

Louvain School of Management

Approche d'audit dans le cadre d'une mission de Procédures Convenues (ISRS 4400) : le cas d'un projet financé par la Commission Européenne

Auteur : Samantha COULIBALY
Promoteur : Bénédicte VESSIE
Année académique 2019-2020
Master [120] en sciences de gestion Finalité spécialisée « Revisorat et
Expertise Comptable »

Remerciements

Je tiens à remercier toutes les personnes qui de près ou de loin ont contribué à l'élaboration de ce mémoire en m'apportant une aide aussi bien sur le plan technique que moral.

Je remercie en particulier ma promotrice, Madame Bénédicte Vessié pour l'intérêt qu'elle a porté à ce sujet de mémoire et pour sa disponibilité et sa réactivité.

Je remercie particulièrement mes collègues et supérieurs hiérarchiques pour leur soutien moral et intellectuel.

Tout particulièrement, j'aimerais remercier Monsieur Mikaël Debue pour ses conseils et sa patience tout au long de ce processus de recherche et de rédaction.

Je remercie enfin mon entourage, et tout particulièrement ma mère pour ses encouragements et sa patience.

Résumé

Le métier du Réviseur d'entreprises se caractérise par la variété de ses missions et interventions. Au sein de cette panoplie de missions, le contrôle des états financiers occupe sans doute la plus grande place pour les professionnels et aux yeux du public. Cependant, les autres types de missions ne sont pas pour autant négligeables, certaines devenant même de plus en plus fréquentes. C'est particulièrement le cas des missions basées sur le standard ISRS 4400 que l'on retrouve très souvent dans l'univers des fonds européens ou des subventions. Ces missions de plus en plus nombreuses, ne sont pas réservées qu'aux grands acteurs dans le domaine du revisorat. En effet, de plus en plus d'acteurs de petite taille s'y intéressent et en font des missions récurrentes au sein de leurs activités.

Nous proposons donc de découvrir une mission de type ISRS 4400 à travers l'analyse du déroulement d'une mission de vérification de dépenses dans le cadre d'un financement de projet par l'Union Européenne.

En outre, de nouvelles procédures de vérification ont été adoptées par la Commission Européenne qui impliquent désormais l'utilisation d'une approche par les risques, véritable nouveauté qui n'est pas sans rappeler une certaine démarche ISA. Nous proposerons donc une démarche à suivre au professionnel afin de se conformer aux exigences du bailleur de fonds qu'est l'Union Européenne.

Table des matières

Introduction générale	7
Partie I- Revue de littérature	8
Chapitre 1 : Les normes internationales	9
1.1. L'élaboration des normes internationales.....	9
1.2. La typologie des normes internationales	10
1.3. L'adoption des normes internationales en Belgique	12
1.4. Conclusion.....	13
Chapitre 2 : La norme ISRS 4400 “Engagement to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial information”	14
2.1. Cadre normatif	14
2.2. Les spécificités de la norme ISRS 4400	15
2.2.1. Généralités	15
2.2.2. Objectif.....	15
2.2.3. Principes généraux	16
2.2.4. Définition des termes de la mission	17
2.2.5. Planification, documentation, procédures et éléments probants	17
2.2.6. Rapport	18
2.3. La norme ISRS 4400 révisée	19
2.3.1. Contexte.....	19
2.3.2. Les principaux points sur lesquels portent les changements	20
a) L'intérêt public	20
b) Le jugement professionnel	22
c) L'objectivité et l'indépendance du professionnel.....	23
d) Les constatations faites par le professionnel	26
e) L'acceptation et le maintien de la mission	27
f) L'utilisation des services d'un expert par le professionnel	28
g) Les restrictions concernant le rapport dans le cadre de Procédures convenues.....	29
h) Les autres changements.....	29
2.4. Commentaires.....	31
2.5. Conclusion.....	33
Chapitre 3 : Les projets financés par l'Union Européenne	34
3.1. Types de financements (Aides, subventions, marchés publics, etc.).....	34
3.1.1. Aides.....	34
3.1.2. Prêts, garanties et fonds propres	34
3.1.3. Subventions.....	35

3.1.4.	Prix	35
3.1.5.	Marchés publics	35
3.2.	Aides : Développement et coopération.....	35
3.2.1.	Soutien budgétaire	35
3.2.2.	Subventions ou « grants »	35
3.2.3.	Appels d’offres et les contrats d’approvisionnement.....	36
3.2.4.	Garanties et financement mixte	38
3.2.5.	Les Trust funds ou fonds de placement.....	38
3.3.	Obtenir un financement.....	38
3.3.1.	Candidature et sélection	38
3.3.2.	Convention et paiement.....	39
3.3.3.	Implémentation du projet	39
3.4.	Gestion du projet : Le PRAG	40
3.4.1.	Les termes de référence et les spécifications techniques	41
3.4.2.	Le PRAG 2018 à propos des marchés de service	41
3.5.	Conclusion.....	42
Chapitre 4 : Les Termes de Référence pour la vérification des dépenses		44
4.1.	Les parties au « contrat de vérification »	44
4.2.	Les termes de référence pour la vérification des dépenses selon PRAG 2016	44
4.2.1.	Les conditions qui s’imposent à l’auditeur	44
4.2.2.	L’objet, la raison et le type du mandat.....	44
4.2.3.	Les normes qui régissent la mission	45
4.2.4.	Les procédures à suivre décrites en annexe	45
4.2.5.	Méthode de vérification.....	46
4.3.	Les nouveaux termes de référence selon PRAG 2018	46
4.3.1.	Description du processus de vérification.....	46
4.3.2.	Une analyse des risques	47
4.3.3.	Une vérification par échantillonnage	47
4.3.4.	Une démarche intégrée.....	47
4.4.	Commentaires.....	48
Conclusion de la 1^{ère} partie.....		50
Partie II - Mise en pratique des termes de référence pour la vérification des dépenses du PRAG 2018 sur un projet fictif financé par l’Union Européenne		51
Chapitre 5 : Présentation d’un projet fictif financé par la Commission Européenne		52
5.1.	Généralités et contexte du contrat	52
5.1.	Activités et durée	52

