



## COMMUNICATION<sup>1</sup> 2016/03 DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Le Président

Correspondant  
sg@ibr-ire.be

Notre référence  
FM/FV/Sha

Votre référence

Date  
20/04/2016

Chère Consœur,  
Cher Confrère,

**Concerne : Exercice de la mission en qualité de commissaire ou de réviseur d'entreprises dans les organisations non gouvernementales de développement agréées, ainsi que les missions ponctuelles de contrôle dans les mêmes organisations**

Cette communication remplace la communication du 3 juin 2015 et concerne les exercices comptables 2015 et 2016.

### **1. Introduction**

La présente communication du Conseil de l'IRE a pour but de commenter différents aspects de l'exercice de la mission en qualité de commissaire ou de réviseur d'entreprises dans les organisations non gouvernementales de développement agréées (ci-après ONG), tel que prévu par les réglementations belges de subventionnement des ONG tout en mettant en évidence certains aspects liés aux normes internationales d'audit en vigueur.

---

<sup>1</sup> Les communications sont de nature informative et ne revêtent pas de caractère contraignant (Rapport au Roi, A.R. 21 avril 2007, *M.B.* 27 avril 2007, p. 22890). Les communications sont des documents qui contiennent des renseignements d'ordre purement informatif, tels qu'une description des techniques d'audit ou d'une obligation légale, réglementaire ou normative relative au métier de réviseur d'entreprises. Les communications ne peuvent pas contenir des avis ou des opinions du Conseil de l'Institut. De même, elles ne peuvent pas porter sur des questions déontologiques.



**Cette communication concerne les exercices comptables 2015 et 2016.**

Les référentiels et les modèles de rapport ont été fondamentalement revus pour tenir compte de l'abrogation des normes générales de révision et de l'obligation de se conformer à un cadre normatif adéquat pour l'exécution de la mission et l'établissement du rapport.

**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, à la connaissance de l'IRE, 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, modifié à diverses reprises, relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines associations sans but lucratif, associations internationales sans but lucratif et fondations ;
- la loi du 19 mars 2013 relative à la Coopération belge au Développement
- 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, modifié par l'arrêté ministériel du 24 janvier 2008, 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.



La loi du 9 janvier 2014 relative à la Coopération au Développement apporte des modifications fondamentales :

- Abrogation avec effet au 1er janvier 2017 des arrêtés royaux ci-dessus des 14 décembre 2005 et 24 septembre 2006 ainsi que l'arrêté ministériel du 30 mai 2007 ;
- Modification de l'arrêté royal du 24 septembre 2006, entre autre en portant à la date maximale du 31 décembre 2016 la durée des agréments des programmes et projets.
- Modifications de la loi du 19 mars 2013 relative à la Coopération au Développement

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 Coopération au Développement et Aide humanitaire (ci-après DGD), les documents administratifs suivants<sup>2</sup> doivent également être pris en compte :

- pour les programmes subsidiés en vertu de l'A.R. du 24 septembre 2006, la directive de la DGD 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 DGD sur les aspects comptables et financiers des *projets*, reprise également en annexe des arrêtés ministériels concernés ;
- pour les programmes et projets subsidiés par la DGD, le guide pour l'utilisation, la justification et le contrôle des subsides, auquel les directives précitées renvoient.

---

<sup>2</sup> Disponibles sur les sites suivants :

[http://www.ibr-ire.be/fra/vorming\\_studiedagen\\_archief.aspx?item=6427](http://www.ibr-ire.be/fra/vorming_studiedagen_archief.aspx?item=6427)  
<http://www.acodev.be/spip.php?article452>



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

Le réviseur d'entreprises peut être amené à délivrer différents rapports dans les ONG en fonction de la mission qu'il accomplit :

