

COMMUNICATION AUX REVISEURS D'ENTREPRISES

Président

Correspondant
sg@ibr-ire.be

Notre référence
LV

Votre référence

Date
Le 22 janvier 2010

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne : Exercice de la fonction de commissaire dans les organisations non gouvernementales de développement agréées

1. Introduction

La présente communication du Conseil de l'IRE a pour but de commenter différents aspects de l'exercice de la fonction de commissaire dans les organisations non gouvernementales de développement agréées (ci-après ONG), tel que prévu par les nouvelles réglementations belges.

2. Remarque préalable sur la forme juridique des ONG de développement

L'article 2, 1°, de l'arrêté royal du 14 décembre 2005 relatif aux agréments d'organisations non gouvernementales de développement prévoit que pour être agréées, les ONG doivent être constituées soit conformément à la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, soit sous la forme d'une société à finalité sociale.

Cela étant, actuellement, toutes les ONG belges agréées ont choisi de prendre la forme d'une association. La présente communication a par conséquent été conçue essentiellement dans la perspective des missions confiées aux réviseurs d'entreprises dans les ONG constituées sous forme d'association.



3. Rappel des réglementations belges applicables aux ONG

Les principales réglementations belges applicables aux ONG sont:

- la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations ;
- l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations ;
- l'arrêté royal du 14 décembre 2005 relatif aux agréments d'organisations non gouvernementales de développement ;
- l'arrêté royal du 24 septembre 2006 relatif à la subvention des programmes et projets présentés par les ONG de développement agréées ;
- l'arrêté ministériel du 30 mai 2007 portant exécution de l'arrêté royal du 24 septembre 2006 relatif à la subvention des programmes et projets présentés par les organisations non gouvernementales de développement agréées.

Conformément à l'article 2, 8°, de l'A.R. du 14 décembre 2005, une ONG ne peut être agréée que si elle dispose « d'une comptabilité transparente, conformément à l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations ». Dès lors, les ONG agréées, même de petite taille, ne pourront jamais se contenter d'une comptabilité simplifiée au sens de l'A.R. du 26 juin 2003.

En ce qui concerne les ONG subventionnées par la Direction Générale de la Coopération au Développement (ci-après DGCD), les documents administratifs suivants¹ doivent également être pris en compte :

- pour les programmes subsidiés en vertu de l'A.R. du 24 septembre 2006, la directive de la DGCD sur les aspects comptables et financiers des *programmes*, reprise en annexe à chaque arrêté ministériel d'attribution de financement pluriannuel à une « ONG programmes » ;
- pour les projets subsidiés en vertu de l'A.R. du 24 septembre 2006, la directive de la DGCD sur les aspects comptables et financiers des *projets*, reprise également en annexe des arrêtés ministériels concernés ;
- pour les programmes et projets subsidiés par la DGCD, le guide pour l'utilisation, la justification et le contrôle des subsides, auquel les directives précitées renvoient.

./..

¹ Disponibles sur les sites suivants :
http://www.ibr-ire.be/fra/vorming_studiedagen_archief.aspx?item=6427
<http://www.acodev.be/spip.php?article452>

4. Les trois types de rapports du réviseur d'entreprises dans les ONG

Le réviseur d'entreprises peut être amené à rendre différents rapports dans les ONG.

S'il est nommé commissaire, il fera rapport sur les comptes annuels et sur le respect de la loi et des statuts, à l'instar de ce qui s'applique dans toute association ayant nommé un commissaire (voir article 17, §§ 5 et 7, de la loi du 27 juin 1921). Des exemples de rapports de commissaire dans les associations sont disponibles sur le site du Centre d'information du révisorat d'entreprises - www.icci.be.

Si le réviseur est nommé commissaire dans une ONG qui reçoit des subsides de la DGCD, il doit en outre remettre un rapport sur le modèle 1 de la DGCD (voir détails plus bas, point 6.3.), ce qui implique que le réviseur d'entreprises procède également à un examen limité des autres modèles de la DGCD (à savoir les modèles 2 à 7 c). Vous trouverez ci-joint un exemple de rapport du réviseur sur le modèle 1 de la DGCD. Cet exemple expose les devoirs attendus à ce propos de la part du réviseur d'entreprises.

