaires

Les contrôles effectués ont mis en lumière l'utilisation de comptes bancaires annexes non repris dans la comptabilité de deux établissements. Pour rappel, le comptable d'un Saca de l'enseignement est justiciable de la Cour des comptes et remet, chaque année ou en cas de cessation d'activité, un compte de trésorerie qui fait l'objet d'un arrêt de la Cour.

Dans un établissement, un compte bancaire supplémentaire est utilisé pour percevoir les recettes et payer les dépenses liées à certaines activités scolaires. Bien qu'il soit géré par le comptable, les mouvements liés à ce compte bancaire ne sont pas inclus dans la comptabilité de l'établissement.

Dans un autre établissement, la vente des tickets repas est gérée via un programme informatique en ligne lié au compte de l'amicale. Les recettes sont versées mensuellement sur le compte de l'établissement.

La Cour des comptes rappelle que la comptabilité d'un établissement doit être exhaustive et recommande l'utilisation exclusive de comptes bancaires du caissier de la Communauté française.

4.2.3. Convention d'occupation de locaux

La loi du 29 mai 1959 précitée autorise la mise en place de conventions d'utilisation de locaux lorsqu'un établissement occupe des locaux affectés à titre principal à un autre établissement. Cette convention est établie par les chefs d'établissements concernés ou, à défaut, par

l'AGE⁴⁷. Ces conventions ont pour objectif de préciser les droits et obligations des parties et les éventuelles charges locatives.

Dans six établissements contrôlés, l'occupation de locaux fait bien l'objet d'une convention mais celle-ci n'est pas à jour, ou pas appliquée. Cette situation concerne principalement l'occupation de locaux par des écoles de promotion sociale. Historiquement, elles occupaient à titre gratuit des locaux mis à leur disposition par d'autres établissements de la Communauté française. Ces derniers leur réclament à présent des frais inhérents aux consommations énergétiques et à l'entretien des locaux. Or, selon les chefs d'établissements des écoles de promotion sociale, ces dépenses locatives ne peuvent être prises en charge sans moyens supplémentaires, ce qui génère des conflits entre le bailleur et l'occupant. Dès lors, les conventions d'occupation ne sont pas signées ou pas respectées.

La Cour des comptes invite dès lors l'administration à entamer une réflexion sur la nécessité ou non de mettre en place des conventions d'occupation à titre gratuit pour les établissements de promotion sociale qui ne peuvent pas financièrement assumer ces charges locatives supplémentaires.

4.3. Principes budgétaires

Lors de son contrôle, la Cour des comptes a relevé des imputations sur des articles budgétaires inadéquats dans cinq établissements. Les montants concernés sont peu significatifs et l'erreur est généralement ponctuelle. Toutefois, dans un établissement, les recettes de fabrications techniques étaient imputées sur l'article 413 – *Recettes diverses* au lieu de l'article 241 – *Objets fabriqués, services rendus*, comme le prévoit le vade-mecum du gestionnaire comptable.

De plus, dans trois établissements contrôlés, les droits liés aux frais scolaires sont constatés lors de leur perception et non lors de la naissance du droit. Les droits non recouvrés ne figurent pas dans le bilan de ces établissements et leur suivi n'est pas garanti.

⁴⁷ L'administration a mis des modèles de convention à la disposition des chefs d'établissement via la circulaire n° 5409 du 15 septembre 2015 sur l'occupation conjointe à titre permanent ou récurrent de bâtiments scolaires et l'occupation temporaire de locaux scolaires par des tiers.

Partie 2 – Saca hors enseignement

1. SYNTHÈSE DES COMPTES 2016⁴⁸

1.1. Reddition des comptes

L'article 73 du décret du 20 décembre 2011 dispose que le ministre du Budget est chargé de soumettre les comptes annuels de chaque Saca à la Cour des comptes au plus tard le 15 avril de l'année qui suit l'année budgétaire.

Cette obligation n'a été respectée que pour neuf des douze Saca⁴⁹. La Cour constate que le retard dans la reddition des comptes des agences gérant des fonds européens est récurrent et résulte, selon l'administration, des spécificités liées à leur mode de fonctionnement. Ces agences pourraient dès lors soumises à d'autres règles que les autres services.

Le Centre d'aide à la presse écrite et l'École d'administration publique de la Communauté française ont été supprimés au 1^{er} janvier 2017. Les comptes 2016 constituent dès lors leurs derniers comptes.

L'administration signale que la reddition des comptes du Centre du cinéma et de l'audiovisuel n'a pu avoir lieu dans les délais prescrits suite à la découverte d'une fraude en 2016 et à la disparition de certains fichiers informatiques. Le Centre doit reconstituer l'ensemble de la comptabilité 2016 à partir des extraits de comptes et des pièces comptables. Ce travail sera prochainement terminé. Concernant l'Agence pour l'éducation et la formation tout au long de la vie (AEF), l'administration précise que les comptes seront soumis à l'approbation de son comité de gestion en mars de l'année prochaine, ce qui permettra de respecter les mêmes règles que les autres Saca.

1.2. Exécution du budget

Le tableau qui suit présente, de manière synthétique, l'exécution du budget des recettes et des dépenses des Saca hors enseignement, et le solde budgétaire⁵⁰ qui s'en dégage.

⁴⁸ La synthèse des comptes des exercices antérieurs rendus tardivement à la Cour des comptes est présentée à l'annexe 1.

⁴⁹ La Cour des comptes n'a pas reçu les comptes annuels 2016 du Centre du cinéma et de l'audiovisuel ni de l'Agence FSE. Les comptes de l'AEF ont été transmis le 14 juin 2017.

⁵⁰ Le solde budgétaire est obtenu par la différence entre les recettes imputées (droits constatés) et les dépenses liquidées en application de l'article 29, § 4, du décret du 20 décembre 2011.

SERVICES ADMINISTRATIFS À COMPTABILITÉ AUTONOME – COMPTES 2016 / 21

Tableau 3 – Exécution du budget⁵¹

SACA	Recettes		Dépenses				Solde (4) = (1) - (3)
	Prévisions recettes	Droits constatés (1)	CE	Engagements (2)	CL	Palements (3)	
Agence pour l'éducation et la formation tout au long de la vie (AEF)	1.116,0	1.133,3			946,0	726,4	406,9
Agence pour l'évaluation de la qualité de l'enseignement supérieur (AEQES)	773,0	835,3	1.028,1	978,7	1.021,2	1.045,9	-210,6
Agence Fonds social européen (FSE)							
Ctre d'aide à la presse écrite	7.754,0	7.754,0	7.754,0	7.754,0	7.754,0	7.754,0	0,0
Centre du cinéma							
École d'administration publique (EAP)	0,0	0,0	0,0	0,4	0,0	57,1	-57,1
Fonds des bâtiments scolaires de l'enseignement de la Communauté française (FBSECF)	116.679,8	113.271,3	102.363,3	61.790,0	80.613,7	48.734,4	64.536,9
Fonds des bâtiments scolaires de l'enseignement officiel subventionné (FBSEOS)	53.595,0	53.643,7	43.600,0	25.782,0	34.636,7	22.624,9	31.018,8
Fonds de garantie des bâtiments scolaires	15.187,0	15.367,1	8.508,5	6.520,8	8.658,5	6.520,8	8.846,4
Musée Mariemont	1.729,3	1.498,7	2.251,0	1.628,0	2.251,0	1.333,1	165,6
Observatoire des politiques culturelles (OPC)	173,0	212,6	232,2	254,4	476,1	83,0	129,6
Service francophone des métiers et des qualifications (SFMQ)	186,0	193,0	274,6	109,7	274,6	142,9	50,2
Total	197.193,1	193.909,1	166.011,7	104.817,9	136.631,7	89.022,5	104.886,6