- 1) Mission de commissaire dans les ONG : rapport établi conformément aux normes ISA ;
- 2) Mission sur le modèle 1 réalisée selon l'annexe 1 de la présente communication, basée sur l'ISRS 4400 avec des termes de référence adaptés et un « rapport d'observations factuelles des dépenses subventionnées d'une organisation non gouvernementale de développement (ONG) dans le cadre d'un contrat de subvention de la Direction Générale Coopération au développement et Aide humanitaire (ci-après DGD) ».
- 3) Autre mission de vérification, réalisée à la demande du client, comme par exemple sur le(s) modèle(s) 3 et/ou autres, selon l'annexe 2 de la présente communication, basée sur l'ISRS 4400 avec des termes de référence adaptés et un « rapport d'observations factuelles des dépenses subventionnées d'une organisation non gouvernementale de développement (ONG) dans le cadre d'un contrat de subvention de la Direction Générale Coopération au développement et Aide humanitaire (ci-après DGD) ».

S'il est nommé commissaire, il fera rapport sur les comptes annuels (conformément aux Normes internationales d'audit) et sur le respect de la loi et des statuts (conformément à la Norme complémentaire aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique), 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). Un exemple de rapport de commissaire dans les associations figure en annexe 3 de la Norme complémentaire aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique.

Si le réviseur est nommé commissaire dans une ONG qui reçoit des subsides de la DGD, il doit en outre remettre un rapport sur le modèle 1 de la DGD (voir l'annexe 1 avec les termes de références et le modèle de rapport).

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 spécifique établie en prenant en considération la norme ISA 210, en précisant notamment l'objet, les devoirs de chaque partie et la rémunération. Le rapport et les termes de référence relatifs au modèle 1 seront les mêmes que pour l'exécution de la mission complémentaire du commissaire décrite ci-dessus (voir annexe 1).



Si à la demande de son client, le réviseur d'entreprises (commissaire ou non) est appelé à établir un rapport sur les autres modèles DGD (modèle 3 et/ou autres), il conviendra alors de prévoir une mission spécifique, à réaliser selon l'annexe 2 de la présente communication.

Il convient de préciser que les missions prévues par la réglementation applicable, y compris celles relatives aux modèles 1 et autres, 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 soumis à des conditions strictes et notamment à la désignation obligatoire d'un commissaire parmi les membres de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises<sup>3</sup>, 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<sup>er</sup>, 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;

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



- 7.300.000 euros de total des recettes<sup>4</sup> (hors recettes exceptionnelles et hors TVA) ;
- 3.650.000 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).

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 DGD). 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 DGD), 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.

---

<sup>4</sup> Le terme « recettes » doit, selon le Conseil de l'IRE, être interprété dans le sens de « produits ».



## **6. La mission du réviseur d'entreprises en qualité de 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 en respectant les normes internationales d'audit (ISA) et la norme complémentaire aux normes internationales d'audit (ISA) applicables en Belgique.

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 internationales d'audit s'appliquent également à la mission de contrôle des comptes annuels du commissaire dans les ONG.

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

### *6.2. Le contrôle de la justification des subventions - généralités*

Dans le cadre de l'audit des comptes annuels, le commissaire sera attentif à auditer, selon les normes 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 exprimant une opinion sur 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 DGD, 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 DGD (lequel comprend une liste de dépenses en principe inéligibles).

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 dans un paragraphe d'"Autres points", figurant après le paragraphe consacré à l'opinion. 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 de l'audit des comptes annuels, il est difficile pour le réviseur d'entreprises d'exprimer une opinion non modifiée (opinion avec réserve ou abstention d'opinion).

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 commissaire exprimera en principe une opinion avec réserve ou, en cas d'effet diffus sur les comptes annuels, une abstention d'opinion;
- 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 un paragraphe d'"Autres points" figurant après le paragraphe d'opinion. 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 DGD n'étaient au demeurant pas finalisés. » ;
- si tous les documents justificatifs des subsides sont finalisés : le commissaire peut émettre un rapport avec une opinion non modifiée, 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 DGD, et parfois aussi en matière de « programmes ».

