

CIRCULAIRE ⁽¹⁾ 2014/04 DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Le Président

Correspondant
sg@ibr-ire.be

Notre référence
EV/IVB/sr

Votre référence

Date
04-09-2014

Chère Consœur, cher Confrère,

Concerne : Décret des comptes et audit unique (*single audit*) – lignes directrices pour l'élaboration de la lettre de recommandations

1. Contexte

La circulaire 2012/10 définit les trois volets de la mission des réviseurs d'entreprises au sein d'entités flamandes telle que prévue à l'article 9 de l'arrêté du Gouvernement flamand du 7 septembre 2012 relatif au contrôle et à l'audit unique (*single audit*) (ci-après « l'arrêté sur l'audit unique »). La circulaire 2013/08 indique le cadre référentiel à utiliser pour le contrôle du caractère adéquat et du fonctionnement de l'organisation comptable visant à l'élaboration de rapports financiers et pour la formulation des recommandations relatives aux défauts constatés en matière de gestion organisationnelle, dans la lettre de recommandations, conformément à l'article 9, § 7 de l'arrêté sur l'audit unique.

La présente circulaire vise à commenter les principes relatifs à l'élaboration de la lettre de recommandations.

⁽¹⁾ Les circulaires contiennent des aspects déontologiques généraux ne revêtant pas dans le chef des réviseurs d'entreprises un caractère contraignant équivalent à celui d'une norme ou d'une recommandation (Rapport au Roi, A.R. 21 avril 2007, *M.B.*, 27 avril 2007, p. 22890). Les circulaires peuvent inclure des opinions du Conseil de l'Institut ainsi que des descriptions d'obligations légales, réglementaires ou normatives, pour autant que celles-ci résultent de la déontologie de la profession de réviseur d'entreprises.

Le Conseil de l'IRE souhaite préalablement rappeler que les normes ISA seront d'application au contrôle et à l'examen limité des informations financières historiques pour toutes les entités en ce qui concerne les exercices clôturés à partir du 15 décembre 2014. Jusque-là, les normes générales de révision s'appliquent. Le Conseil souhaite cependant anticiper cela et implique déjà les normes ISA pertinentes dans la présente circulaire. Si le réviseur d'entreprises se base sur ces normes ISA, il doit prendre en considération la totalité des normes ISA lors de l'exercice de sa mission. Il en va de même pour le rapport qu'il émettra dans le cadre d'un audit unique.

2. Dispositions générales relatives à la lettre de recommandations

Sur la base de la disposition de l'article 9, § 7 de l'arrêté sur l'audit unique, l'on peut considérer que la lettre de recommandations est désormais un concept reconnu légalement ⁽²⁾. Il est dès lors obligatoire d'élaborer une lettre de recommandations annuellement.

Les éléments à inclure dans la lettre de recommandations sont prescrits, d'une part, par le paragraphe 11 de la norme ISA 265 et, d'autre part, par l'article 9, § 7 de l'arrêté sur l'audit unique.

Conformément à l'article 9, § 7 de l'arrête relatif à l'audit unique, la lettre de recommandations doit comporter les aspects suivants :

- les faiblesses constatées en matière de gestion organisationnelle ;
- les inefficacités constatées ;
- les infractions à d'autres textes réglementaires qui ont eu ou pourraient avoir des conséquences financières pour l'entité.

A. Faiblesses en matière de gestion organisationnelle

Pour la gestion organisationnelle il y a lieu de se référer au « *Leidraad Interne Controle / Organisatiebeheersing* » (Manuel de contrôle interne et de gestion organisationnelle) (janvier 2008), qui a été rédigé par le groupe de travail « *Verfijning leidraad interne controle* » (Amélioration du manuel relatif au contrôle interne) sur la base du manuel d'Audit Flandre (*Audit Vlaanderen*) (anciennement: *Interne Audit van de Vlaamse Administratie* (Audit interne de l'Administration flamande) (IAVA)). Dans la circulaire 2013/08, le Conseil de l'Institut a désigné ce manuel comme le cadre référentiel approprié pour le contrôle du caractère adéquat et du fonctionnement de l'organisation comptable visant à l'élaboration de rapports financiers et pour formuler des recommandations relatives aux défauts constatés en matière de gestion organisationnelle – en d'autres termes, pour la préparation de la lettre de recommandations.