S'il s'agit d'une « ONG projets » dont les « recettes » annuelles dépassent 250.000 EUR, elle devra faire attester ses comptes annuels, ainsi que le modèle 1, par un réviseur d'entreprises. Cette mission, si elle n'est pas exercée dans le cadre d'un mandat de commissaire, fera l'objet d'une lettre de mission en précisant notamment l'objet, les devoirs de chaque partie et la rémunération, conformément à la recommandation « Acceptation d'une mission par un réviseur d'entreprises ».

Il convient de préciser que les missions prévues par la réglementation applicable, y compris celles relatives au modèle 1, constituent des missions légales, auxquelles la limitation de la responsabilité prévue à l'article 17 de la loi du 22 juillet 1953 s'applique.

5. ONG tenues de nommer un commissaire

Les ONG répondant aux critères décrits ci-dessous sont tenues de nommer un commissaire. Ces critères sont différents de ceux des sociétés (article 15 du Code des sociétés).

L'article 3 de l'arrêté royal du 14 décembre 2005 relatif aux agréments d'organisations non gouvernementales de développement prévoit que les organisations qui ont été agréées comme ONG peuvent introduire auprès du Ministre de la Coopération au Développement, une demande d'agrément complémentaire, appelé agrément « programmes ». Cet agrément leur ouvre le droit de présenter au cofinancement un programme pluriannuel.

./..

L'obtention de cet agrément est soumise à des conditions strictes et notamment à la désignation obligatoire d'un commissaire parmi les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises², conformément aux dispositions de la loi du 27 juin 1921 et ce, « *indépendamment du fait que les critères fixés à l'article 17, § 5, alinéa 1^{er}, de cette loi soient atteints ou pas* ».

Par conséquent, les ONG qui répondent aux critères de taille définis à l'article 17 de la loi du 27 juin 1921 ainsi que celles qui souhaitent bénéficier de l'agrément « programmes » sont tenues de désigner un commissaire.

Pour rappel, les articles 17, § 5, 37, § 5, et 53, § 5, de la loi du 27 juin 1921 prévoient que les associations sont tenues de nommer un ou plusieurs commissaires:

- a) lorsque le nombre moyen annuel de travailleurs, exprimés en ETP, occupés dépasse 100 ;
- b) ou lorsqu'au moins deux des trois critères suivants sont remplis :
 - 50 travailleurs, exprimés en ETP, en moyenne annuelle;
 - 6 250 000 euros de total des recettes³ (hors recettes exceptionnelles et hors TVA) ;
 - 3 125 000 euros de total de bilan.

Il convient de préciser que le calcul des critères « recettes » et total de bilan se fait en tenant compte des activités de l'ONG à l'étranger (activités non exercées par une entité juridique distincte).

Il convient également d'insister sur l'impact de l'obtention d'un subside pour le calcul de ces critères. Ainsi, si une ONG engage plusieurs travailleurs grâce à ce subside, il se peut qu'elle atteigne le nombre moyen annuel de travailleurs occupés lui imposant de désigner un commissaire. Toutefois, seuls les travailleurs qui doivent faire l'objet d'une DIMONA ou qui sont à inscrire au registre du personnel sont à prendre en compte, à l'exclusion donc du personnel local des établissements étrangers, mais en intégrant les expatriés soumis à l'OSSOM.

Enfin, il est utile de rappeler que la loi n'empêche pas les ONG qui n'atteignent pas les critères de taille de l'article 17, § 5, de la loi sur les ASBL, et qui ne bénéficient pas de l'agrément « programmes », de désigner un commissaire. Dans ce cas, les dispositions relatives aux commissaires seront également d'application (art. 17, § 7, 37, § 7, et 53, § 6, de la loi du 27 juin 1921 sur les ASBL).

./..

² Article 4, 3° de l'arrêté royal du 14 décembre 2005 relatif aux agréments d'organisations non gouvernementales de développement.

³ Le terme « recettes » doit, selon le Conseil de l'IRE, être interprété dans le sens de « produits ».