5.2.	Exigences et conditions d'éligibilité	53
5.3.	Livrables et vérification des dépenses.....	53
5.4.	Budget contractuel.....	53
5.5.	Organisation de l'implémentation du contrat	53
5.6.	Conclusion.....	54
Chapitre 6 : Présentation de l'organisation chargée de l'exécution du projet		55
6.1.	Généralités et historique.....	55
6.2.	Expertise	55
6.3.	Personnel chargé de la gestion des projets.....	55
6.4.	Organisation interne et procédures	55
Chapitre 7 : Déroulement du processus de vérification		56
7.1.	Préparation de la vérification	56
7.2.	Mise en œuvre des procédures.....	56
7.2.1.	Compréhension du contexte du mandat.....	57
7.2.2.	Analyse de risque	59
a.	Définition des termes clés	59
b.	Evaluation des risques inhérents.....	61
c.	Evaluation du risque de non-contrôle	62
7.2.3.	Facteurs atténuants	68
7.2.4.	Echantillonnage et sélection	68
7.2.5.	Procédures de vérification liées à l'examen documentaire	70
7.3.	Conclusion.....	73
Chapitre 8 : Conclusion sur les procédures et rapport sur les constatations factuelles.....		74
8.1.	Fin de mission	74
8.1.1.	Récapitulatif du processus de vérification et de la mise en œuvre des procédures	74
8.2.	Structure du rapport	75
8.3.	Conclusion.....	76
Conclusion de la 2^{ème} partie		77
Conclusion générale.....		78
Bibliographie.....		80
Annexes.....		82

Liste des tableaux

Tableau 1 Comparaison entre les missions du Réviseur d'entreprises.....	11
Tableau 2 Summary of the requirements and application material to enhance transparency regarding the practitioner's independence	25
Tableau 3 Dispositions importantes du contrat.....	58
Tableau 4 Risques inhérents identifiés	62
Tableau 5 Annexe 1 des Termes de référence pour la vérification des dépenses : Contexte du mandat/ Informations essentielles.....	65
Tableau 6 Contrôles pertinents identifiés et tests de procédures	67

Liste des illustrations

Figure 1 Modèle de risque d'audit.....	61
--	----

Liste des annexes

Annexe 1 : Norme Internationales de Services Connexe 4400.....	83
Annexe 2 : Exposure Draft – Proposed International Standard on Related Services 4400	84
Annexe 3 : Lettre du Comité belge de concertation du révisorat d'entreprises ASBL au Président de l'Institut des Réviseurs	85
Annexe 4 : Termes de référence pour une vérification des dépenses - PRAG 2016	86
Annexe 5 : Termes de référence pour une vérification des dépenses – PRAG 2018	87

Introduction générale

Le métier du Réviseur d'entreprises se caractérise par la variété de ses missions et interventions. Au sein de cette panoplie de missions, le contrôle des états financiers occupe sans doute la plus grande place pour les professionnels et aux yeux du public. Cependant, les autres types de missions ne sont pas pour autant négligeables, certaines devenant même de plus en plus fréquentes. C'est particulièrement le cas des missions basées sur le standard ISRS 4400 que l'on retrouve très souvent dans l'univers des fonds européens ou des subventions. Ces missions de plus en plus nombreuses, ne sont pas réservées qu'aux grands acteurs dans le domaine du revisorat. En effet, de plus en plus d'acteurs de petite taille s'y intéressent et en font des missions récurrentes au sein de leurs activités.

Nous proposons donc de découvrir une mission de type ISRS 4400 à travers l'analyse du déroulement d'une mission de vérification de dépenses dans le cadre d'un financement de projet par l'Union Européenne. Cependant, l'intérêt de notre étude est surtout d'analyser comment mettre en œuvre les toutes nouvelles procédures de vérifications adoptées pour ce type de mission. Nous verrons en effet, que ces procédures ont connu une réforme assez importante et intéressante qui apporte une nouveauté au travail de l'auditeur.

Nous nous baserons tout d'abord sur les normes à notre disposition pour obtenir une bonne compréhension de ce qui est attendu de l'auditeur. Puis dans un second temps, nous développerons un cas pratique et proposerons une démarche destinée à orienter efficacement les travaux de l'auditeur.

Partie I- Revue de littérature

Dans cette première partie de notre étude, nous souhaitons interroger la littérature à notre disposition afin d'obtenir une bonne compréhension des missions de procédures convenues et de comprendre leur déroulement. Pour ce faire, nous entreprendrons dans un premier temps, de nous familiariser avec les normes internationales, et plus particulièrement la norme ISRS 4400 qui régit les missions de procédures convenues. Nous irons ensuite à la découverte des projets européens, pour enfin comprendre les missions de vérification des dépenses. Tout au long de cette étude, nous effectuerons des commentaires visant à relever les éléments clés qui nous seront utiles pour la deuxième partie de notre travail qui consistera à appliquer la littérature analysée à un cas pratique.

Chapitre 1 : Les normes internationales

La pratique de l'audit et des missions de certification est régie par des normes internationales dont le but est d'améliorer la qualité des services offerts, d'établir une certaine uniformité de des pratiques à l'échelle mondiale et d'accroître la confiance du public en la profession.¹. Ces différentes normes que nous présenterons dans ce chapitre se regroupent en plusieurs grandes catégories qui visent chacune un type particulier de mission. Mais au préalable, nous parcourront brièvement le processus de création et d'adoption qui précède la mise en application de ces normes par les professionnels du chiffre lors de leurs travaux de vérification.

1.1. L'élaboration des normes internationales

L'International Federation of Accountants (IFAC) est l'organisation globale de la profession comptable. Sa mission est de servir l'intérêt public en renforçant la profession et en contribuant au développement d'économies internationales fortes. Elle est composée de 175 membres et associés dans plus de 130 pays et juridictions².

En Belgique, l'institut des Réviseurs d'entreprises et l'Institut des Experts Comptables sont membres de l'IFAC. On retrouve en son sein plusieurs organismes indépendants chargés d'établir les normes régissant plusieurs aspects de la pratique comptable. L'organisme chargé de l'établissement des normes d'audit et de certification est l'IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board)³.

Cet organisme s'assure de prendre en compte les réalités des différents professionnels qui sont affectés par les normes qu'il promulgue. Pour ce faire, un processus rigoureux est mis en place, aboutissant à la publication de normes internationales qui puissent être utilisées dans différents contextes.⁴

Dans la pratique, un projet de norme est d'abord préparé par un groupe de travail après recherches et consultations, puis soumis à un débat lors d'une réunion de l'IAASB. Ce type de réunion est ouvert au public par souci de transparence. A l'issue de cette réunion, le projet de

¹ IAASB, <https://www.iaasb.org/about-iaasb/terms-reference> (page consultée le 9 janvier 2020)

² IFAC, <https://www.ifac.org/about-ifac> (page consultée le 9 janvier 2020)

³ IAASB, <https://www.iaasb.org/about-iaasb/terms-reference> (page consultée le 9 janvier 2020)

⁴ IFAC, <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/International-Auditing-and-Assurance-Standards-Board-Fact-Sheet.pdf> (page consultée le 9 janvier 2020)

norme, tel qu'il en résulte est publié sur le site de l'IAASB pour permettre au public de le consulter et de soumettre des commentaires et suggestions.⁵