⁽²⁾ L. ACKE, « Consultation entre acteurs de contrôle par entité et engagement du révisor d'entreprises à l'audit de performance ressortant du *single audit* », in Éd., « *L'audit (de performance) dans les secteurs public et non marchand* », ICCI, Maklu, 2013-2, p. 159, n° 409.

Le Conseil de l'IRE rappelle que lorsque des faiblesses sont constatées, l'impact sur le rapport du commissaire doit également être évalué. Une faiblesse peut en effet avoir trait à un contrôle de gestion important ; si les objectifs de contrôle ne peuvent être atteints au moyen de procédures d'audit alternatives, cela aura un impact sur la portée du rapport.

La communication écrite des faiblesses significatives du contrôle interne à la direction et à l'organe de gestion est également requise par les normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing*, normes ISA)⁽³⁾.

Ainsi, conformément à la norme ISA 260⁽⁴⁾, le réviseur d'entreprises a certaines obligations de communiquer avec l'organe de gestion concernant ses constatations importantes découlant d'un audit des comptes annuels. Cela inclut les faiblesses significatives du contrôle interne identifiées, qui, conformément à la norme ISA 265, doivent être communiquées. Le réviseur d'entreprises est, en effet, tenu d'acquérir une connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit lors de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives (norme ISA 315⁽⁵⁾, paragraphe 12). En principe, la norme ISA 260 vise uniquement la communication avec l'organe de gestion et non pas avec la direction (paragraphe 1), à moins que la direction joue un rôle dans la gestion de l'entité.

Conformément à la norme ISA 265⁽⁶⁾, le réviseur d'entreprises doit communiquer par écrit, et en temps opportun, à l'organe de gestion les faiblesses significatives du contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit. Il doit également les communiquer par écrit à la direction, à moins que cela ne soit inapproprié en la circonstance. Conformément au paragraphe A19 de la norme ISA 265, le niveau hiérarchique approprié de la direction est généralement celui qui a la responsabilité et l'autorité d'évaluer les faiblesses du contrôle interne et l'autorité pour prendre les mesures correctives nécessaires. Une faiblesse du contrôle interne est significative lorsque cette faiblesse, ou un ensemble de faiblesses, est, selon le jugement professionnel du réviseur d'entreprises, suffisamment importante pour porter à l'attention de l'organe de gestion (norme ISA 265, paragraphe 6 (b)). Le caractère significatif d'une faiblesse ou d'un ensemble de faiblesses du contrôle interne dépend non seulement du fait qu'une faiblesse dans les comptes annuels soit réellement survenue, mais aussi de la possibilité qu'elle puisse survenir, ainsi que de son importance potentielle (norme ISA 265, paragraphe A5). La législation ou la réglementation peut exiger que les réviseurs d'entreprises actifs dans le secteur public rendent compte des faiblesses du contrôle interne, quelle que soit l'importance des incidences potentielles de ces faiblesses.

⁽³⁾ Pour un aperçu de la traduction des normes ISA applicables en Belgique : http://www.ibr-ire.be/fr/reglementation/normes_et_recommandations/normes_isa/Pages/default.aspx.

⁽⁴⁾ Norme ISA 260, Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

⁽⁵⁾ Norme ISA 315, Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.

⁽⁶⁾ Norme ISA 265, Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction, paragraphes 9 et 10.

Il est également possible qu'il soit prévu de rendre compte de questions liées au contrôle interne, tels les contrôles liés au respect des textes d'autorités législatives et des réglementations (norme ISA 265, paragraphe A27).

Enfin, il convient de relever que la norme ISA 260 prévoit l'obligation de communiquer les faiblesses *significatives*, mais laisse ouverte la possibilité de communiquer d'autres faiblesses. L'arrêté sur l'audit unique n'utilise pas le terme « significatif » et semble dès lors avoir un champ d'application plus large.