Ce tableau appelle les commentaires suivants :

- le taux de réalisation des prévisions de recettes (98 %) résulte du fait que les Saca tirent l'essentiel de leurs moyens d'action des dotations de fonctionnement qu'ils perçoivent ;
- les taux d'exécution des crédits d'engagements (63 %) et de liquidation (65 %) résultent essentiellement de l'octroi de dotations complémentaires aux fonds des bâtiments scolaires en exécution des programmes de création de nouvelles places dans les écoles, dotations dont l'utilisation dépend de l'état d'avancement des projets. La faiblesse des taux d'intérêt pratiqués sur le marché financier contribue également à expliquer le niveau des dépenses du fonds de garantie des bâtiments scolaires ;
- le compte d'exécution de l'AEF est présenté sous la seule optique des liquidations ;
- l'École d'administration publique (EAP) n'a pas perçu de dotation au cours de l'exercice 2016 et a financé ses dépenses au moyen du solde reporté des exercices antérieurs⁵² ;
- le solde budgétaire global dégagé par l'exécution des budgets (104,9 millions d'euros) représente 54 % du total des droits constatés sur l'exercice. Ce résultat positif contribue à améliorer le solde de financement 2016 de la Communauté française. Le solde des exercices futurs sera toutefois détérioré lorsque les fonds des bâtiments scolaires liquideront les dépenses engagées et utiliseront les réserves budgétaires accumulées par le mécanisme du solde reporté⁵³.

1.3. Solde à reporter

Le solde à reporter est un mécanisme propre aux Saca qui leur permet d'utiliser, au cours de l'exercice suivant, les disponibilités budgétaires restées libres d'engagement en fin d'exercice. Il est obtenu en additionnant le solde reporté de l'exercice précédent⁵⁴, le résultat des

⁵¹ Sauf mention contraire, les tableaux qui suivent ont été élaborés à partir des comptes d'exécution transmis à la Cour.

⁵² Voir le point 1.3 *Solde à reporter*.

⁵³ Voir le point 1.3 *Solde à reporter*.

⁵⁴ Le solde reporté constitue le premier poste de recettes du budget des Saca.

SERVICES ADMINISTRATIFS À COMPTABILITÉ AUTONOME – COMPTES 2016 / 22

opérations de l'année (droits constatés en recettes – engagements) et les opérations d'annulation et de réduction de visas d'exercices antérieurs⁵⁵.

La Cour des comptes a toutefois rectifié le compte d'exécution du budget du Musée royal de Mariemont (MRM), qui ne mentionne pas le solde reporté de l'exercice précédent dans la partie droits et engagements.

Tableau 4 – Solde à reporter

SACA	Solde reporté de 2015	Opérations s/ ex. ant.	Résultat 2016	Solde à reporter en 2017
AEF	220,4		186,4	406,9
AEQES	1.950,2		-143,5	1.806,8
Agence FSE				
Ctre d'aide à la presse écrite	0,2		0,0	0,2
Centre du cinéma				
EAP CF	528,5	-0,1	-0,4	528,0
FBSECF	21.563,5	730,0	51.481,3	73.774,8
FBSEOS	22.173,0	2.972,0	27.861,7	53.006,7
Fonds de garantie	31.284,0		8.846,4	40.130,3
Musée Mariemont	1.299,8		-129,2	1.170,6
OPC	59,2	114,1	-41,8	131,5
SFMQ	90,5		83,4	173,8
Total	79.169,2	3.816,1	88.144,4	171.129,7

Les disponibilités budgétaires libres d'engagement des Saca ont plus que doublé durant l'exercice 2016. Cette évolution résulte essentiellement du décalage temporel entre l'octroi de dotations complémentaires aux fonds des bâtiments scolaires et la concrétisation effective des projets.

Pour le surplus, il y a lieu de noter que les engagements pris en 2016 par l'Agence pour l'évaluation de la qualité de l'enseignement supérieur (AEQES) et le MRM ont été partiellement financés par le recours au solde reporté. C'est également le cas, dans une moindre mesure, pour l'Observatoire des politiques culturelles (OPC) et l'EAP.

Le mode actuel de calcul du solde reporté repose en partie sur le solde déterminé au cours de l'exercice précédent, lequel repose lui-même sur le solde de l'exercice antépénultième et ainsi de suite. Toute erreur a donc pour effet de fausser le calcul du solde reporté de tous les exercices suivants sans possibilité de la détecter. L'AEQES a réalisé en 2016 une réconciliation du solde reporté avec les paramètres de l'exercice et a constaté que le solde reporté de l'exercice précédent n'était pas entièrement justifié, vraisemblablement en raison du manque de permanence des méthodes de comptabilisation des droits constatés. Cette situation a obligé l'Agence à réaliser des opérations de régularisation de manière à mettre le solde reporté en conformité avec la réalité.

La Cour des comptes estime que le calcul du solde reporté devrait plutôt se baser sur des paramètres dont la réalité et la justification peuvent être contrôlées à la fin de chaque exercice (situation de trésorerie, encours des droits à recouvrer, encours des engagements, etc.).