Les ONG « projets » qui, lorsque leurs recettes annuelles dépassent 250.000 EUR, doivent nommer un réviseur d'entreprises, gagnent à lui confier un mandat de commissaire, source de clarté quant à l'objet de la mission, tant pour l'ONG que pour le réviseur, ainsi que pour les tiers (y compris la DGCD). Les différences majeures entre les deux situations concernent la publication ou non du rapport du réviseur (et donc la possibilité pour l'ONG de l'utiliser dans d'autres contextes que le rapport à la DGCD), l'exercice ou non d'un contrôle spécifique de la régularité au regard de la loi et des statuts des opérations à constater dans les comptes annuels, et la durée du mandat. L'on doit donc s'attendre à une différence d'honoraires relativement réduite, qu'il convient de soumettre à l'appréciation de l'ONG.

6. La mission du commissaire dans les ONG

6.1. Le contrôle des comptes annuels - généralités

Le mandat de commissaire dans les ONG s'exerce de la même manière que dans toute ASBL (cf. Communication aux réviseurs d'entreprises du 20 février 2009 sur le « rappel de quelques aspects de la mission du commissaire auprès d'une association ou fondation », disponible sur le site de l'IRE⁴).

La législation applicable est donc la loi du 27 juin 1921 tant en ce qui concerne le contrôle des comptes annuels que le rapport du commissaire à l'assemblée générale.

La loi du 27 juin 1921 renvoie expressément à certaines dispositions du Code des sociétés relatives à la mission du commissaire sur les comptes annuels des sociétés (art. 17, § 7, 37, § 7, et 53, § 6). En conséquence, les normes de révision s'appliquent également à la mission de contrôle des comptes annuels du commissaire dans les ONG.

Les comptes annuels des ONG comprennent le compte de résultats, le bilan et l'annexe. Le rapport du commissaire s'y ajoute tant pour la publication que pour le rapportage à la DGCD.

6.2. Le contrôle de la justification des subventions - généralités

Dans le cadre du contrôle des comptes annuels, le commissaire sera attentif à contrôler, selon les techniques usuelles (sondages, audits locaux, etc.), le droit aux subsides de l'ONG tels qu'enregistrés dans ses livres. Sans préjudice au principe de matérialité, le commissaire doit en effet, en attestant l'image fidèle des comptes, s'interroger sur la justification des subventions reçues (quelle que soit d'ailleurs leur origine : belge, européenne...). Pour ce qui est des subsides octroyés par la DGCD, cela se fera principalement au regard de la réglementation sensu lato telle qu'inventoriée au point 3 ci-avant, y compris la « directive » et le « guide » de la DGCD (lequel comprend une liste de dépenses en principe inéligibles).

./..

⁴ http://www.ibr-ire.be/fra/nieuws_korte.aspx

Cependant, sauf mission particulière convenue avec l'ONG ou imposée par le bailleur de fonds, ceci n'implique pas un contrôle *systématique* de la justification, et en particulier de l'éligibilité, des éléments présentés au subventionnement, ce qui sera utilement rappelé en seconde partie du rapport relative aux mentions et informations complémentaires. L'information complémentaire suivante pourra par exemple y être insérée : « Notre mission ne comportait pas l'examen *systématique* de l'utilisation et de la justification des subventions reçues par votre association, que ce soit au regard des règles d'éligibilité ou d'autres critères de justification. »

Si l'ensemble des documents justifiant les subsides (belges, européens ou autres) ne sont pas disponibles au moment du contrôle des comptes annuels, il est difficile pour le réviseur d'entreprises d'émettre un rapport sans réserve. Il est recommandé aux confrères ce qui suit :

- si les travaux de justification des subsides ne sont pas terminés dans la substance, ce qui est de nature à affecter l'image fidèle des comptes : le rapport sera en principe émis avec réserve ;
- si les travaux de justification des subsides sont terminés dans la substance mais que des travaux plus formels, de type modèle 1, ne sont pas finalisés sans que cela ne soit susceptible d'avoir un impact sur l'image fidèle des comptes : le commissaire mentionnera ce fait dans la seconde partie de son rapport, au titre des informations complémentaires. Il ajoutera par exemple, à la déclaration suggérée dans l'alinéa précédent : « Au moment de nos contrôles, les tableaux (« modèles ») de justification requis par la DGCD n'étaient au demeurant pas finalisés. » ;
- si tous les documents justificatifs des subsides sont finalisés : le commissaire peut émettre un rapport sans réserve et, en seconde partie, sans information complémentaire au-delà de celle suggérée dans l'alinéa précédent.