Sur base de ces commentaires et suggestions qui sont analysés, l'IAASB apprécie la nécessité de réviser le projet de norme lors d'une autre réunion ouverte publique. Il arrive que la version révisée du projet de norme soit à nouveau soumise aux commentaires du public lorsque les changements effectués sont jugés importants.⁶

La dernière étape du processus consiste à approuver les différents projets de norme et la norme définitive par un vote des membres de l'IAASB.⁷

1.2. La typologie des normes internationales

Les normes internationales sont regroupées en plusieurs catégories selon le type de mission et le type d'informations sur lesquelles porteront les travaux du professionnel :

- Les normes ISA (International Standards on Auditing) et les ISRE (International Standards on Review Engagements) qui s'appliquent lors d'audits ou d'examens limités portant sur des informations financières historiques.
- Les normes ISAE (International Standards on Assurance Engagements) qui régissent les attestations portant sur des informations autres que des informations financières historiques.
- Les normes ISRS (International Standards on Related Services), qui concernent les missions connexes, et pour lesquelles aucune opinion n'est exprimée.
- Les normes ISQC (International Standards on Quality Control) qui sous-tendent et encadrent l'ensemble des services régis par les normes précédemment citées.⁸

⁵ IFAC, <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/International-Auditing-and-Assurance-Standards-Board-Fact-Sheet.pdf> (page consultée le 9 janvier 2020)

⁶ IFAC, <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/International-Auditing-and-Assurance-Standards-Board-Fact-Sheet.pdf> (page consultée le 9 janvier 2020)

⁷ IFAC, <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/International-Auditing-and-Assurance-Standards-Board-Fact-Sheet.pdf> (page consultée le 9 janvier 2020)

⁸ IAASB, <https://www.iaasb.org/about-iaasb/terms-reference> (page consultée le 9 janvier 2020)

COMPARAISON ENTRE LES MISSIONS DU REVISEUR D'ENTREPRISES^{1/}

Missions d'audit, d'examen limité, autres missions d'assurance et services connexes^{2/}

	MISSION D'AUDIT	MISSION D'EXAMEN LIMITÉ	AUTRES MISSIONS D'ASSURANCE	SERVICES CONNEXES	
				PROCÉDURES CONVENUES	MISSION DE COMPILATIONS
Oltre les NEP spécifiques le cas échéant : Cadre de référence international	Normes internationales d'audit (<i>International Standards on Auditing – ISA</i>)	Normes internationales de missions d'examen limité (<i>International Standards on Review Engagement – ISRE</i>)	Normes internationales de mission d'assurance (<i>International Standards on Assurance Engagement – ISAE</i>) Notamment ISAE 3402 <i>Assurance Report on Controls at a Service Organization</i> & ISAE 3420 <i>Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus</i>	Normes internationales sur les services connexes (<i>International Standards on Related Services – ISRS</i>)	
				ISRS 4400 <u>Procédures convenues</u>	ISRS 4410 Compilation
Application en Belgique	Norme d'application des normes ISA ^{3/} > application obligatoire en Belgique des normes internationales ISA et ISRE		Il n'existe pas de norme internationale obligatoire en Belgique mais il est conseillé de se référer aux normes internationales ^{4/}		
Revue de contrôle qualité de la mission requis ? (norme ISQC 1)	Oui (pour les sociétés cotées et pour les entités prévues dans la politique du cabinet de révision)	Oui (les entités prévues dans la politique du cabinet de révision)	Non (la norme ISQC 1 ne s'applique pas aux autres missions d'assurance en Belgique mais si la norme ISAE 3000 est utilisée, il faut que le cabinet de révision soit soumis à des exigences au moins aussi contraignantes que la norme ISQC 1)	Non (la norme ISQC 1 ne s'applique pas en Belgique aux services connexes, mais si la norme ISRS 4410 est utilisée dans le cadre d'une mission de compilation, le cabinet de révision doit être soumis à des exigences qui sont au moins aussi contraignantes que la norme ISQC 1)	
Type d'informations	Informations financières historiques		Informations non financières Informations financières non historiques (formes : rapport intégré, indicateurs de performance, ou encore processus pour établir un rapport intégré)	Informations financières (le cas échéant : informations non financières si connaissance adéquate)	Informations financières historiques (le cas échéant informations financières autres qu'historiques ou encore informations non financières)
Assurance	Assurance raisonnable	Assurance limitée	Assurance raisonnable ou limitée		
Nature des travaux	Evaluation des risques et procédures mises en œuvre en réponse aux risques identifiés ou aux anomalies significatives	Principalement des demandes d'informations et des analyses	Assurance raisonnable : évaluation des risques et procédures mises en œuvre en réponse aux risques identifiés ou aux anomalies significatives	Assurance limitée : principalement des demandes d'informations et des analyses	Constitue la base pour le rapport sur les constats de fait
					Assistance fournie à la direction pour la préparation et la présentation des informations financières

1/ La présente comparaison ne reprend pas les "autres missions", dont les termes sont à déterminer entre les parties.

2/ Sources : – ISAE 3000 (Révisée), § 46L, 47L, 48L et 49L pour l'assurance limitée et § 46R, 47R, 48R et 49R pour l'assurance raisonnable ainsi que l'ISRS 444 et ISRS 4410
– Guide des missions d'examen, IFAC, Groupe de travail SME/SMP, 2016 – <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-SMPC-Guide-to-Review-Engagements.pdf>
– Discussion Paper, Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting : <http://www.ifac.org/publications-resources/discussion-paper-supporting-credibility-and-trust-emerging-forms-external>

3/ A noter que les normes ISRE sont obligatoires suite à la norme de 2009 relative à l'approbation des normes ISA en Belgique, à condition d'être traduites dans deux langues nationales belges que sont le français et le néerlandais. Or si la norme ISRE 2410 (examen limité en tant que commissaire) est traduite, la norme ISRE 2400 (examen limité en tant que réviseur ou expert-comptable) n'est pas encore traduite. Par conséquent, face à une mission d'examen limité, le réviseur d'entreprises devra utiliser une norme ISRE si celle-ci est traduite. S'il s'agit de la norme ISRE 2400, étant donné qu'elle n'est pas traduite, le réviseur d'entreprises pourra l'utiliser, selon son jugement professionnel. Toutefois, le réviseur d'entreprises a l'obligation de faire référence à un cadre de référence même si la norme qu'il utilise n'est pas traduite et par conséquent non obligatoire.

4/ Les normes internationales ISAE et ISRS ne sont pas d'application en Belgique et ne sont donc pas obligatoires, mais il est conseillé de s'y référer.