1.4. Trésorerie

La situation de trésorerie des Saca, hors fonds gérés pour compte de tiers, a progressé de 108,1 millions d'euros (+ 46,5 %) durant l'exercice 2016. Cette évolution résulte

⁵⁵ Les annulations et réductions de visas d'exercices antérieurs ont pour conséquence de libérer des crédits d'engagement réservés durant ces exercices.

essentiellement de la thésaurisation d'une partie des compléments de dotations octroyés aux fonds des bâtiments scolaires

Tableau 5 – Situation de trésorerie⁵⁶

SACA	31/12/2015	31/12/2016	Variation
Fonds propres			
AEF	312,1	498,5	186,4
AEQES	1.232,6	1.806,3	573,6
Agence FSE	336,4	51,3	-285,1
Ctre d'aide à la presse écrite	0,2	0,0	-0,2
Centre du cinéma	27.548,0	31.120,9	3.572,9
EAP CF	1.018,3	0,0	-1.018,3
FBSECF	74.957,4	139.612,6	64.655,2
FBSEOS	94.247,7	125.266,5	31.018,8
Fonds de garantie	31.284,0	40.130,3	8.846,4
Musée Mariemont	1.185,8	1.590,1	404,3
OPC	323,1	452,7	129,6
SFMQ	164,1	214,9	50,7
Sous-total fonds propres	232.609,9	340.744,3	108.134,4
Fonds de tiers			
AEF	3.550,7	9.059,1	5.508,3
Agence FSE	54.059,4	-10.924,6	-64.984,1
SGISPrS	217,8	196,8	-21,0
Sous-total fonds de tiers	57.827,9	-1.668,8	-59.496,7
Total	290.437,9	339.075,5	48.637,7

Ce tableau appelle les commentaires suivants :

- la trésorerie du Centre du cinéma et de l'audiovisuel (CCA) progresse de 3,6 millions d'euros en raison de l'absence de concrétisation de certaines promesses d'aides ;
- la trésorerie de l'AEQES progresse de 574 milliers d'euros grâce au rattrapage du versement de sa dotation, qui était systématiquement reporté à l'exercice suivant depuis plusieurs années ;
- les comptes bancaires de l'EAP et du Centre d'aide à la presse écrite (Cape) ont été clôturés au 31 décembre 2016 et leurs fonds ont été transférés à l'administration.

La Cour rappelle que la trésorerie des Saca ne constitue pas un indicateur des moyens disponibles pour engager de nouvelles dépenses puisqu'une partie de celles-ci couvre des engagements déjà pris.

2. RÉSULTATS DU CONTRÔLE

2.1. Méthode

En matière d'organisation comptable et de contrôle interne, la Cour des comptes a assuré le suivi des observations et recommandations formulées dans le rapport qu'elle a consacré à l'examen des comptes 2015 des Saca⁵⁷ et a dressé l'état des lieux de la situation en 2016 et des

⁵⁶ Ce tableau a été établi à partir des comptes de gestion rendus à la Cour, vérifiés et complétés par les données issues du banquier de la Communauté française pour les services dont les comptes manquaient. Seule la caisse du Centre du cinéma est manquante.

⁵⁷ *Services administratifs à comptabilité autonome de la Communauté française – Comptes 2015*, ibidem.

évolutions attendues. Ces informations ont été collectées lors d'entretiens avec le personnel des Saca et de la direction générale du budget et des finances (DGBF).

Les comptes ont fait l'objet de tests de corroboration portant sur les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers. Ces tests visent notamment à vérifier la concordance des états financiers avec les documents comptables sous-jacents, à examiner les écritures significatives, à contrôler la réalité et la régularité des dépenses, à s'assurer du respect des règles d'imputation et à vérifier la conformité des opérations de paiement avec les enregistrements comptables et les pièces justificatives.

L'échéance fixée par le décret pour la transmission du rapport de la Cour des comptes au Parlement (30 juin) lui impose d'entamer ses travaux de contrôle avant la date de reddition des comptes des Saca (15 avril). Les tests précités ont donc été majoritairement réalisés sur des comptes qui n'avaient pas encore fait l'objet d'une transmission officielle. Tous les comptes reçus ont fait l'objet d'un examen par la Cour⁵⁸. Celui-ci a également porté sur les derniers comptes disponibles de l'Agence fonds social européen (FSE), à savoir ceux de l'exercice 2015.

Le contrôle a porté sur un échantillon de 1.001 pièces représentant un montant total de 43,2 millions d'euros, soit un taux de couverture moyen de 24 %. Les pièces contrôlées ont été sélectionnées sur la base de la méthode par choix raisonné⁵⁹, qui permet de cibler les opérations qui présentent un niveau de risques plus élevé⁶⁰.

Enfin, la Cour des comptes n'a pas été en mesure de contrôler les comptes 2016 du CCA, qui étaient toujours en cours d'élaboration.

2.2. Organisation comptable

2.2.1. Logiciel comptable

Dans son rapport consacré à l'examen des comptes 2015, la Cour des comptes avait relevé que le logiciel comptable utilisé dans plus de la moitié des services ne permettait pas de répondre aisément ou avec un niveau de risques acceptable aux exigences liées à la tenue d'une comptabilité budgétaire basée sur les droits constatés, en liaison avec une comptabilité générale en partie double. Elle soulignait également des risques importants, dont l'absence d'irréversibilité des écritures, liés à la tenue d'une comptabilité sous la forme d'un tableur de type Excel.

Le gouvernement a pris la décision, dans le cadre de l'exécution du contrat d'administration, d'étendre l'utilisation du programme comptable (logiciel Gladis) basé sur le logiciel SAP à l'ensemble des services de l'administration et des Saca hors enseignement. La mise en œuvre de cette décision est de nature à répondre aux observations de la Cour sur l'hétérogénéité des systèmes comptables et les faiblesses de certains d'entre eux.

Dans la pratique, seuls trois Saca sur douze ont tenu leur comptabilité de manière complète à l'aide du logiciel Gladis en 2016. L'utilisation de ce dernier devrait s'opérer simultanément à l'entrée en vigueur de l'arrêté du 18 avril 2017 pour les cinq services pour lesquels elle avait

⁵⁸ Les comptes du CAPE n'ont toutefois pas donné lieu à un contrôle sur pièces.

⁵⁹ Cette méthode ne permet pas l'extrapolation des résultats, contrairement à l'échantillonnage statistique.

⁶⁰ Le niveau de risques est apprécié au cas par cas sur la base, notamment, des informations disponibles dans la comptabilité, de la nature et du montant des opérations, de la présentation des dossiers et des pièces justificatives, etc. La sélection des pièces cible prioritairement les opérations d'un montant élevé lorsqu'aucun autre élément ne permet d'apprécier le niveau de risques.

été postposée⁶¹. Les deux services supprimés au 1^{er} janvier 2017⁶² ont maintenu le système en place pour leur dernière année de fonctionnement tandis que pour les deux services restants, le CCA et le Cape, l'administration a dû faire face à l'absence de comptable pendant une période prolongée, ce qui a retardé la transition vers le logiciel Gladis ; elle n'est effective que depuis le 1^{er} janvier 2017.

La Cour estime à ce propos que les mesures prises par l'administration pour pallier l'absence de comptable et assurer la continuité des activités du CCA sont insuffisantes. En effet, les paiements du Centre ont été réalisés pendant plusieurs mois par le trésorier centralisateur sans aucun enregistrement comptable des opérations. Par la suite, les dépenses ont fait l'objet d'un enregistrement dans Gladis mais ces enregistrements n'apparaissent que partiellement exploitables car certaines imputations sont erronées, notamment en raison du manque d'informations sur l'encours des engagements⁶³. Il en résulte que la comptabilité de l'exercice 2016 doit presque intégralement être reconstituée a posteriori, ce qui explique le retard de reddition des comptes de ce service. Le contrôle de la Cour sur les comptes 2016 du Centre ne pourra être réalisé qu'une fois ce travail achevé.