Dans un but d'efficacité des contrôles et de limitation de leur coût, il faut encourager les ONG à œuvrer en direction de la troisième possibilité, qui évite de revenir plusieurs fois sur les mêmes questions.

Il y a cependant lieu de tenir compte du fait que les comptes annuels d'une part, et les documents justificatifs des subsides d'autre part, peuvent porter sur des périodes différentes. Ceci sera souvent le cas en matière de « projets » subventionnés par la DGCD, et parfois aussi en matière de « programmes ». Dans cette hypothèse, l'examen limité par le réviseur de ces documents, dont il est question ci-avant, portera normalement sur les documents afférents aux périodes clôturées en même temps ou antérieurement aux comptes annuels. Ce fait sera mentionné en seconde partie du rapport, par exemple sous la forme suivante : « Au moment de nos contrôles, certains rapports justificatifs de subventions n'étaient pas disponibles, parce qu'ils devaient porter sur des périodes non encore achevées à la date de clôture des comptes annuels ». Si ce fait entraîne une incertitude significative quant à la capacité de l'ONG à ultérieurement justifier les subventions enregistrées en produits, un rapport sans réserve et sans paragraphe explicatif ne pourra pas être émis (*cf.* point 3.6. des normes générales de révision).

./..

Avant toutefois d'arriver à cette conclusion, le réviseur prendra en considération la capacité antérieure de l'ONG à justifier ses subventions, l'efficacité de son contrôle interne en matière d'utilisation desdites subventions, les éléments déjà disponibles en matière de justification, etc.

Les subventions déjà accordées, notamment dans le cadre de programmes triennaux, pour des activités à mener lors d'exercices comptables ultérieurs, seront dûment enregistrées au titre de créances (le cas échéant à plus d'un an), avec application des régularisations appropriées (produits à reporter).

6.3. Le rapport sur le modèle 1 de la DGCD

Le rôle du commissaire dans les ONG ne se limite pas à donner son opinion sur les comptes annuels. Il doit également signer et donner une opinion sur le modèle 1 du rapport financier de l'ONG destiné à la DGCD, ce qui implique que le réviseur d'entreprises procède également à un examen limité des autres modèles de la DGCD (à savoir les modèles 2 à 7 c).

En effet, en exécution de l'arrêté royal du 24 septembre 2006 relatif à la subvention des programmes et projets présentés par les ONG de développement agréées, les « ONG programmes » doivent introduire un rapport financier répondant à des exigences spécifiques.

Ce rapport financier comprend notamment un tableau appelé modèle 1, qui ventile les produits et les charges de l'ONG selon différents critères, et qui justifie en principe la constitution de l'apport propre⁵.

Un exemple de rapport sur le modèle 1 est proposé en annexe à cette Communication. Cet exemple expose les devoirs attendus à ce propos de la part du réviseur d'entreprises.

Conformément aux concertations intervenues entre l'Institut, la DGCD et les fédérations représentatives des ONG, ce rapport comportera des indications sur les éléments des subventions octroyées par l'Etat belge qui ont été revus par le commissaire. Dans son rapport sur le modèle 1, le réviseur d'entreprises est particulièrement invité à préciser les éléments qui ont fait l'objet d'une attention particulière dans son examen limité de la justification des subventions de la DGCD, ainsi que l'étendue des devoirs qu'il a accomplis à leur propos. Il est également spécialement invité à procéder à l'examen limité des éléments qui ne découlent pas directement de la comptabilité, tels que les valorisations.

En outre, la DGCD pourra demander à l'ONG des informations complémentaires à faire attester par le réviseur d'entreprises⁶, conformément à l'article 79, § 1^{er}, a, de la loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des réviseurs d'entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

./..