	MISSION D'AUDIT	MISSION D'EXAMEN LIMITÉ	AUTRES MISSIONS D'ASSURANCE	SERVICES CONNEXES	
				PROCÉDURES CONVENUES	MISSION DE COMPILATIONS
Compréhension de l'entité ?	Suffisante pour identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives au niveau des états financiers et des assertions	Suffisante pour déterminer les parties des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable	Suffisante → pour identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives (raisonnable) → ou pour déterminer les parties où l'existence d'anomalies significatives est probable (limitée)	Suffisante pour recueillir les éléments probants	Suffisante pour compiler l'information fournie
Conception de procédures ?	Planifier et mettre en œuvre suffisamment de procédures pour ramener le risque d'anomalies significatives dans les états à un niveau suffisamment faible	→ Couvrir tous les éléments importants des états financiers, notamment les informations à fournir → Se concentrer sur les parties des états financiers où l'existence d'anomalies significatives est probable	→ Si assurance raisonnable: planifier et mettre en œuvre suffisamment de procédures pour ramener le risque d'anomalies significatives dans les états à un niveau suffisamment faible → Si assurance limitée : identifier les parties où l'existence d'anomalies significatives est probable.	Mettre en œuvre les procédures convenues et utiliser les éléments probants recueillis lors de ses travaux comme base de son rapport sur les constatations de fait	Suffisante pour compiler l'information fournie
Procédures requises ?	→ Évaluation des risques → Test de contrôles ⁵ → Procédures analytiques → Procédures de corroboration	→ Demandes d'informations et analyses → Procédures supplémentaires jugées nécessaires dans les circonstances	→ Varie en fonction du type de mission d'assurance (raisonnable ou limitée) → Utiliser le jugement professionnel → Rassembler des éléments probants en fonction des critères	Varie en fonction de ce qui a été convenu (procédures de nature d'audit)	Aucune procédure spécifiée
Obtention d'éléments probants ?	Éléments probants suffisants et appropriés permettant de tirer des conclusions raisonnables à propos des états financiers	Éléments probants suffisants et appropriés comme fondement de la conclusion à propos des états financiers pris dans leur ensemble	Éléments probants suffisants et appropriés comme fondement de la conclusion Utilisation du jugement professionnel et scepticisme professionnel, concernant notamment le seuil de signification, le risque de la mission, la quantité et la qualité d'éléments probants disponibles	Éléments probants recueillis lors des travaux comme base de son rapport sur les constatations de fait	Aucune procédure spécifiée
Anomalies non corrigées ?	En faire le cumul, en évaluer l'incidence et, si considérées comme significatives, demander à la direction de les corriger	En faire le cumul, en évaluer l'incidence et, si considérées comme significatives, demander à la direction de les corriger	En faire le cumul, en évaluer l'incidence et, si considérées comme significatives, demander à la direction de les corriger	Citer les anomalies	Anomalies corrigées dans le cadre de la compilation de l'information financière
Rapport	Rapport standardisé (de 1 ou 2 page(s) sans niveau de détail) Sur base de procédures de contrôle standardisées, le réviseur d'entreprises (commissaire) émet une opinion sous forme positive sur les états financiers de la société auditée	Rapport de conclusion Sur base des revues analytiques et d'entretiens avec la Direction, le réviseur d'entreprises émet une opinion sous forme négative sur les états financiers de la société auditée <i>("Nous n'avons pas relevé de faits qui nous laissent à penser que...")</i>	Rapport de conclusion Sur base de travaux réalisés, le réviseur d'entreprises émet une conclusion (sous forme positive ou négative) sur la description, la définition et, le cas échéant, le fonctionnement efficace des contrôles : → Assurance raisonnable sur la conformité avec des critères → Assurance limitée sur la conformité avec des critères	Rapport de constatation (Contractuel et à distribution limitée) Sur base de demandes spécifiques, le réviseur d'entreprises rédige les constats de ses contrôles mais n'émet aucune conclusion/opinion → Constatations de fait résultant de l'exécution de procédures particulière comme base pour les utilisateurs pour émettre leurs propres conclusions	Rapport de compilation expliquant la nature de la mission de compilation et le rôle et les responsabilités du réviseur d'entreprises (et expliquant qu'il n'y a pas d'assurance qui est fournie) → Assister à la préparation et la présentation d'information
Disponibilité du rapport	Normalement public (mandat) ou restreint (contractuel)	Normalement public (mandat) ou restreint (contractuel)	Public ou restreint	Le rapport inclut une déclaration selon laquelle l'utilisation du rapport est restreint aux parties qui ont convenu des procédures à effectuer	Le rapport peut être limité au management et aux personnes responsables de la gouvernance ou peut être rendu public

5/ Nécessaire seulement lorsque l'évaluation des risques repose sur l'attente d'un fonctionnement efficace des contrôles ou lorsque les procédures de corroboration ne permettent pas à elles seules de réunir des éléments probants suffisants et appropriés.

Tableau 1 Comparaison entre les missions du Réviseur d'entreprises⁹

Ce tableau de comparaison proposé par l'Institut des Réviseurs d'entreprises donne une vue claire des différences existant entre les types de normes présentées ci-dessus et permet également au professionnel de déterminer le type de mission auquel il est confronté et consécutivement, le type de standard à utiliser. Pour ce faire, les principaux points suivants sont des indicateurs efficaces :

➤ Application en Belgique

Les normes ISA, appliquées pour les missions d'audit, et les normes ISRE, utilisées dans le cadre d'examens limités, sont obligatoires en Belgique. En effet, la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA (et par la même occasion des normes ISRE) en Belgique a été approuvée par le Conseil Supérieur des Profession Economiques et le Ministre ayant l'Economie dans ses attributions. Cela a eu pour effet de rendre obligatoire leur utilisation par les professionnels. Cette norme du 10 novembre 2009 a par ailleurs fait l'objet d'une révision en 2018 visant à inclure les normes ISA révisées par l'IAASB ainsi que la nouvelle norme ISA 701 adoptée par ce dernier.¹⁰

➤ Type d'informations

Comme précisé précédemment, les normes ISA et ISRE sont d'application dans le cadre de missions portant sur des informations financières historiques. Les comptes d'une société par exemple, sont des informations financières historiques tandis qu'un plan financier représente une information financière non historique.

Les normes ISRS visent en général le même type d'informations, cependant comme l'indique le tableau, il peut y avoir des cas où les informations non financières sont prises en compte.

Les normes ISAE quant à elles visent les travaux effectués sur base d'informations non financières ou d'informations financières non historiques.