2.2.2. Plan comptable et règles d'évaluation

Dans son rapport précédent, la Cour des comptes avait relevé l'hétérogénéité des plans comptables des Saca et l'absence de règles d'évaluation uniformes. Elle avait recommandé d'adopter un plan comptable standardisé compatible avec le plan comptable normalisé du secteur public fixé par l'arrêté royal du 10 novembre 2009⁶⁴ ainsi que des règles d'évaluation communes ou, à défaut, la documentation des règles existantes.

Conformément à ces recommandations, l'arrêté du 18 janvier 2017 offre désormais la possibilité aux services d'opter pour le plan comptable normalisé du secteur public ou le plan comptable minimum normalisé annexé à l'arrêté royal du 12 septembre 1983⁶⁵, pour autant qu'une table de concordance avec le plan comptable normalisé du secteur public soit établie.

L'administration a précisé que la seconde solution a été retenue et que des tables de concordance seront jointes aux comptes 2017 des services déjà soumis aux nouvelles règles.

Par contre, l'arrêté du 18 janvier 2017 n'apporte aucune précision en matière de règles d'évaluation. Pour rappel, l'arrêté royal du 10 novembre 2009⁶⁶ stipule que celles-ci doivent être élaborées au sein de la commission de la comptabilité publique créée par la loi du 18 janvier 2010, puis être fixées par le ministre fédéral des Finances après avis conforme de la conférence interministérielle des finances et du budget. La Cour des comptes estime qu'en l'absence de proposition émanant de cette commission, il revient à l'administration de proposer des règles d'évaluation et d'amortissement de manière à mettre fin aux pratiques hétérogènes actuelles.

⁶¹ La transition devrait toutefois être achevée dès 2017 pour le Service général des infrastructures privées subventionnées.

⁶² Le Centre d'aide à la presse écrite et l'EAP.

⁶³ Les comptabilités des exercices précédents et les données d'encours ont, semble-t-il, été détruites par le comptable préalablement à son interpellation par la police lors de la découverte de la fraude qui a conduit à son licenciement en 2016. L'encours des engagements devrait toutefois pouvoir être reconstitué.

⁶⁴ À défaut d'adopter ledit plan, la compatibilité peut être assurée par l'établissement de tables de concordance entre les plans comptables individuels des services et le plan comptable normalisé du secteur public.

⁶⁵ Arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé qui s'applique aux entreprises du secteur privé.

⁶⁶ Arrêté royal du 10 novembre 2009 fixant le plan comptable applicable à l'État fédéral, aux communautés, aux régions et à la Commission communautaire commune.

Enfin, comme c'était déjà le cas pour les comptes de l'exercice précédent, l'élaboration de la partie *Liquidations et paiements* du compte d'exécution du budget (basée sur les encaissements et décaissements) nécessite toujours des manipulations et traitements extracomptables pour les services utilisant le logiciel Gladis. Toutefois, ces derniers sont désormais en mesure de les expliquer et de les justifier, ce qui n'était pas le cas auparavant.

2.3. Contrôle interne

2.3.1. Séparation des fonctions

Lors de l'examen des comptes 2015 des Saca, la Cour des comptes avait identifié plusieurs facteurs de risques pour lesquels elle avait estimé qu'il convenait de mettre en place des mesures rapidement. L'un d'entre eux est l'absence de séparation des fonctions. Dans plusieurs Saca, l'entière du processus financier, de l'engagement de la dépense à la réconciliation des extraits bancaires, en ce compris le paiement, reposait dans les mains du seul comptable, ce qui constituait un risque de fraude particulièrement élevé.

L'arrêté du 18 janvier 2017 consacre le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur, de receveur, de comptable et de trésorier. Ce principe souffre toutefois de dérogations permettant de cumuler les fonctions de receveur et de comptable, mais également de comptable et de trésorier, lorsqu'il n'est fonctionnellement pas possible de séparer ces fonctions. Le cumul des fonctions de comptable et de trésorier est toutefois conditionné par la délégation de la gestion et du contrôle des données financières des créanciers du service à une cellule extérieure indépendante.

Dans les faits, le principe de séparation des fonctions de comptable et de trésorier n'est appliqué dans aucun des cinq Saca soumis depuis le 1^{er} janvier 2017 à l'arrêté du 18 janvier 2017⁶⁷. Toutefois, l'administration a mis en place une cellule de gestion centralisée des tiers chargée de valider les demandes de création et de modification des fiches de tiers émanant de l'ensemble des utilisateurs de l'application Gladis. Sa mission principale consiste à authentifier l'identité des titulaires des comptes bancaires encodés dans cette application.

La Cour des comptes note que la création de cette cellule contribue à réduire le risque de fraudes lié à la gestion des tiers mais fait toutefois remarquer que la possibilité d'effectuer des paiements manuels⁶⁸ permet à un comptable de contourner aisément cette contrainte lorsqu'il est également trésorier. À défaut de pouvoir supprimer complètement ce type de paiements, la Cour recommande qu'ils fassent l'objet d'un contrôle a posteriori systématique. Par ailleurs, elle attire l'attention sur le fait que la cellule de gestion des tiers est compétente uniquement pour les Saca qui utilisent le logiciel comptable Gladis. En effet, pour les autres, la gestion des tiers reste de la compétence du comptable/trésorier.

2.3.2. Approbation par l'ordonnateur

La Cour des comptes avait également mis en évidence le risque lié à l'absence de processus d'approbation informatisé dans Gladis. Les différentes étapes qui nécessitent l'approbation de l'ordonnateur faisaient l'objet d'un circuit papier. Le comptable avait donc techniquement

⁶⁷ AEQES, SFMO, CCA, OPC et MRM. Il y a toutefois lieu de noter qu'une séparation de fonctions temporaire a eu lieu en 2016 pour deux de ces services du fait de l'absence de comptable qui a conduit le trésorier centralisateur à effectuer les paiements pour compte du service.

⁶⁸ Par paiement manuel, il faut entendre un paiement dont le montant et le compte bénéficiaire sont encodés par le comptable directement dans l'interface de paiement de la banque, contrairement aux fichiers générés par l'application Gladis qui comportent des ordres de paiement dont le compte bénéficiaire provient de la fiche tiers validée par la cellule de gestion des tiers.

la possibilité de créer des dépenses fictives et d'effectuer des paiements sans les soumettre à l'approbation de l'ordonnateur.

La situation reste inchangée et aucune évolution n'est attendue avant le 1^{er} janvier 2019. En effet, compte tenu du choix d'étendre l'utilisation d'un programme comptable basé sur SAP à l'ensemble des services de l'administration, les développements doivent être envisagés dans le cadre d'un projet à plus large échelle et doivent être prioritaires.