B. Inefficacités constatées

Alors que la norme ISA 260 n'impose pas l'obligation de signaler les inefficacités, l'arrêté sur l'audit unique prévoit expressément que les inefficacités doivent être mentionnées dans la lettre de recommandations. Indépendamment du fait que le terme « inefficacités » n'est pas défini et qu'il ne s'agit pas d'un audit de la performance, le terme « efficacité » y est très similaire. L'évaluation des trois E – efficacité, efficacité et économie – se fait par la Cour des comptes. Ces éléments se retrouvent dans la définition donnée par INTOSAI, l'organisation coordinatrice internationale des cours des comptes, dans la norme ISSAI 3100 ⁽⁷⁾, ainsi que dans la loi organique de la Cour des comptes ⁽⁸⁾.

L'arrêté sur l'audit unique impose l'obligation de faire rapport dans la lettre de recommandations sur un certain nombre de constatations que le commissaire estime pertinentes de communiquer à la direction. Le Conseil de l'IRE estime que de l'article 9 de l'arrêté sur l'audit unique il ne découle aucune obligation de recherche active dans le chef du réviseur d'entreprises d'éventuelles inefficacités. Les inefficacités identifiées à la suite de l'audit doivent toutefois être communiquées.

L'efficacité porte sur la question de savoir si les ressources mises en œuvre sont utilisées de manière optimale ou adéquate : aurait-on pu obtenir le même résultat avec moins de ressources ou de meilleurs résultats avec les mêmes ressources (en termes de qualité et de quantité des résultats) ? En d'autres termes, il s'agit de l'efficacité de l'utilisation des ressources humaines, financières ou autres et de l'examen des systèmes d'information, de mesure de la performance, ainsi que l'analyse des procédures utilisées par unité pour remédier aux insuffisances décelées.

⁽⁷⁾ Norme ISSAI 3100, Lignes directrices sur l'audit de la performance : principes fondamentaux.

⁽⁸⁾ I. DESOMER, V. PUT et E. VAN LOECKE, « Audit de performance réalisé par la Cour des Comptes » in Éd., « *L'audit (de performance) dans les secteurs public et non marchand* », ICCI, Maklu, 2013-2, p. 45, n° 117.

Pour identifier d'éventuelles inefficacités, le réviseur d'entreprises n'est pas censé effectuer une recherche active. Il est recommandé de faire preuve de souplesse et de pragmatisme dans le choix des méthodes. L'identification d'une inefficacité ne peut être que d'importance relative. Le manque de rentabilité n'est immédiatement visible que dans des cas exceptionnels. Chaque méthode utilisée par le réviseur d'entreprises doit s'inscrire dans le cadre de la mission d'analyse financière et d'élaboration de l'information financière.

Dans ce cadre, il peut être renvoyé utilement aux normes ISSAI 3000 ⁽⁹⁾ et ISSAI 3100 ⁽¹⁰⁾. Il y est clairement indiqué que les méthodes utilisées varient en fonction de l'audit.

C. Infractions à d'autres textes réglementaires qui ont eu ou pourraient avoir des conséquences financières pour l'entité

Une fois de plus, l'arrêté sur l'audit unique va au-delà de ce qui est requis par la norme ISA 260. Lors de son évaluation des risques, le réviseur d'entreprises devra réserver une place à part entière à cette question de la conformité.

« Autres » textes réglementaires comprennent la réglementation autre que le décret des comptes et ses arrêtés d'exécution. Il s'agit entre autres de la réglementation sur les marchés publics et la législation environnementale. Ces textes réglementaires peuvent être très différents et sont spécifiques à chaque entité contrôlée.

Pour plus de bases théoriques, il peut être fait référence aux normes ISSAI 4000 ⁽¹¹⁾, 4100 ⁽¹²⁾ et 4200 ⁽¹³⁾.

3. Lignes directrices pour l'élaboration de la lettre de recommandations

Le « *Leidraad Interne Controle / Organisatiebeheersing* » précité indique au moyen de quelques thèmes les éléments indispensables à un bon contrôle de gestion de l'organisation. Par conséquent, ces thèmes serviront de base pour l'élaboration de la lettre de recommandations. Le Conseil de l'IRE reprend ci-dessous quelques principes de base concernant la lettre de recommandations visée à l'article 9, § 7 de l'arrêté sur l'audit unique.

⁽⁹⁾ Norme ISSAI 3000, Lignes directrices pour la mise en œuvre des normes de vérification de résultats.

⁽¹⁰⁾ Norme ISSAI 3100, Lignes directrices sur l'audit de la performance : principes fondamentaux.