➤ Assurance

Comme indiqué dans le tableau, il existe plusieurs niveaux d'assurance en fonction du type de mission. Dans le cadre des ISA, les travaux visent à atteindre une assurance raisonnable tandis

⁹ IRE, <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/actualites/a-la-une/Tableau-comparaison-entre-les-missions-du-reviseur.pdf> (page consultée le 9 janvier 2020)

¹⁰ IRE, <https://ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/norme-detail-page/normes-isa> (consulté le 20/04/2020)

que les ISRE visent plutôt à obtenir une assurance limitée. Notons que l'ISA 200 définit l'Assurance raisonnable « *dans le contexte d'un audit d'états financiers* » comme « *un niveau élevé mais non absolu d'assurance* »¹¹. Cette définition fait donc de l'assurance limitée, un niveau d'assurance inférieur à celui de l'assurance raisonnable, ce qui s'explique par le fait que l'examen limité porte sur une partie des informations financières et non sur l'entièreté de celles-ci.

Au niveau des ISAE, le niveau d'assurance peut être raisonnable ou limité. La particularité des ISRS, en revanche, est qu'elles ne permettent d'émettre aucune forme d'assurance.

➤ Rapport et disponibilité

Au niveau du rapport, un des éléments permettant de distinguer les différentes missions est la forme de l'opinion émise. Celle-ci est positive dans le cadre de missions d'audit (ISA) et négative dans le cadre de missions de revues limitées (ISRE). En ce qui concerne les ISAE, les conclusions du rapport peuvent de présenter sous forme positive ou négative en fonction du niveau d'assurance obtenu.

Etant donné qu'il n'y a pas d'assurance obtenue lors des missions connexes, régies par les ISRS, le rapport émis dans le cadre de telles missions ne contient pas d'opinion mais plutôt un ensemble de constatations ou une compilation d'informations.

Les rapports émis à l'issue des différents types de missions sont en principe publics. C'est le cas pour les missions d'audit et de revue limitée. En dehors de ces deux types de missions, les autres rapports peuvent être soit publics, soit restreints, avec une particularité pour les procédures convenues qui sont un type de services connexes pour lesquels il est spécifiquement mentionné que le rapport ne peut être utilisé que par les parties ayant convenu des procédures à effectuer.

1.3. L'adoption des normes internationales en Belgique

Contrairement aux normes ISA et ISRE, les normes ISAE et ISRS n'ont pas été adoptées pour la Belgique par l'Institut des Réviseurs d'Entreprises. Quand bien même il existe un projet de norme élaboré par le Conseil de l'institut visant l'application de ces normes en Belgique, celui-

¹¹ IRE, ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit p.9 (page consultée le 20 juin 2020) <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-200-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>

ci n'a jamais été approuvé par le Conseil Supérieur des Professions Economiques en raison, notamment d'un manque de clarté et d'accompagnement pour les professionnels.¹²

Cela ne signifie cependant pas que ces normes ne sauraient être utilisées dans le cadre de missions en Belgique. En effet, si leur utilisation n'est pas imposée au professionnel par l'institut, ce dernier n'interdit pas de se référer à elles. Bien au contraire, il recommande même, pour les missions autres que les missions d'audit et d'examen limité, de faire appel aux normes internationales quand bien même elles ne seraient pas obligatoires en Belgique (cf. tableau 1).

1.4. Conclusion

Au terme de ce chapitre qui nous a permis de différencier les normes qui servent d'outil de travail aux professionnels du chiffre et les missions pour lesquelles elles s'appliquent, il nous semble pertinent dans le cadre de cette étude, de nous pencher sur une norme particulière régissant les missions connexes. En effet, notre étude portant sur un type particulier de mission connexe que sont les projets financés par l'Union Européenne, il est important pour la compréhension de ce type de mission, de faire une analyse préalable du cadre normatif encadrant son exécution.

¹² IRE, <https://ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/normes-isae-et-isrs> (page consultée le 04/05/2020)

Chapitre 2 : La norme ISRS 4400 “Engagement to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial information”

Sur base de la typologie des missions du Réviseur d’entreprises présentée ci-dessus, il se dégage quatre types principaux de missions régies par les normes internationales : les missions d’audit, les missions d’examen limité, les autres missions d’assurance et les services connexes. C’est dans cette dernière catégorie que s’appliquent les missions effectuées selon des procédures convenues (norme ISRS 4400)¹³. Ce chapitre vise à développer davantage les spécificités de la norme ISRS 4400 et ce faisant, d’avoir une idée plus précise du déroulement d’une mission de ”Procédures Convenues”. Nous verrons également que cette norme, dans sa forme actuelle, présente parfois certaines lacunes et est en passe de connaître dans un futur proche des évolutions qui auront évidemment un impact sur le type de mission qu’elle vise.

2.1. Cadre normatif

Il nous semble tout d’abord important de porter à l’attention du lecteur que la norme ISRS 4400 (annexe 1) doit être considérée dans un certain contexte normatif qu’il est intéressant de connaître, puisque le texte publié par l’IFAC en fait mention.

Selon la norme publiée par l’IFAC, quand bien même le déroulement des missions de procédures convenues est régi par les normes ISRS ainsi que par les termes de la mission convenus, l’auditeur reste dans l’obligation de “respecter le Code of ethics for Professional Accountants” publié par l’International Ethics Standards Board for Accountants (le Code de l’IESBA)¹⁴.

Cela signifie qu’il doit agir dans le respect des Principes fondamentaux édictés par ce code à savoir¹⁵ :

- L’intégrité
- L’objectivité
- La compétence et la conscience professionnelle
- La confidentialité

¹³ IRE, <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/actualites/a-la-une/Tableau-comparaison-entre-les-missions-du-reviseur.pdf> (page consultée le 9 janvier 2020)

¹⁴ IFAC, <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b015-2010-iaasb-handbook-isrs-4400.pdf> p. 371 (page consultée le 4 mai 2020)

¹⁵ IFAC, <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b015-2010-iaasb-handbook-isrs-4400.pdf> pp.371-372 (page consultées le 4 mai 2020)

- Le comportement professionnel
- Le respect des normes éthiques

2.2. Les spécificités de la norme ISRS 4400

2.2.1. Généralités

Le standard ISRS 4400 a été développé afin de servir de référence lors de l'exécution d'une mission de procédures convenues et à servir de guide pour le professionnel, non seulement sur ses responsabilités tout au long de la mission mais aussi pour l'élaboration de son rapport.¹⁶ Cette norme a été élaborée pour s'appliquer à des informations financières mais peut dans certains cas servir pour des missions portant sur des informations non financières (l'auditeur doit avoir une bonne connaissance du sujet considéré et il doit exister des critères raisonnables sur lesquels baser ses conclusions).