⁵ L'apport propre pourra parfois être justifié aussi par une affectation bilantaire, ou porter sur une période décalée par rapport aux comptes annuels de l'ONG.

⁶ Point 5.1.2. de la « directive ».

Les développements ci-avant, relatifs au rapport sur le modèle 1, s'appliquent mutatis mutandis aux ONG « projets » qui perçoivent plus de 250.000 EUR de recettes par an.

6.4. Comptabilité analytique

En exécution de l'article 4, 2°, de l'A.R. du 14 décembre 2005, les « ONG programmes » doivent tenir une comptabilité analytique répondant à des exigences de transparence. Le point 5.1.1. de la « directive » précise que cette comptabilité analytique doit, en ce qui concerne le programme subventionné, opérer une distinction des charges et des produits non seulement par nature mais aussi par destination et ce, par objectif spécifique, éventuellement par résultat⁷, par pays et par partenaire. Et le rapport financier à la DGCD doit indiquer, outre les charges réellement subies, les produits effectivement réalisés, liés à la rubrique concernée.

Le réviseur d'entreprises doit être très attentif à la tenue d'une comptabilité conforme et régulière par l'ONG contrôlée, car à défaut, il pourrait en résulter une menace sur sa continuité. Si l'ONG ne tient pas ses comptes de manière adéquate, elle risque en effet de se voir retirer son agrément « programmes », voire de devoir rembourser les subsides qui lui ont été octroyés et qui n'auraient pas été justifiés.

La directive pour les « ONG projets » comprend en son point 5.1. une exigence similaire quoiqu'allégée.

6.5. Pièces justificatives

Il convient de préciser que la fonction du commissaire implique qu'il effectue un audit plénier de l'ensemble des activités de l'ONG y compris de ses représentations à l'étranger, mais non des activités de ses partenaires. Cela n'empêche cependant pas que le commissaire pourrait être amené à formuler une réserve s'il n'obtient pas une assurance raisonnable que les subventions utilisées par les partenaires peuvent être valablement justifiées.

Le commissaire doit accorder une attention particulière à la qualité des pièces justificatives des subventions.

Les ONG subventionnées par la DGCD doivent conserver des pièces justificatives selon des modalités précisées au point 5.1.4 de la « directive ».

Pour les charges inscrites dans la comptabilité de l'ONG, les pièces justificatives doivent en principe être à la disposition des instances de contrôle au siège de l'ONG en Belgique. Par pièces justificatives, on entend les pièces probantes originales, comme expliqué dans l'avis 174/1 de la Commission Normes Comptables (Bull. C.N.C., n° 38, février 1997).

./..

⁷ La parenthèse figurant à ce sujet dans les directives de la DGCD, complétée par la description du modèle 7, peut être interprétée comme signifiant que la ventilation par résultat ne doit pas nécessairement découler de la comptabilité analytique.

Pour les dépenses faites par un partenaire⁸ ou par une représentation⁹ de l'ONG, l'ONG doit, selon les directives de la DGCD:

- soit tenir les pièces comptables et les pièces justificatives correspondantes à la disposition des instances de contrôle, au siège de l'ONG en Belgique. Sont considérées comme pièces justificatives, les originaux *ou les copies* des pièces probantes ;
- soit disposer de rapports d'audit originaux et fiables sur la comptabilité du partenaire ou de la représentation.

Les pièces justificatives originales doivent rester disponibles pendant sept ans auprès du partenaire ou de la représentation de l'ONG¹⁰. Le réviseur ne doit pas hésiter à vérifier, par sondage, la conformité de copies aux originaux.

En outre, l'ONG établit une liste des pièces justificatives par partenaire ou par représentation ainsi que par rubrique.

La comptabilité locale doit répondre aux obligations légales du pays concerné en matière comptable.

La directive pour les « ONG projets » comprend en son point 5.4. une exigence similaire quoiqu'allégée.

6.6. Les rapports d'audit étrangers et autres techniques de contrôle des dépenses à l'étranger

A. Généralités

Toutes les opérations, même effectuées à l'étranger, doivent être enregistrées dans les comptes annuels de l'ONG, sauf si elles sont effectuées par une entité étrangère juridiquement distincte. Cette entité distincte peut consister en une association de fait, pour autant qu'il soit prouvé qu'elle est réellement distincte de l'ONG (par sa composition, ses organes, les responsabilités encourues, etc.). La charge de la preuve de l'existence d'une entité étrangère distincte appartient à l'ONG.