⁽¹¹⁾ Norme ISSAI 4000, Introduction générale aux lignes directrices sur les audits de conformité.

⁽¹²⁾ Norme ISSAI 4100, Lignes directrices sur les audits de conformité dissociés des audits d'états financiers.

⁽¹³⁾ Norme ISSAI 4200, Lignes directrices sur les audits de conformité associés à un audit d'états financiers.

1. Caractère confidentiel de la lettre de recommandations

La lettre de recommandations indiquera qu'il s'agit d'un document strictement confidentiel, destiné à la direction et à l'organe de gestion de l'entité flamande. Le Conseil de l'Institut estime que juridiquement, la lettre de recommandations est un document unilatéral et confidentiel, émanant du réviseur d'entreprises et adressé à l'organe de gestion. Dès lors, elle est protégée par l'article 8.1. de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ainsi que par le secret professionnel du réviseur d'entreprises.⁽¹⁴⁾

Toutefois, l'article 50, § 2/1 du décret des comptes prévoit que le secret professionnel du réviseur d'entreprises ne s'applique pas aux informations échangées sur la stratégie et le planning de l'audit, sur le monitoring et l'analyse des risques, sur le contrôle et le rapportage et sur les méthodes de contrôle, par le réviseur d'entreprises avec la Cour des Comptes et l'agence Audit Flandre (*Audit Vlaanderen*) au sujet d'entités de l'Autorité flamande relevant de leur domaine de contrôle commun. Une exception est également prévue quant à la transmission, à la Cour des Comptes et à l'agence Audit Flandre (*Audit Vlaanderen*), d'informations provenant de documents de travail du réviseur d'entreprises au sujet d'entités de l'autorité flamande relevant de leur domaine de contrôle commun.

Doit également être indiqué que le réviseur d'entreprises donne son accord pour que le document soit transmis sur une base confidentielle à la Cour des comptes et à Audit Flandre (*Audit Vlaanderen*).

Les exceptions au secret professionnel du réviseur d'entreprises ne changent rien au fait que la direction et l'organe de gestion sont les seuls destinataires de la lettre de recommandations.

La Cour des comptes et Audit Flandre (*Audit Vlaanderen*) veilleront à ce qu'ils ne participent pas à une violation indirecte du secret professionnel du réviseur d'entreprises, par exemple en reprenant des citations de la lettre de recommandations.

2. Informations contextuelles

Le réviseur d'entreprises doit inclure des informations suffisantes pour permettre à l'organe de gestion et à la direction de comprendre le contexte dans lequel la communication est faite. Conformément au paragraphe 11 de la norme ISA 265, le réviseur d'entreprises doit expliciter que :

- a) l'objectif de l'audit qui lui est assigné est d'exprimer une opinion sur les comptes annuels ;

⁽¹⁴⁾ IRE, *Rapport annuel*, 2006, p. 90.

- b) l'audit comprend la prise en considération du contrôle interne relatif à l'établissement des comptes annuels en vue de permettre de définir des procédures d'audit qu'il considère appropriées en la circonstance, mais non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ; et
- c) les sujets qui sont communiqués se limitent aux faiblesses qu'il a relevées au cours de l'audit et dont il a conclu qu'elles étaient suffisamment importantes pour mériter d'être communiquées à l'organe de gestion.

3. Communication des faiblesses constatées

L'article 9 de l'arrêté sur l'audit unique exige que la communication ne porte pas seulement sur les faiblesses constatées en matière de gestion organisationnelle mais également sur les inefficacités constatées et les infractions à d'autres textes réglementaires qui ont eu ou pourraient avoir des conséquences financières pour l'entité.

Le réviseur d'entreprises doit fournir une description claire de chaque faiblesse constatée, en fonction du degré de classification, ainsi que préciser les lois et règlements auxquels l'entité flamande aurait dû se conformer lors de la conception des contrôles. En outre, le réviseur d'entreprises devra clairement décrire les incidences potentielles de la faiblesse. Il convient de décrire les incidences potentielles d'un point de vue financier et non financier, mais elles ne doivent pas être quantifiées.