La norme ISRS 4400 n'a pas été adoptée en Belgique. Un projet de norme visant l'application des normes ISAE et ISRS a pourtant été soumis à consultation publique en 2019 en vue d'être approuvé. Cependant, le processus d'approbation a été suspendu par l'Institut des Réviseurs d'entreprises. Il existe néanmoins, une traduction française de cette norme effectuée en 2019 par l'Institut et mise à disposition du public.

2.2.2. Objectif

La norme ISRS 4400 les missions de procédures convenues en ces termes : « *L'objectif d'une mission de procédures convenues est, pour l'auditeur, de mettre en œuvre des procédures de nature d'audit, définies d'un commun accord entre l'auditeur, l'entité et tout autre partie intéressée, et de communiquer les constatations de fait.* »¹⁷

De cette définition, on peut mettre en avant les principaux éléments qui caractérisent ce type de mission.

Un commun accord entre les parties : le soin est laissé aux parties impliquées de décider des procédures les plus appropriées au contexte de la mission. Dans cet esprit, la norme ne propose pas une description extensive des procédures que le professionnel peut mettre en œuvre.

¹⁶ IFAC, <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b015-2010-iaasb-handbook-isrs-4400.pdf> p.371 (page consultée le 4 mai 2020)

¹⁷ IRE, <https://doc.ibr-ire.be/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/mededelingen/ISRS%204400%20-%20%20FR%20v4.pdf> p.2 (page consultée le 4 mai 2020)

Toutefois, elle donne une brève indication sur le type de diligences que le professionnel pourrait utiliser.

On peut comprendre qu'il serait irréaliste d'essayer d'anticiper tous les cas possibles dans lesquels la norme ISRS 4400 pourrait être utilisée afin de proposer au professionnel une réponse adaptée à chaque cas.

Cependant, nous verrons que l'IAASB a jugé bon d'apporter un certain nombre de précisions au texte actuel de la norme et de développer les recommandations portant sur certains aspects d'une mission de procédures convenues.

L'auditeur est tenu de communiquer des constatations de fait : à l'opposé des missions d'assurance, les missions de procédures convenues se caractérisent par l'absence d'opinion donnée par le professionnel dans son rapport¹⁸. Nous comprenons qu'il faut entendre par constatations de fait, les observations portant sur des éléments ayant un caractère certain et incontestable et que ces observations doivent être présentée sans interprétation (cf. définition du mot « fait » tirée du Larousse¹⁹). La norme précise même qu'il revient aux destinataires du rapport de tirer les propres conclusions sur base des constatations faites par le professionnel dans son rapport et des procédures mises en place par ce dernier.

Cependant, la norme circonscrit l'utilisation du rapport aux parties ayant participé à la définition des procédures de vérification. Elle justifie cette limitation par la probabilité que ce rapport fasse l'objet d'une mauvaise interprétation par des parties tierces qui ne seraient pas informées du contexte ou de l'objectif du rapport.

2.2.3. Principes généraux

Sous ce point, la norme indique les principes que le professionnel doit respecter lorsqu'il effectue une mission de procédures convenues. Pour cela, elle impose au professionnel le respect du « *Code of Ethics for Professional Accountants* ». Elle énonce plus précisément les principes qui s'appliquent au professionnel dans le cadre d'une mission de procédures convenues à savoir (cf. principes fondamentaux du code IESBA ci-dessus).

¹⁸ IRE, <https://doc.ibr-ire.be/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/mededelingen/ISRS%204400%20-%20%20FR%20v4.pdf> p. 2 (page consultée le 4 mai 2020)

¹⁹ <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/fait/32729/locution?q=de+fait#179447> (page consultée le 4 mai 2020)

Il est important de noter que la norme n'exige pas que le professionnel soit indépendant mais ouvre la possibilité aux parties concernées par la mission d'exiger que ce principe soit respecté au travers des termes ou objectifs de la mission (paragraphe 7)²⁰.

2.2.4. Définition des termes de la mission

Les procédures à mettre en place peuvent se décider entre l'auditeur, l'entité auditée et des parties tierces intéressées. Ces parties tierces pourraient par exemple être des bailleurs de fonds ou des organismes financiers ou tout autre partie ayant un intérêt dans les travaux du professionnel. Ces organisations peuvent avoir un rôle très important dans la définition des termes de la mission.

La lettre de mission est un document que le professionnel est encouragé à produire et dont l'importance est mise en avant par la norme. Celle-ci souligne même que ce document est « *dans l'intérêt du client comme de l'auditeur* » (paragraphe 11) car elle permet tout d'abord au professionnel de signifier son accord pour effectuer la mission, mais en outre, elle clarifie des éléments clés de la mission afin d'éviter tout malentendu. Il s'agit d'éléments relatifs à l'étendue de la mission mais aussi aux responsabilités des différentes parties impliquées.²¹

A cet égard, la norme soulève deux points importants qui doivent se retrouver dans la lettre de mission à savoir la liste des procédures convenues d'une part et d'autre part, une mention quant à la remise du rapport aux parties identifiées uniquement.

2.2.5. Planification, documentation, procédures et éléments probants

La présente section est très peu développée dans la version actuelle de la norme.

En effet, il n'y a pas d'indications particulières par rapport à la planification des travaux mis à part qu'ils doivent être « *réalisés de manière effective* ».²² Même si cette notion peut être sujette à plusieurs interprétations, la norme n'apporte pas plus de précisions.

²⁰ IRE, <https://doc.ibr-ire.be/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/mededelingen/ISRS%204400%20-%20%20FR%20v4.pdf> p. 3-4 (page consultée le 4 mai 2020)

²¹ IRE, <https://doc.ibr-ire.be/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/mededelingen/ISRS%204400%20-%20%20FR%20v4.pdf> p. 3-4 (page consultée le 4 mai 2020)

²² IRE, <https://doc.ibr-ire.be/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/mededelingen/ISRS%204400%20-%20%20FR%20v4.pdf> p.373 (page consultée le 4 mai 2020)

En ce qui concerne la documentation, la norme ne pointe rien de particulier si ce n'est l'obligation pour le professionnel de documenter les « *questions importantes* ». Sur base de la formulation de la norme à ce sujet, on comprend que la documentation doit permettre au professionnel de montrer qu'il a effectué les procédures convenues conformément à la norme ISRS 4400 et aux termes de la mission. On peut aussi en tirer que la documentation doit reprendre les questions qui ont permis au professionnel de collecter des éléments probants et que ces éléments probants sont le fondement des constatations qu'il reprendra dans son rapport.²³

Elle propose une liste non exhaustive de procédures que le professionnel peut décider de mettre en place. Ces procédures vont de l'obtention de confirmations aux observations et inspections. C'est sur base des éléments probants recueillis au cours de ces procédures que le professionnel devra tirer des constatations de fait qui figureront dans son rapport.