./..

⁸ Par partenaire, on entend « une association représentative de la société civile ou une institution d'intérêt public dans le Sud, liée par une convention à une ONG » (art. 1^{er}, 9^o, de l'A.R. du 24 septembre 2006).

⁹ Par représentation de l'ONG au Sud, on entend « toute personne mandatée explicitement par l'ONG pour la représenter dans un pays du Sud » (point 5.1.3 de la « directive »). L'ONG doit informer la DGCD de ses représentations au Sud. Le Conseil de l'IRE invite ses membres à interpréter le mécanisme de la représentation comme équivalant à l'institution d'un mandataire, dont tous les actes accomplis en vertu du mandat conféré se répercutent immédiatement dans le patrimoine du mandant (l'ONG).

¹⁰ Conformément aux articles 6 et 8 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, modifiés par la loi du 8 juin 2008 portant des dispositions diverses, et rendus applicables aux ASBL tenues à une comptabilité complète par l'A.R. du 19 décembre 2003, le terme de dix ans prévu dans la « directive » doit être considéré comme remplacé par sept ans.

L'enregistrement de la totalité des opérations effectuées à l'étranger par l'ONG elle-même, n'empêche pas que cet enregistrement se fasse via des journaux auxiliaires, ni d'enregistrer des pièces justificatives synthétisant des séries d'opérations similaires. L'ONG n'oubliera cependant pas que l'article 4 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises a été rendu applicable aux ONG par le biais de l'article 1^{er} de l'A.R. du 19 décembre 2003 et de l'article 2, 8^o, de l'A.R. du 14 décembre 2005. Dès lors, les journaux auxiliaires devront être centralisés mensuellement au moins, et les opérations seront enregistrées avec un niveau de détail correspondant au moins aux rubriques de synthèse des comptes annuels. Le commissaire n'émettra cependant d'observation à ce sujet en seconde partie de son rapport que si le non-respect de ces exigences ne peut pas être considéré comme relevant d'aspects formels d'importance mineure.

Si les opérations effectuées à l'étranger font l'objet de rapports par un auditeur local, le réviseur d'entreprises évaluera la compétence et l'indépendance de l'auditeur étranger, par analogie avec le paragraphe 2.3. de la norme de l'IRE relative à la certification des comptes annuels consolidés¹¹.

Dans le futur, lorsqu'entreront en vigueur en Belgique les normes ISA, le commissaire devra, outre l'évaluation de l'auditeur étranger, « identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives en acquérant une connaissance de l'entité et de son environnement » et ce conformément au paragraphe 17 de la norme ISA 600 sur les aspects particuliers des audits d'états financiers du groupe¹².

Il convient de préciser que l'utilisation des travaux d'auditeurs étrangers n'est qu'un moyen de contrôle des dépenses à l'étranger. Le commissaire belge peut bien entendu effectuer lui-même des travaux sur place, dans le respect des règles légales en matière de fixation préalable de ses honoraires.

B. Les rapports d'audit des partenaires ou représentations de l'ONG à l'étranger

En ce qui concerne les ONG subventionnées par la DGCD, les rapports d'audit concernant les comptes annuels d'un partenaire ou d'une représentation doivent, selon le point 5.1.5 de la « directive », contenir les éléments suivants :

./..

¹¹ « Pour le contrôle des filiales belges, le réviseur d'entreprises se basera sur les travaux effectués par un autre réviseur d'entreprises dont il aura, là où cela est nécessaire, évalué les travaux. Pour les données relatives à des entreprises étrangères, il s'appuiera, le cas échéant, sur les travaux d'un contrôleur externe qualifié dont il aura évalué la compétence, l'indépendance et, là où cela est nécessaire, la qualité des travaux effectués », IRE, *Vademecum*, T. II -Législation, normes et recommandations, 2007, p. 406.