2.3.3. Nouvelles mesures

L'administration a récemment mis en œuvre diverses mesures visant à renforcer le contrôle interne, à savoir :

- le recrutement de huit contrôleurs au sein de la DGBF en vue du contrôle des Saca⁶⁹. L'administration doit encore informer la Cour des comptes sur l'organisation de cette cellule, ainsi que sur l'étendue et la nature des contrôles qui seront réalisés ;
- la mise en place d'un contrôle a posteriori des extraits de comptes dans certains Saca.

Les mesures de contrôle sont toutefois loin d'être généralisées et le mode de fonctionnement de la plupart des Saca reste largement basé sur le duo ordonnateur – comptable/trésorier et sur une confiance très large de l'ordonnateur en son comptable et ce, malgré le cas de fraude mis en évidence en 2016. La Cour des comptes constate que le service concerné par ce cas de fraude est un des seuls où les pratiques ont évolué favorablement.

Dans ce contexte, la Cour reste d'avis que la mutualisation de l'enregistrement comptable des opérations au sein d'un *pool* de comptables pourrait remédier efficacement à cette situation. Elle permettrait, entre autres, une standardisation et une professionnalisation des pratiques, une plus grande autonomie du comptable par rapport à l'ordonnateur, une gestion plus efficiente des ressources humaines et une meilleure garantie de continuité des activités. Elle estime en outre que cette mutualisation n'entraverait en rien l'autonomie de gestion des Saca puisque, d'une part, ceux-ci pourraient conserver des comptes financiers séparés et, d'autre part, le pouvoir de décision resterait dans les mains de l'ordonnateur.

L'administration estime que l'AEF n'est pas en mesure de participer à cette mutualisation car les rémunérations de ses comptables sont financées par des fonds européens, ce qui les empêche d'être affectés à des tâches pour d'autres services.

2.4. Exhaustivité et fidélité des comptes

Le contrôle de la Cour des comptes donne lieu aux observations suivantes.

- Le montant du solde reporté n'est pas mentionné dans la partie *Droits et engagements* du compte d'exécution du MRM. Il en résulte que le montant total des droits constatés et le solde reporté sont sous-évalués⁷⁰. La Cour des comptes relève que le compte d'exécution du MRM a été établi préalablement à la clôture du compte et est assorti d'une réserve. Elle rappelle que le compte officiel transmis à la Cour doit refléter la situation définitive de l'entité et ne peut être assorti de réserves. Enfin, le bilan du musée ne reflète pas de manière fidèle sa situation patrimoniale. En effet, outre l'absence de valorisation des collections sur laquelle l'administration et la Cour ne sont pas du même

⁶⁹ Ces contrôleurs sont entrés en service dans le courant du premier quadrimestre 2017.

⁷⁰ Le solde reporté tel qu'il est déterminé dans le tableau 4 du présent rapport est rectifié pour tenir compte du solde reporté 2015 du Musée de Mariemont.

avis⁷¹, la Cour relève que le musée n'a pas intégré à l'actif de son bilan les biens immobiliers et les valeurs contenus dans le legs Tassier.

La direction du MRM précise qu'elle partage l'analyse de la Cour sur l'intégration à l'actif des valeurs et veillera à faire apparaître cette donnée dans le compte 2017. Elle précise également qu'elle sensibilisera la ministre de tutelle à la pertinence qu'il y aurait à légiférer sur le caractère inaliénable des collections publiques.

- La comptabilité générale du Fonds de garantie des bâtiments scolaires ne reflète pas de manière exhaustive la réalité des opérations réalisées par le service pendant l'année⁷². Il n'est pas possible de réconcilier le compte d'exécution du budget, établi à partir d'un tableur Excel qui recense les opérations de trésorerie, avec les données de cette comptabilité. La Cour des comptes rappelle que pareil constat avait déjà été émis pour l'exercice 2015 et invite le service à rectifier sa comptabilité de sorte qu'il puisse établir son compte d'exécution sans le recours à un tableur.

L'administration précise qu'il y a une parfaite concordance entre le tableur Excel, les comptes de gestion et le compte d'exécution du budget et que seules les opérations de trésorerie peuvent étayer les données du compte d'exécution car le service n'a pas procédé aux réservations d'engagement d'usage. Ces dispositions seront prises à partir de 2017. Elle s'engage également à régulariser les enregistrements de la comptabilité générale dans les meilleurs délais.

- Le compte d'exécution 2015 de l'Agence FSE n'est établi que sous l'optique des liquidations et ne mentionne pas le solde reporté.

2.5. Régularité des dépenses⁷³

Le décret du 20 décembre 2011 stipule, d'une part, que toute dépense doit successivement faire l'objet d'un engagement, d'une liquidation, d'un ordre de paiement à l'intervention de l'ordonnateur et d'un paiement à l'intervention du trésorier et d'autre part, que les contrats et les marchés de travaux, de fournitures et de services, ainsi que les arrêtés d'octroi de subventions ne peuvent être notifiés aux tiers par les ordonnateurs qu'après l'imputation de leur montant sur les crédits d'engagement prévus.

Lors de l'examen des comptes 2015 des Saca, la Cour des comptes avait notamment relevé que :

- l'intervention de l'ordonnateur dans la liquidation des dépenses prend différentes formes en fonction des services. La Cour avait recommandé d'établir une procédure de liquidation des dépenses standardisée qui définisse de manière claire les rôles et responsabilités de l'ordonnateur ;
- les factures ne font pas systématiquement l'objet d'une réception quantitative et qualitative dans certains services.

⁷¹ Pour mémoire, la Cour est d'avis que les collections du musée devraient être reprises dans son inventaire comptable, le cas échéant pour une valeur conventionnelle lorsque la valeur réelle ne peut être déterminée. L'administration estime pour sa part que les collections ne doivent pas y figurer compte tenu de leur caractère inaliénable.

⁷² À titre d'exemple, la majorité des recettes perçues en 2016 par le service n'ont fait l'objet d'aucune comptabilisation.

⁷³ L'examen de la régularité des dépenses n'a pas été étendu au respect de la législation sur les marchés publics.

L'arrêté du 18 janvier 2017 précise l'intervention de l'ordonnateur au moment de la liquidation. Il stipule que l'ordonnateur s'assure notamment :

1. de l'engagement préalable de la dépense ;
2. de la conformité de l'engagement juridique à l'engagement budgétaire ;
3. du rattachement correct des droits constatés à l'année budgétaire ;
4. de la disponibilité des crédits de liquidation ;
5. de la régularité des pièces justificatives ;
6. de l'exactitude des données nécessaires au paiement ;
7. de l'absence de contentieux au sens de l'article 21 de l'arrêté du 13 décembre 2012.