En ce qui concerne ce dernier point, l'évaluation de la maturité permet d'attribuer un niveau de classification aux faiblesses identifiées et aux constatations d'audit. Ainsi, une classification peut être faite allant de grandes faiblesses significatives qui peuvent avoir une incidence importante sur la réalisation des objectifs fixés par l'entité (niveau 1), aux constatations ayant un impact significatif sur l'environnement de contrôle (visant l'attitude de la direction à l'égard des risques) (niveau 2), ainsi qu'aux constatations moins importantes qui, selon le jugement professionnel du réviseur d'entreprises, doivent toutefois être soulignées (niveau 3).

4. Recommandations

Le réviseur d'entreprises inclut ses suggestions concernant les mesures à envisager pour remédier aux faiblesses constatées, les actions prises ou envisagées par la direction, et mentionne, si nécessaire, s'il a, ou non, entrepris une vérification quelconque pour s'assurer que les actions de la direction ont été, ou non, mises en œuvre.

Les recommandations devraient permettre à la direction de remédier aux incidences (potentielles) de la faiblesse identifiée ou de les réduire à un niveau acceptable.

Le cas échéant, le réviseur d'entreprises peut indiquer les avantages liés à la mise en œuvre de ses recommandations. La mise en balance des coûts et des avantages de la mise en œuvre de mesures correctives relève toutefois exclusivement de la responsabilité de l'organe de gestion et de la direction.

5. Réponses de la direction

La direction mentionnera clairement dans quelle mesure elle est d'accord ou en désaccord avec les constatations du réviseur d'entreprises et en indique les raisons.

6. Communication des faiblesses communiquées au cours d'une période précédente

Le Conseil de l'Institut estime qu'il est recommandé que le réviseur d'entreprises inclut dans la lettre de recommandations les faiblesses communiquées au cours d'une période précédente. Il est à noter que l'incapacité de la part de la direction de remédier aux faiblesses du contrôle interne qui avaient été précédemment communiquées peut conduire à une faiblesse significative qui devra être communiquée à l'organe de gestion. Cela relève du jugement professionnel du réviseur d'entreprises.

7. Organisation administrative et comptable visant à l'élaboration de rapports financiers

En vertu du décret des comptes et de l'arrêté sur l'audit unique, le réviseur d'entreprises est censé accorder une attention particulière à l'organisation administrative et comptable visant à l'élaboration de rapports financiers. Le réviseur d'entreprises doit en évaluer le caractère adéquat et le fonctionnement efficace. Dans les modèles de rapport élaborés par l'ICCI il est indiqué que le réviseur d'entreprises mentionne dans son rapport que lors de la réalisation de son évaluation des risques, il a pris en compte le caractère adéquat et le fonctionnement de l'organisation administrative et comptable visant à l'élaboration de rapports financiers, sans pour autant exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne de l'entité. Le réviseur d'entreprises doit évaluer l'impact des réflexions concernant le caractère adéquat et le fonctionnement de l'organisation administrative et comptable visant à l'élaboration de rapports financiers. Si ces réflexions n'affectent pas l'opinion sur l'image fidèle des comptes annuels, conformément au décret des comptes et aux arrêtés d'exécution, et qu'elles sont pertinentes à la compréhension que les utilisateurs ont du contrôle, des responsabilités du réviseur d'entreprises ou du rapport d'audit, le réviseur d'entreprises devra inclure ces réflexions dans un paragraphe relatif à d'autres points à la fin de la première partie du rapport.

Le réviseur d'entreprises évalue si les observations éventuelles à cet égard doivent être intégrées dans son rapport ou plutôt dans la lettre de recommandations. Le Conseil de l'Institut estime que les observations significatives doivent en tout cas être intégrées dans le rapport et que les

observations de moindre importance doivent au moins être mentionnées dans la lettre de recommandations.

4. Destinataire de la lettre de recommandations

Les normes ISA 260 et ISA 265 prévoient que la lettre de recommandations soit adressée aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, ce qui se traduit librement par « organe de gestion ». Le paragraphe 11 de la norme ISA 260 exige que le réviseur d'entreprises détermine la/les personne(s) concernée(s) avec laquelle/lesquelles il va communiquer au sein de la structure de gouvernement d'entreprise de l'entité. Dans le secteur public, les tâches liées au gouvernement d'entreprise peuvent exister à plusieurs niveaux organisationnels et dans plusieurs fonctions (c'est-à-dire verticalement ou horizontalement). Il peut donc y avoir des cas où plusieurs groupes distincts sont identifiés comme les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Ni le décret des comptes, ni l'arrêté sur l'audit unique ne constituent une réponse définitive à la question de savoir à qui la lettre de recommandations doit être adressée. Il est dès lors possible d'élaborer plusieurs lettres de recommandations en fonction du sujet.