¹² La norme ISA 600 est disponible sur le site de l'IRE – http://www.ibr-ire.be/fra/documentatie_vertalingen_ISA.aspx.

- le compte de résultats et le bilan de toute l'organisation pour la période considérée ;
- un aperçu des dépenses et des revenus ;
- la relation entre les fonds transférés par l'ONG et les revenus comptabilisés par le partenaire ;
- la comparaison du budget et des dépenses réelles selon les rubriques ;
- un commentaire sur le système comptable utilisé, le système de contrôle interne, la réalité, l'acceptabilité et la conformité des dépenses avec la convention de collaboration, la qualité et la localisation des pièces justificatives originales.

En outre, le partenaire expose formellement la suite donnée aux remarques des audits antérieurs.

Ces rapports d'audit des partenaires ou des représentations sont importants car lorsqu'ils sont originaux et fiables, ils peuvent remplacer la conservation par l'ONG en Belgique des pièces justificatives (point 5.1.4 de la « directive »), outre qu'ils peuvent constituer un élément probant susceptible d'être pris en considération par le commissaire. Celui-ci accordera donc une attention particulière à la qualité des rapports d'audit éventuels de l'ONG relatifs à ses partenaires et représentations au Sud. Il conseillera le cas échéant l'ONG dans le choix et la définition de la mission des auditeurs locaux. Afin que l'audit local soit bien défini et fiable, la mission des auditeurs locaux doit inclure la prise en compte des directives et du guide de la DGCD.

A défaut d'audit local correctement exécuté, et pour autant que les activités concernées représentent un enjeu significatif, le commissaire devra :

- en ce qui concerne les activités à l'étranger de l'ONG et de ses représentations, procéder à un audit plénier de ces activités, moyennant prise en compte du coût de cet audit dans la rémunération du commissaire ;
- en ce qui concerne les activités des partenaires, examiner avec l'ONG la possibilité d'effectuer lui-même, au titre d'une mission exceptionnelle faisant l'objet d'un budget particulier, certains travaux relativement à ces partenaires.

Il convient d'observer qu'en ce qui concerne les travaux sur les activités de l'ONG et de ses représentations à l'étranger, une technique de sondage peut être appliquée (sélection de certains pays par exemple), pour autant que le système de contrôle interne de l'ONG et de ses représentations présente une certaine homogénéité.

Par contre, pour les partenaires, qui constituent normalement des entités hétérogènes, il paraît difficilement envisageable de compenser l'absence de rapports d'audit étrangers par des travaux limités à l'un ou l'autre partenaire seulement. Les activités de tous les partenaires qui présentent une importance significative pour les comptes annuels de l'ONG devront donc être revues par le commissaire, dans la mesure nécessaire à l'attestation des comptes annuels de l'ONG. Le commissaire appréciera la nature et l'étendue des éléments probants à recueillir. Ils pourraient inclure dans certains cas des vérifications sur place, effectuées par le commissaire ou par un expert étranger.

./..

Dans tous les cas où le commissaire ne pourra pas acquérir une assurance raisonnable en ce qui concerne l'impact sur les comptes annuels de l'ONG des activités à l'étranger de l'ONG, de ses représentations et/ou de ses partenaires, il lui faudra adapter son attestation des comptes annuels. Si les techniques d'audit développées à l'égard des dépenses concernées ne lui permettent pas d'obtenir une assurance raisonnable à leur sujet, et qu'elles représentent un élément essentiel des comptes annuels, il émettra une déclaration d'abstention plutôt qu'une réserve (voir en particulier les points 3.7.1, 3.7.2, 3.7.4 et 3.9.1 des normes générales de révision).

7. Retrait du mémorandum de 1993

La présente Communication remplace le Mémorandum sur la mission du réviseur d'entreprises dans le cadre des arrêtés royaux relatifs à l'agrément et à la subsidiation des ONG, publié en annexe au Rapport annuel 1993 de l'IRE. La réserve générale qu'il suggérait quant aux dépenses faites à l'étranger ne se justifie en effet plus dans le cadre de la réglementation actuelle, en particulier lorsque le réviseur d'entreprises exerce sa mission en tant que commissaire.



Pierre P. BERGER
Président

Annexe : 1