L'examen des pièces met en évidence que les dispositions précitées sont généralement bien respectées. La Cour des comptes relève toutefois qu'une confusion existe dans le chef du Fonds des bâtiments scolaires de la Communauté française entre les étapes de liquidation et d'ordre de payer⁷⁴. En effet, l'ordonnateur de ce service approuve les ordres de paiement, mais non les factures⁷⁵. La Cour rappelle que la signature de l'ordre de payer ne dispense pas l'ordonnateur d'approuver préalablement les factures individuelles. L'administration précise que des dispositions seront prises pour déléguer aux directeurs des services décentralisés le pouvoir d'approuver les factures.

L'engagement budgétaire doit être préalable à l'engagement juridique afin de garantir que des crédits budgétaires sont bien disponibles. Ce principe n'est pas respecté dans de nombreux cas. Dans quatre services⁷⁶, les crédits d'engagement sont systématiquement, ou presque, frappés simultanément à la liquidation de la dépense et non lors de la commande. Cette situation résulte en partie de contraintes techniques, essentiellement pour les services qui tiennent leur comptabilité avec le logiciel Popsy. Celles-ci seront levées lorsque la transition de l'ensemble des Saca vers le logiciel Gladis sera achevée.

Dans le cas du logiciel Gladis, certains comptables utilisent une transaction qui permet de comptabiliser une facture et de frapper le budget d'engagement simultanément, sans avoir préalablement réservé de crédit. Cette méthode simplifie considérablement l'encodage et réduit la charge de travail mais elle ne garantit pas que les crédits soient disponibles. L'engagement simultané à la liquidation a pour conséquence le risque de dépassement des crédits, l'absence d'exhaustivité de l'encours des engagements en fin d'année, la sous- ou surévaluation du montant des engagements⁷⁷ imputés sur les crédits de l'année et la surévaluation du solde reporté⁷⁸. La Cour des comptes est donc d'avis de supprimer cette

⁷⁴ Pour mémoire, la liquidation devrait être matérialisée par l'apposition sur chaque facture d'un cachet de type « vu pour accord » accompagné de la signature de l'ordonnateur. L'ordre de payer se matérialise quant à lui par la signature par l'ordonnateur d'une ordonnance de paiement qui peut porter sur plusieurs factures préalablement liquidées (ordre collectif).

⁷⁵ La Cour des comptes a relevé que de nombreuses factures de ce service comportent un cachet « bon à payer » généralement signé par un directeur régional qui ne dispose pas d'une délégation de pouvoir de l'ordonnateur.

⁷⁶ AEQES, SFMO, AEF, Agence FSE.

⁷⁷ La sous- ou surévaluation dépend de l'évolution du stock d'engagements non imputés entre deux exercices.

⁷⁸ Pour mémoire, le solde reporté représente les disponibilités budgétaires libres d'engagement.

transaction, ou d'en limiter strictement l'usage aux engagements régulateurs⁷⁹ pris en application de l'article 23 du décret du 20 décembre 2011.

Pour le surplus, l'examen des pièces a également mis en évidence quelques autres manquements, dont le nombre d'occurrences et les montants concernés sont toutefois limités :

- des dépenses sans bon de commande préalablement approuvé par l'ordonnateur (AEQES et OPC) ;
- des déclarations de créance de l'ordonnateur approuvées par lui-même (OPC).

L'OPC s'est engagé à systématiser le bon de commande préalable à toute commande et à soumettre les déclarations de créance de l'ordonnateur à l'approbation du secrétaire général.

2.6. Respect des critères d'imputation

2.6.1. Rattachement des opérations à l'exercice budgétaire

L'arrêté du 18 janvier 2017 précise la règle de rattachement des dépenses à l'exercice applicable aux Saca à partir du 1^{er} janvier 2017. Pour qu'un droit constaté soit rattaché à une année budgétaire, la pièce justificative doit être datée du 31 décembre au plus tard et avoir été validée par l'ordonnateur avant le 1^{er} février de l'année qui suit⁸⁰.

L'examen des pièces a mis en évidence que des factures datées au plus tard du 31 décembre 2015 avaient été imputées à tort à charge de l'exercice 2016 dans six services⁸¹.

Le report de l'imputation de factures à l'exercice suivant conduit à une sous-évaluation du montant des dépenses se rapportant réellement à l'exercice et du solde budgétaire. L'impact est faible lorsque le stock de dépenses reportées est stable au fil du temps, mais il faut s'attendre à un effet de correction sur le solde budgétaire de l'exercice au cours duquel les services se mettront en conformité avec les règles de rattachement à l'exercice.

La Cour des comptes invite dès lors les services à veiller à ce que l'enregistrement des factures respecte ces nouvelles dispositions.

Le contrôle des recettes a également mis en évidence que quelques droits ont été constatés lors de leur perception et non à leur naissance comme le prescrit l'article 11 de l'arrêté du 18 janvier 2017.

2.6.2. Imputation des recettes et dépenses

Il convient de rappeler que les Saca hors enseignement n'étaient pas contraints de tenir une comptabilité en partie double en 2016. Les observations formulées par la Cour ont essentiellement pour objectif de sensibiliser les services au respect des règles comptables

⁷⁹ Toute liquidation d'une dépense non préalablement engagée, en infraction à l'article 21 du décret du 20 décembre 2011, mais réunissant les conditions de constatation du droit en faveur du tiers, doit être précédée d'un engagement régulateur, à la charge des crédits de l'année budgétaire en cours.

⁸⁰ La Cour relève que cette règle diffère de celle fixée par l'arrêté du 28 novembre 2013 pour les services de l'administration car elle autorise l'imputation à charge d'un exercice de dépenses liquidées par l'ordonnateur pendant le premier mois de l'exercice suivant.

⁸¹ AEQES, OPC, FBSECF, FBSEOS, AEF, Agence FSE.

résultant de l'application du décret du 20 décembre 2011 dès lors que celles-ci sont applicables depuis le 1^{er} janvier 2017 pour plusieurs d'entre eux.

- Les dépenses du personnel recruté sur les fonds propres des Saca sont comptabilisées comme des achats de biens et services et non comme des dépenses de personnel⁸². La Cour des comptes estime que la comptabilité doit refléter la réalité des droits et obligations de chaque entité, tant vis-à-vis de l'agent que des administrations fiscales.
- L'utilisation de plans comptables analytiques a conduit à l'imputation sur un même compte des dépenses de nature économique différentes à l'AEQES et au MRM⁸³. La Cour des comptes fait remarquer que le reclassement de ces dépenses dans le plan comptable normalisé du secteur public à l'aide de tables de concordance pourrait aboutir à un résultat erroné. Elle recommande de veiller à imputer les dépenses sur des comptes qui reflètent la nature économique de manière suffisante pour permettre leur reclassement ultérieur dans le plan normalisé du secteur public.
- Quelques dépenses de capital ont été à tort imputées sur des comptes de charges alors qu'elles auraient dû être activées au MRM. Cela entraîne une sous-estimation de la valeur du patrimoine et ne permet pas un suivi adéquat des inventaires.
- Le schéma de comptabilisation des transactions avec les tiers dans le cadre de la gestion des fonds européens pour les agences AEF et FSE a la particularité de faire apparaître des créances et des dettes négatives dans leurs bilans respectifs, ce qui est contraire aux principes comptables.