2.2.6. Rapport

Une liste des éléments devant être repris dans le rapport est fournie dans la norme. Elle précise notamment, la nécessité d'être détaillé dans la description de la mission et des procédures convenues. Sur base de cette liste et de l'exemple de rapport fourni en annexe de la norme, on peut identifier quelques éléments clés tels que :

- La référence au standard utilisé comme référence à savoir l'ISRS 4400
- L'identification du type d'informations soumis aux procédures convenues
- La liste des procédures convenues
- La description des constatations du professionnel
- Un avertissement aux utilisateurs du rapport sur le fait qu'aucune opinion n'est émise,
- Une mention relative à la limitation du rapport aux parties ayant convenu des procédures avec le professionnel.²⁴

Dans la suite de notre analyse, nous nous pencherons sur le projet de révision de la norme ISRS 4400 et examinerons les points clés susceptibles de faire l'objet d'une révision ainsi que les changements pressentis pour la version révisée de la norme.

²³ IRE, <https://doc.ibr-ire.be/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/mededelingen/ISRS%204400%20-%20%20FR%20v4.pdf> p.373 (page consultée le 4 mai 2020)

²⁴ IFAC, <https://www.ifac.org/system/files/downloads/b015-2010-iaasb-handbook-isrs-4400.pdf> p. 374 (page consultée le 4 mai 2020)

2.3. La norme ISRS 4400 révisée

Nous avons mentionné plus haut, la procédure suivie lors de l'élaboration et de l'adoption d'une norme par l'IAASB et la possibilité de réviser un projet de norme avant son adoption définitive par les membres de l'IAASB. Il arrive également que l'Institut entreprenne la révision d'une norme déjà promulguée, et ce, pour plusieurs raisons comme par exemple le fait d'adapter la norme au contexte dans lequel elle s'applique si celui-ci a évolué ou de clarifier certains points qui pourraient porter à confusion.

C'est le cas pour la norme ISRS 4400, pour laquelle un processus de révision a été entamé par l'IAASB pour des raisons que nous développons ci-dessous.

2.3.1. Contexte

La norme ISRS 4400 a été développée il y a une vingtaine d'années et l'idée de la réviser remonte déjà à un certain temps. Dans sa proposition de révision de la norme ISRS 4400, l'IAASB indique que ce projet de révision faisait déjà partie d'un plan de travail publié en 2012. Cette révision fût finalement reportée et réenvisagée en 2015 où des études exploratoires ont été entreprises afin d'identifier les difficultés liées à l'application de la norme. Un document de travail a été publié par l'IAASB en Novembre 2016 à l'attention des différentes parties prenantes parmi lesquelles figurent les utilisateurs des rapports produits dans le cadre de mission de Procédures Convenues, les organismes chargés de promulguer des normes au plan national mais aussi les professionnels chargés d'exécuter ces missions de Procédures convenues. Suite aux retours positifs, un projet de proposition de révision fût adopté par l'IAASB en Septembre 2017²⁵. Nous nous baserons sur la dernière version de la proposition de norme révisée au moment où nous rédigeons ce travail. Il s'agit d'un document dénommé Exposure Draft, datant de novembre 2018 (annexe 2) et comprenant un mémorandum reprenant les changements effectués et des explications de l'Institut à propos de ces changements, ainsi que la proposition de norme à proprement parler. Ce document contient également un appel aux différentes parties consultées à envoyer leurs commentaires en vue de la finalisation de la proposition.

Parmi les raisons principales ayant poussé l'IAASB à réviser la norme ISRS 4400, on retrouve d'une part, l'utilisation grandissante dont cette norme fait l'objet. L'IAASB, dans sa note

²⁵ Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf> (page consultée le 5 mars 2020)

explicative attribue une demande croissante pour les missions de Procédures Convenues à une série de facteurs tels que les besoins croissants de transparence observés dans le secteur des financements et subventions. L'institut pointe également la possibilité que les entités qui ne se retrouvent pas concernées par l'obligation de nommer un commissaire (à la suite d'un relèvement des seuils avec la réforme du droit comptable) fasse appel à des Procédures Convenues comme alternative à un audit des comptes annuels.

D'autre part, la deuxième raison évoquée par l'IAASB pour expliquer cette réforme de la norme est le manque d'adéquation de celle-ci avec le paysage économique actuel. La norme promulguée il y a plus d'une vingtaine d'années n'a pas connu d'évolution, notamment en ce qui concerne les missions portant sur des informations non financières²⁶.

Nous développerons dans les points suivants, les éléments clés ayant été impactés par la révision de la norme ISRS 4400.

2.3.2. Les principaux points sur lesquels portent les changements

Il ressort de la note explicative de l'IAASB concernant la réforme de la norme ISRS 4400, que des problématiques clés ont été abordées lors des discussions entre les représentants des différentes parties prenantes afin de déterminer la pertinence de la norme dans son état actuel et si nécessaire, de la faire évoluer. Pour ces différentes problématiques, le groupe de travail a clairement identifié dans sa note explicative, les passages de la norme qu'il jugeait bon de faire évoluer et les modifications apportées dans sa proposition de norme révisée.

a) L'intérêt public

Comme évoqué précédemment, la première mission que se donne l'IAASB est celle de servir l'intérêt public. Les réflexions autour de la réforme de la norme ISRS 4400 sont donc menées dans cette optique. Pour rester fidèle à sa mission, l'IAASB s'est donc attelé à :

Répondre aux besoins des parties prenantes en responsabilisant davantage les bénéficiaires de subventions ou de financements d'une part et d'autre part les professionnels qui produisent des rapports dans la cadre de missions de Procédures Convenues. La norme révisée, viendra donc clairement répondre à un besoin des organismes de financement en élargissant son application aux informations non financières aussi bien qu'aux informations financières, en

²⁶ Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf> (page consultée le 5 mars 2020)

clarifiant la place occupée par le jugement professionnel du vérificateur, ou encore en clarifiant sa responsabilité en matière de fraude et de non-conformité avec les lois et réglementations en vigueur ²⁷.

Cela permettra sans doute à ces organismes de réduire les ressources allouées à des éventuelle vérifications multiples car comme nous le verrons plus loin dans le cas des projets financés par l'Union Européenne, d'autres vérifications peuvent intervenir à l'initiative de l'organisme qui octroie les fonds.

Apporter plus de transparence et de clarté au rapport. A ce niveau, il s'agit surtout de s'assurer que le rapport de Procédures Convenues ne prête pas à confusion ou à des interprétations différentes tout en clarifiant son objet et en le distinguant des autres types de rapports. Dans la proposition de norme révisée, cet effort du groupe de travail s'illustre par plus de précisions apportées au niveau des informations que doit contenir le rapport (paragraphe 29-32).