Dans cette hypothèse, l'examen de ces documents par le réviseur, dont il est question ci-avant, portera normalement sur les documents afférents aux périodes clôturées en même temps ou antérieurement aux comptes annuels. Lors de l'obtention d'éléments probants suffisants et appropriés, 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.

Lorsque le réviseur recueille des éléments probants suffisants et appropriés concernant les subsides comptabilisés, il peut, suivant son jugement professionnel, mentionner dans un paragraphe d'« Autres points », figurant





après le paragraphe d'opinion, le texte exemplatif suivant : « 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 point est considéré comme fondamental pour la compréhension des comptes annuels par le lecteur et que ce point a été décrit de façon adéquate dans l'annexe des comptes annuels, le réviseur pourra mentionner un paragraphe d'observation figurant juste après l'opinion mais avant un paragraphe éventuel d'« Autres points ».

Si le réviseur est dans l'incapacité de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant les subsides comptabilisés et quant à la capacité de l'ONG à ultérieurement justifier les subventions enregistrées en produits, un rapport non modifié ne pourra pas être émis. Cette situation pourrait également consister en une incertitude significative quant à la continuité d'exploitation de l'ONG. Le commissaire en évaluera les conséquences sur son rapport sur les comptes annuels (cf. ISA 570 Continuité de l'exploitation).

Enfin, 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 DGD

Le rôle du commissaire dans les ONG ne se limite pas à exprimer son opinion sur les comptes annuels. Il doit également signer et établir un rapport sur le modèle 1 du rapport financier de l'ONG destiné à la DGD.

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 propre<sup>5</sup>.

Pour l'exécution de cette mission, le groupe de travail constitué à cet effet au sein de l'IRE a établi un modèle de termes de références et de rapport de constatation de faits (basé sur le référentiel ISRS 4400) qui a été agréé par la

---

<sup>5</sup> 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.



DGD après concertation avec les fédérations d'ONG. Il s'agit dans ce cas non pas d'un rapport d'audit mais bien d'un rapport d'observations factuelles des dépenses subventionnées d'une organisation non gouvernementale de développement (ONG) dans le cadre d'un contrat de subvention de la Direction Générale Coopération au développement et Aide humanitaire (ci-après DGD).

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

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.

#### *6.3bis Le rapport sur les autres modèles de la DGD*

En accord avec la DGD, dans l'attente de l'adaptation de la législation relative au subventionnement des ONG, le rapport sur les autres modèles DGD doit faire l'objet d'une demande spécifique au commissaire ou à un réviseur d'entreprises, ce type de mission n'étant actuellement pas requis par la DGD pour les années 2015 et 2016.

Pour l'exécution de cette mission, le groupe de travail constitué à cet effet au sein de l'IRE a établi un modèle de termes de références et de rapport de constatation de faits (basé sur le référentiel ISRS 4400), proposé en annexe 2, qui a été agréé par la DGD après concertation avec les fédérations d'ONG. Il s'agit dans ce cas non pas d'un rapport d'audit mais bien d'un rapport d'observations factuelles des dépenses subventionnées d'une organisation non gouvernementale de développement (ONG) dans le cadre d'un contrat de subvention de la Direction Générale Coopération au développement et Aide humanitaire (ci-après DGD).

#### *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 résultat<sup>6</sup>, par pays et par partenaire. Et le rapport financier à la DGD doit indiquer, outre

---

<sup>6</sup> La parenthèse figurant à ce sujet dans les directives de la DGD, 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.



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 présente communication comprend en fin du point 5 une exigence similaire pour les « ONG projets », quoiqu'allégée.

#### *6.5. Pièces justificatives*

Il convient de préciser que la fonction du commissaire implique qu'il effectue un audit 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 exprimer une opinion modifiée s'il n'obtient pas suffisamment d'éléments probants suffisants et appropriés sur le fait que les subventions utilisées par les partenaires peuvent être valablement justifiées.