2.7. Respect des délais de paiement

L'examen des pièces a mis en évidence que, dans les services qui utilisent le logiciel Gladis, le champ *Date de facture* mentionne parfois la date d'encodage plutôt que celle de facture. Il n'est dès lors possible d'exploiter cette donnée de manière informatisée ni pour évaluer le respect des délais de paiement ni pour générer des ordres de paiement à l'échéance des factures.

La Cour des comptes recommande de veiller à la qualité des encodages dans le logiciel comptable.

⁸² Le ministère calcule et paie les traitements qui sont refacturés par la suite.

⁸³ À titre d'exemple, le compte 601000 *achat de fournitures* du MRM comprend des achats de matériel informatique et photographique, des achats de masses d'habillement, des dépenses de réparation et d'entretien d'immeubles, des achats de matières premières et des fournitures diverses qui devraient en principe faire l'objet d'une ventilation sur plusieurs comptes dans le plan comptable normalisé du secteur public.

SERVICES ADMINISTRATIFS À COMPTABILITÉ AUTONOME – COMPTES 2016 / **32****3. ANNEXES****Annexe 1 – Synthèse des comptes 2015 rendus tardivement**

Tableau 6 – Exécution du budget 2015

SACA	Recettes		Dépenses				Solde
	Prévisions recettes	Droits constatés (1)	CE	Engagements (2)	CL	Paie- ments (3)	(4)=(1)-(3)
Fonds propres							
Agence FSE	2.700,0	2.462,5			2.700,0	2.596,3	-133,8
Total fonds propres	2.700,0	2.462,5	0,0	0,0	2.700,0	2.596,3	-133,8
Fonds de tiers							
Agence FSE	120.000,0	115.542,7			106.000,0	79.906,9	35.635,8
Sous-total fonds de tiers	120.000,0	115.542,7	0,0	0,0	106.000,0	79.906,9	35.635,8
Total	122.700,0	118.005,2	0,0	0,0	108.700,0	82.503,2	35.502,0

Annexe 2 – Réponse de l'administration

Bruxelles, le 16 juin 2017

Monsieur le Premier Président de la
Cour de Comptes,
7^{ème} Direction
1000 BRUXELLES

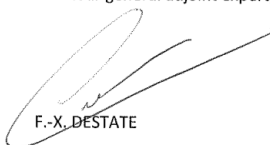
N.R : SGB/C/SY/FXD
Annexe : 1 note
Votre correspondant : F.-X. DESTATE
☎ : 02/413.33.54

OBJET : Compte d'exécution du budget SACA 2016. Pré rapport des services de l'auditorat.

Veillez trouver en annexe, une note synthétisant les commentaires des différents SACA sur le projet de rapport des services de l'auditorat.

Veillez agréer, Monsieur le Premier Président, l'assurance de ma très haute considération.

Pour le Directeur général,
Le Directeur général adjoint expert,



F.-X. DESTATE

Réponses au pré-rapport de la Cour des comptes sur les comptes 2016 des Services Administratifs à Comptabilité Autonome.

Cadre légal :

L'administration signale que l'arrêté du 18 janvier 2017 fixant les règles générales applicables au budget et à la comptabilité des services administratifs à comptabilité autonome ne s'applique qu'à partir du 1^{er} janvier 2017 pour les services hors enseignement, à partir du 01 janvier 2018 pour l'AEF et le FSE¹.

Partie 1 : SACA enseignement :

En réponse à la question posée page 15, point 4.1.1 3ème paragraphe à propos d'un prêt personnel accordé à un directeur d'établissement : le Service général a fait le nécessaire pour que le montant total soit récupéré par l'établissement. L'enquête a cependant révélé de nombreux disfonctionnements et, en conséquence, ce dossier a été transféré à la Direction des affaires disciplinaires.

Rubrique 3.2.2.2. : la DGBF signale qu'elle procède à un contrôle formel : présence des comptes requis, des signatures et des extraits de comptes annexés.

Elle précise également que les huit collaborateurs auront une mission de contrôle sur le terrain² et non une mission de contrôle des comptes transmis par la cellule « comptes, budgets et logicompta » du SGEO³. Agir de la sorte, serait redondant.

Partie 2 : SACA hors enseignement :

Structure du rapport : la structure du rapport de la Cour appelle les commentaires suivants :

En vertu de l'article 73 du décret du 20 décembre 2011, le compte de chaque SACA est transmis individuellement⁴. Le rapport de la Cour serait donc plus clair et plus conforme à cette disposition légale s'il était structuré par SACA. Chaque service apercevrait clairement les remarques qui lui sont destinées. L'administration constate que le rapport 2015 sur les SACA était structuré de cette manière.

SYNTHESE :

Reddition :

Concernant la reddition du compte du Centre du Cinéma et de l'Audiovisuel, la reddition n'a pu avoir lieu dans les délais prescrits ; en effet, suite à la découverte de la fraude en 2016 et à la disparition de certains fichiers informatiques, le service a dû reconstituer l'ensemble de la comptabilité 2016 à

¹ Fonds social européen

² Un protocole de collaboration sera établi entre les SGEO et la DGBF.

³ Service Général de l'Enseignement Organisé.

⁴ En effet en vertu de l'article 3 alinéa deux du décret du 20 décembre 2011, chaque SACA est une entité spécifique individuelle.

partir des extraits de comptes BELFIUS et des pièces comptables (plusieurs milliers) ; ce travail est en passe d'être terminé. Vraisemblablement, le compte pourra être rendu dans les prochaines semaines.

Fonds de bâtiments scolaires (SGISCF et SGIPriv.Subv.) (Fonds des bâtiments scolaires de la Communauté française – fonds de garantie)

Comme déjà expliqué lors de contrôle 2015, il convient de ne pas confondre la structure administrative de la direction générale des infrastructures éclatée en services généraux et la structure comptable telle qu'elle est répertoriée en fonds par le décret du 09 février 1990 sur les bâtiments scolaires. On parlera donc de comptes des fonds et non des comptes des SGxxxx.

En matière d'organisation comptable et de contrôle interne, la Cour des comptes relève (page 29, 1^{er} paragraphe) que le SGISCF respecte généralement bien toutes les procédures et dispositions en vigueur. Toutefois, elle semble indiquer qu'une confusion subsiste entre les étapes de liquidation et l'ordre de payer. Le SGISCF accepte la remarque de la Cour des Comptes sur cette situation sachant qu'elle se traduit effectivement par la signature de l'ordonnateur sur fichier collectif produit par le comptable.