Enfin, le Conseil de l'Institut souhaite préciser que la lettre de recommandations s'inscrit dans la logique du rapport d'audit et doit donc être finalisée en même temps.

Ci-joint vous trouverez un exemple de lettre de recommandations.

Nous vous prions d'agréer, chère Consœur, cher Confrère, l'expression de nos salutations confraternelles.



Daniel KROES
Président

Annexe à la circulaire 2014/04 – exemple de lettre de recommandations

CONFIDENTIEL

A la direction

[..]

Lettre de recommandations 20XO

Madame,
Monsieur,

Nous avons procédé au contrôle du rapport annuel de la personne morale flamande _____ pour l'exercice clos le 31 décembre 20 __, établi sur la base du décret des comptes et de ses arrêtés d'exécution.

A la suite de nos travaux d'audit, plusieurs constatations ont été faites que nous jugeons nécessaires et utiles de vous en informer.

Dans le cadre du concept de l'audit unique tel que repris dans le décret des comptes et précisé dans l'arrêté sur l'audit unique, le réviseur d'entreprises transmet annuellement une lettre de recommandations à la Cour des comptes et à l'Audit Flandre (*Audit Vlaanderen*). Toutefois, la communication de cette lettre ne porte pas préjudice à l'obligation des autres acteurs de contrôle dans le cadre de l'audit unique en vue d'évaluer dans quelle mesure et sous quelles conditions ceux-ci reprennent les observations formulées et souscrivent au niveau alloué. En d'autres termes, le fait qu'un point a été repris dans la lettre de recommandations ne porte pas atteinte à l'obligation de chaque acteur de contrôle de décider, sous sa propre responsabilité, d'intérioriser ce point ou non.

Les questions signalées dans cette lettre de recommandations sont limitées aux faiblesses identifiées au cours de notre contrôle. La prise en compte du contrôle interne ne vise pas à identifier toutes les déficiences importantes du contrôle interne, ni toutes les faiblesses significatives, de sorte qu'aucune garantie ne puisse être donnée que toutes les déficiences, les déficiences importantes ou les faiblesses significatives ont été identifiées. Toutefois, nous avons identifié quelques faiblesses du contrôle interne que nous considérons comme significatives. Nos observations ne peuvent pas être considérées comme limitatives. La même limitation s'applique également à l'égard des réflexions que nous formulons ci-dessous concernant les inefficacités constatées et les infractions à d'autres textes réglementaires qui ont eu ou pourraient avoir des conséquences financières pour l'entité.

Nous avons classifié nos constatations et les recommandations qui en découlent comme suit :

I. Gestion organisationnelle

Observations concernant la gestion organisationnelle selon la classification du « *Leidraad Interne Controle / Organisatiebeheersing* »

Nos constatations sont classifiées comme suit :

- Niveau I : grandes faiblesses significatives qui peuvent avoir une incidence importante sur la réalisation des objectifs que vous vous êtes fixés – indiquées en rouge ;
- Niveau II : constatations ayant un impact significatif sur l'environnement de contrôle (visant l'attitude de la direction à l'égard des risques) – indiquées en orange ;
- Niveau III : constatations moins importantes qui, selon nous, doivent être soulignées – indiquées en jaune.

II. Inefficacités constatées

III. Infractions à d'autres textes réglementaires qui ont eu ou pourraient avoir des conséquences financières pour l'entité

Nous sommes bien sûr disposés à discuter ces constatations et recommandations avec vous.

Cette lettre de recommandations est destinée exclusivement à l'information de et à l'utilisation par la direction et l'organe de gestion de [l'entité flamande] et relève du secret professionnel du réviseur d'entreprises. Nous donnons notre accord pour que ce document soit transmis sur une base confidentielle à la Cour des comptes et à Audit Flandre (*Audit Vlaanderen*). Cette lettre de recommandations n'est pas destinée à être utilisée par des personnes autres que les parties désignées.