Le commissaire sera particulièrement attentif aux dispositions de l'ISA 500 (Eléments probants).

Plus particulièrement, notons que le commissaire doit accorder une attention particulière à la qualité des pièces justificatives des subventions. Les ONG subventionnées par la DGD 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).

Pour les dépenses faites par un partenaire<sup>7</sup> ou par une représentation<sup>8</sup> de l'ONG, l'ONG doit, selon les directives de la DGD:

<sup>7</sup> 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<sup>er</sup>, 9<sup>o</sup>, de l'A.R. du 24 septembre 2006).

<sup>8</sup> 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



- 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'ONG<sup>9</sup>. Le réviseur sera amené si nécessaire 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.

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

---

informer la DGD 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).

<sup>9</sup> 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.



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<sup>er</sup> de l'A.R. du 19 décembre 2003 et de l'article 2, 8<sup>o</sup>, 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, conformément aux dispositions de la norme ISA 600, le réviseur d'entreprises « *identifiera et évaluera 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 groupe<sup>10</sup>.

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 DGD, 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 :

- le bilan et le compte de résultats 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.

<sup>10</sup> La norme ISA 600 est disponible sur le site de l'IRE –  
[http://www.ibr-ire.be/fra/documentatie\\_vertalingen\\_ISA.aspx](http://www.ibr-ire.be/fra/documentatie_vertalingen_ISA.aspx).



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 DGD.

A défaut d'audit local correctement exécuté et tenant compte de l'analyse des risques effectuée par le réviseur, le commissaire devra :

- en ce qui concerne les activités à l'étranger de l'ONG et de ses représentations, procéder à un audit 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'audit 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 suffisamment d'éléments probants 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 et que cet impact n'a pas un caractère diffus sur les comptes annuels,



il lui faudra adapter son opinion sur les comptes annuels (opinion avec réserve). Si les techniques d'audit développées à l'égard des dépenses concernées ne lui permettent pas de recueillir les éléments probants suffisants et appropriés à leur sujet, et que ces dépenses représentent un élément essentiel des comptes annuels (caractère diffus), il sera dans l'impossibilité d'exprimer une opinion (abstention d'opinion) plutôt qu'une opinion avec réserve.

C. Communication dans le rapport du commissaire de l'utilisation de rapports d'audit des partenaires ou représentations de l'ONG à l'étranger

Si le commissaire estime pertinent pour la compréhension par les utilisateurs, de l'audit ou de la responsabilité du commissaire, et conformément à la norme ISA 706 § 8, le commissaire peut considérer nécessaire de communiquer dans son rapport l'utilisation de rapports d'audit des partenaires ou représentations de l'ONG à l'étranger.



Dans ce cas, un paragraphe distinct d' « Autres points » sera mentionné après le paragraphe sur l'opinion. Ce paragraphe ne modifie pas la responsabilité du commissaire quant à l'opinion exprimée sur les comptes annuels.

### **7. La mission de réviseur d'entreprises dans les ONG**

Lorsque le réviseur d'entreprises n'exerce pas sa mission en qualité de commissaire, sa mission dans les ONG consistera en une mission contractuelle dont les objectifs seront fixés entre parties dans la lettre de mission. Selon les objectifs convenus, le réviseur d'entreprises tiendra compte mutatis mutandis des commentaires et suggestions ci-avant.

### **8. Retrait de la communication du 3 juin 2015**

La présente Communication remplace la communication du 3 juin 2015 concernant l'Exercice de la fonction de commissaire dans les organisations non gouvernementales de développement agréées.

Daniel KROES  
Président

Annexes :

Annexe 1 : Modèle de termes de référence et de rapport de constatation de faits concernant le modèle 1

Annexe 2 : Modèle de termes de référence et de rapport de constatation de faits concernant le modèle 3 ou autres modèles.