Le fichier collectif reprenant un ensemble de paiements inhérents à des factures validées en qualité et en quantité par le Fonctionnaire dirigeant les travaux et pour « accord » par le Directeur de la Direction régionale.

Dès lors, afin de rencontrer les souhaits de la Cour des comptes, le SGISCF va prendre les dispositions qui s'imposent afin que les Directeurs des Services décentralisés disposent d'une délégation de pouvoir de l'ordonnateur afin d'approuver les factures, l'ordonnateur continuant quant à lui à signer le fichier collectif transféré vers BELFIUS.

La Cour des comptes fait remarquer que la comptabilité générale du SGIPriv.Subv. ne reflète pas la réalité des opérations réalisées pendant l'année notamment pour ce qui est de l'enregistrement des recettes qui n'a pas été réalisée dans SAP. La réconciliation du Compte d'exécution s'établissant dès lors à partir d'un tableur Excel qui reprend uniquement les opérations de trésorerie.

Le SGIPriv.Subv. signale toutefois que l'ensemble des fichiers Excel précités ainsi que les comptes de gestion du service sont en parfaite adéquation avec le compte d'exécution du budget.

Par ailleurs, il convient de rappeler que pour l'exercice 2016 seules les opérations de trésorerie peuvent étayer les données du compte d'exécution car le service n'a pas procédé aux réservations d'engagement d'usage. Ces dispositions seront prises à partir de 2017.

Pour ce qui concerne les recettes 2016, le service s'emploie à la finalisation de leur régularisation dans SAP (juillet 2017). Toutes les données ainsi consolidées assureront l'adéquation entre l'outil comptable et le compte d'exécution du budget. Le SGIPriv.Subv. s'engage à régulariser la situation dans les meilleurs délais.

Concernant la remarque de la Cour (page 21 dernier alinéa – note de bas de page 52), l'administration rappellera ses remarques récurrentes.

Primo : le compte rentré est le compte de Fonds de garantie tel que mentionné à l'article 9 du décret du 09 février 1990 sur les bâtiments scolaires et non le compte du service général des infrastructures privées subventionnées.

Secundo : l'administration invite les services de la Cour à (re)lire l'accord de coopération du 7 août 1989 : les agents du service travaillent pour compte de l'autorité fédérale sur des comptes fédéraux⁵, les opérations sont soumises, le cas échéant, à des inspecteurs des finances compétents pour les SPF fédéraux ; les données font partie de la trésorerie fédérale ainsi que la dette existante.

Les données financières ne peuvent donc figurer dans deux entités publiques différentes sous peine de fausser le regroupement SEC.

Tertio : la notion de tiers ne s'applique que dans le cas de tiers hors périmètre des administrations publiques.⁶

Observatoire des politiques culturelles

Deux remarques concernent l'Observatoire des politiques culturelles (2.5 pg 30) .

La première porte sur des dépenses qui n'ont pas fait l'objet de bons de commande. L'observatoire veillera à systématiser le bon de commande préalable à toute commande pour 2017.

La seconde concerne des déclarations de créance de l'ordonnateur approuvées par lui-même, soit des remboursements d'avances faites par Mr Guerin pour l'Observatoire.

La direction de l'Observatoire soumettra dorénavant l'approbation de ses créances au secrétaire général.

Musée royal de Mariemont

Les réponses aux remarques de la Cour relatives au Musée royal de Mariemont peuvent se synthétiser en deux parties. Les deux remarques sont relatives à des données du bilan.

La première remarque porte sur le haut de l'actif, à savoir la valorisation budgétaire des collections, réputées inaliénables. La Cour constate (p. 28) que deux interprétations coexistent quant à l'inscription budgétaire de ce potentiel actif. La direction du Musée royal de Mariemont sensibilisera sa Ministre de tutelle à la pertinence qu'il y aurait à légiférer sur le caractère inaliénable des collections publiques. La Cour relève également (p. 28) qu'il y a lieu d'intégrer à l'actif la valeur « or » du contenu du legs Tassier. La Direction du Musée partage cette analyse et veillera à ce que cette donnée puisse apparaître dans le compte 2017.

La seconde remarque porte sur le haut du passif et sur la rectification du solde reporté. La direction du Musée prend acte des remarques de la Cour et verra avec l'expert extérieur, en charge de la révision des comptes, comment intégrer au mieux les remarques de la Cour.

⁵ Le fait que les comptes fédéraux soient des comptes BELFIUS 091 n'est pas relevant : ces comptes ne font pas partie du client communauté française et ne sont pas dans la fusion d'échelle.

⁶ Exemple : les provisions payées par les parents pour les frais scolaires dans les écoles de la FWB.

Plus marginalement, au niveau de compte de résultat, la Cour signale qu'il y aura lieu de mieux détailler le compte 601000 « achat de fournitures », la Direction du Musée royal de Mariemont partage cette analyse : la proposition de budget 2018 intégrera cette logique.

Agence Education et Formation tout au long de la vie (AEF)

En ce qui concerne les délais de remises des comptes (p20), l'AEF réunira, dès l'année prochaine, le Comité de Gestion en mars pour approuver les comptes de l'année précédente. Ceci sera récurrent et permettra ainsi à l'Agence de suivre les mêmes règles que les autres SACA de la Communauté française.

La Cour mentionne (page 27, 5ème paragraphe) qu'elle *“reste d'avis que la mutualisation de l'enregistrement comptable des opérations au sein d'un pool de comptables pourrait remédier efficacement à cette situation”*. L'AEF n'est pas en mesure de participer à une mutualisation du travail de comptabilité avec les autres SACA en raison d'une caractéristique spécifique aux services qui reçoivent des fonds européens pour leur fonctionnement. Les comptables de l'Agence sont recrutées à temps plein sur base des fonds propres européens de l'Agence et donc il leur est interdit de travailler pour un autre service du Ministère. Le principe est que l'argent européen ne peut servir à accomplir d'autres tâches que celles pour lesquelles ces personnes ont été recrutées dans le cadre du programme Erasmus+. Si ce devait être mis en œuvre il y aurait lieu d'établir des feuilles de présences (time-sheet) et de faire supporter un pourcentage des salaires par le Ministère.

L'AEF travaillant encore avec Popsy en 2017, les contraintes techniques d'engagement budgétaires préalables à l'engagement juridique évoquées par la Cour (page 29, 2ème paragraphe) seront levées lorsque que l'Agence passera à l'utilisation du logiciel comptable SAP.

L'Agence accepte néanmoins la recommandation de la Cour. A partir de 2018, les factures de l'exercice de l'année N seront enregistrées dans l'exercice de l'année N.



ADRESSE

Cour des comptes
Rue de la Régence 2
B-1000 Bruxelles

TÉL.

+32 2 551 81 11

FAX

+32 2 551 86 22

www.courdescomptes.be