Nous vous prions d'agréer, Madame, Monsieur, l'expression de nos sincères salutations.

Cabinet de révision XYZ

Nom

Réviseur d'entreprises

I. Faiblesses constatées en matière de gestion organisationnelle

1. Gestion des objectifs, du processus et des risques

[Décrivez les lois et règlements auxquels l'entité flamande doit se conformer lors de la conception des contrôles.]

1. Faiblesses identifiées

[Donnez une description claire de la faiblesse constatée en matière de gestion organisationnelle découlant du non-respect des lois et règlements décrits ci-dessus. Liez chaque faiblesse identifiée au niveau de classification I, II ou III moyennant l'évaluation de la maturité.]

2. Incidences (potentielles) des faiblesses identifiées

[Décrivez les incidences (potentielles) des faiblesses identifiées aussi bien du point de vue financier que non financier.]

3. Recommandations

[Formulez des recommandations pratiques concernant les faiblesses identifiées décrites au point 1.1. Ces recommandations devraient permettre à la direction de remédier aux incidences (potentielles) décrites au point 1.2. ou de les réduire à un niveau acceptable.]

4. Réponses de la direction

[Décrivez les réponses de la direction ainsi que les raisons indiquées par la direction pour justifier son accord ou désaccord.]

2. Gestion des parties prenantes

3. Suivi

4. Structure organisationnelle

5. Gestion des ressources humaines (GRH)

6. Culture organisationnelle

7. Information et communication

8. **Gestion financière**
9. **Gestion d'installations**
10. **Technologies de l'information et de la communication (TIC)**
11. **Gestion du changement (le cas échéant)**

II. Inefficacités constatées

[Décrivez les ressources déployées par l'entité flamande ainsi que le résultat souhaité.]

1.1. Inefficacités constatées

[Donnez une description claire des inefficacités constatées découlant de l'utilisation non optimale des ressources décrites ci-dessus.]

1.2. Incidences (potentielles) des inefficacités identifiées

[Décrivez les incidences (potentielles) des inefficacités identifiées d'un point de vue qualitatif et quantitatif.]

1.3. Recommandations

[Formulez des recommandations pratiques concernant les inefficacités constatées décrites au point 1.1. Ces recommandations devraient permettre à la direction de remédier aux incidences (potentielles) décrites au point 1.2. ou de les réduire à un niveau acceptable.]

1.4. Réponses de la direction

[Décrivez les réponses de la direction ainsi que les raisons indiquées par la direction pour justifier son accord ou désaccord.]

III. Infractions à d'autres textes réglementaires qui ont eu ou pourraient avoir des conséquences financières pour l'entité

[Décrivez les autres textes réglementaires à respecter par l'entité flamande]

1.1. Infractions

[Donnez une description claire des infractions à d'autres textes réglementaires qui ont eu ou pourraient avoir des conséquences financières pour l'entité telles que décrites ci-dessus.]

1.2. Conséquences financières (potentielles) des infractions

[Décrivez les conséquences financières (potentielles) des infractions.]

1.3. Recommandations

[Formulez des recommandations pratiques concernant les infractions décrites au point 1.1. Ces recommandations devraient permettre à la direction de remédier aux incidences (potentielles) décrites au point 1.2. ou de les réduire à un niveau acceptable.]

1.4. Réponses de la direction

[Décrivez les réponses de la direction ainsi que les raisons indiquées par la direction pour justifier son accord ou désaccord.]

Faiblesses communiquées au cours d'une période précédente

Indication de la période précédente	Faiblesse identifiée	Recommandations	État de la mise en œuvre	Commentaires
<i>[Indiquez la période ayant fait l'objet de l'audit, de préférence par ordre chronologique.]</i>	<i>[Reprenez brièvement les mentions de la lettre de recommandations concernée.]</i>	<i>[Reprenez brièvement les recommandations concernant la faiblesse formulées dans la lettre de recommandations concernée.]</i>	<i>[Indiquez « OUI » – si la recommandation a été intégralement mise en œuvre ; « NON » – si la recommandation n'a pas (encore) été mise en œuvre ; « PARTIELLEMENT » – si la mise en œuvre de la recommandation a été lancée mais pas encore finalisée.]</i>	<i>[Si nécessaire, commentez les catégories NON » et « PARTIELLEMENT »].</i>