Le nouveau texte proposé reprend une série de termes utilisés pour décrire les procédures de vérification qui pourraient prêter à confusion ou faire l'objet d'une mauvaise interprétation par le lecteur. Ainsi des termes comme « assurance », « *opinion* », « *conclusion* », « audit » ou encore « *review* » sont considérés comme des termes pouvant prêter à confusion²⁸. De façon générale, il semble que la proposition de norme révisée cherche à attirer l'attention du professionnel sur l'utilisation de termes associés à l'émission d'une opinion dans les autres standards IAASB. Ceux-ci pourraient effectivement pousser le lecteur à voir dans leur utilisation, une prise de position du professionnel vis-à-vis des informations présentées par le client. Cependant, il faut noter que la proposition de révision précise aussi l'importance d'utiliser des termes « *adaptés au contexte* ». Elle encourage donc le professionnel à définir si nécessaire, les termes qu'il utilise et à préciser le contexte dans lequel il les utilise.

Assurer une certaine cohérence dans l'exécution des missions de procédures convenues. L'IAASB a décidé pour cela, d'opter pour une nouvelle structure pour la norme révisée appelée

²⁷ Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf> (page consultée le 2 février 2020)

²⁸ Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf> (page consultée le 2 février 2020)

« clarity format » ou « mode de présentation clarifié »²⁹. En effet, cette structure, selon l'institut, permettrait de maintenir une certaine cohérence dans l'exécution des missions³⁰. Elle se retrouve également au niveau des normes ISA et se présente comme suit :

- Introduction : elle reprend le sujet l'étendu de la norme et les attentes auxquelles elle répond
- Objectif : il s'agit d'objectifs que la norme permettra d'atteindre si l'auditeur s'y conforme
- Définitions : ces définitions portent sur des termes et concepts importants pour la compréhension de la norme
- Exigences : l'auditeur est dans l'obligation de s'y conformer lorsqu'il effectue une mission régie par la norme concernée
- Application et autres éléments explicatifs importants : cette partie apporte des informations complémentaires, des précisions et des instructions utiles dont le respect n'est pas obligatoire pour l'auditeur.
- Annexes : tous les éléments d'illustration mentionnés dans la norme s'y retrouvent³¹.

b) Le jugement professionnel

Les parties prenantes consultées par le groupe de travail chargé de la révision de la norme ISRS 4400 ont soulevé entre autres, la question du jugement professionnel et de son exercice dans le cadre de missions de procédure convenues. En effet, dans la norme actuellement en vigueur, il n'est pas fait mention de la possibilité pour l'auditeur de faire appel à son jugement professionnel. Or l'IAASB s'est prononcée en faveur de l'exercice du jugement professionnel lors de l'application des normes internationales en soutenant que la nature même des normes internationales rendait obligatoire cet exercice (Paragraphe17, Preface to the International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurances and Related Services Pronouncements).³²

²⁹ Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Agreed-upon-Procedures-Working-Group-Discussion-Paper.pdf> p. 6 (page consultée le 2 février 2020)

³⁰ Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf> p. 7-8 (page consultée le 2 février 2020)

³¹ B. Vésié, Cours de Normes d'audit Internationales : ISA 2016-2017

³² <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Agreed-upon-Procedures-Working-Group-Discussion-Paper.pdf>

Le groupe de travail a lors de ses discussions, conclu que l'exercice du jugement professionnel restait d'application lors d'une mission de procédures convenues. Il a cependant envisagé plusieurs manières d'intégrer cette dimension dans la nouvelle version de la norme, pour finalement arriver à la conclusion que le jugement professionnel s'exerçait différemment lors d'une mission de procédures convenues par comparaison avec une mission d'assurance. Etant donné que dans le cas d'une mission de procédures convenues, les procédures de vérification sont déterminées à l'avance et d'un commun accord entre les parties prenantes, le groupe de travail identifie que le jugement professionnel s'exerce au moment de l'acceptation de la mission. Dans le texte proposé par le groupe de travail, celui-ci fournit des exemples de situations où le jugement professionnel est sollicité. Ce sera ainsi le cas lors de la détermination de la nature de la mission et des ressources nécessaires à son exécution, mais aussi lors de la rédaction du rapport où le professionnel devra décrire ses constatations de manière objective. Il y a également le cas où le professionnel se retrouve face à des cas de fraude ou des manquements ou infractions par rapport à un référentiel³³.

Le groupe de travail a tout de même souhaité attirer l'attention du professionnel sur le fait qu'au niveau des procédures, un rôle important du jugement professionnel peut être problématique car il pourrait être difficile de décrire les constatations qui en résulteraient de manière objective. Cette mention a donc été rajoutée dans le texte proposé³⁴.

c) L'objectivité et l'indépendance du professionnel

A la suite de plusieurs discussions sur la question de l'indépendance du professionnel, le groupe de travail de l'IAASB a finalement opté pour le fait de ne pas imposer l'indépendance du professionnel lors de la réalisation d'une mission de procédures convenues. En effet, la consultation des parties prenantes a révélé que ces dernières étaient majoritairement favorables à cette approche qui est déjà celle de la norme actuellement en vigueur³⁵.

Comme pour renforcer sa position, l'IAASB a évoqué les trois raisons suivantes justifiant ce choix :

- Dans le cadre d'une mission de procédures convenues, le professionnel est uniquement amené à rapporter les constatations factuelles relevées au cours de la mission. Par

³³ Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf> (page consultée le 2 février 2020)

³⁴ Ibid.

³⁵ Ibid.

nature, ces constatations sont objectives et ne devraient pas être influencées par une éventuelle non-indépendance du professionnel.

- Une majorité des acteurs consultés lors des travaux sur la norme ISRS 4400 considère qu'il pourrait être trop excessif d'imposer une condition d'indépendance au professionnel. Il arrive fréquemment, dans les petites structures surtout, que le professionnel soit sollicité ponctuellement pour des missions de procédures convenues au sein d'entité pour lesquelles il n'a pas fait de travaux afin de déterminer s'il était indépendant.
- Si on se réfère au code de l'IESBA, l'indépendance n'est pas une condition requise pour les missions qui ne donnent pas d'assurance³⁶.

Le premier principe régissant les actions de l'IAASB est celui de l'intérêt public. Sa position sur l'indépendance du professionnel est donc informée par ce principe. Le professionnel n'est pas exempté d'être indépendant lorsqu'il réalise des missions de procédures convenues. En effet, la nouvelle norme laissera vraisemblablement la possibilité aux parties concernées d'imposer l'indépendance du professionnel comme condition à la réalisation de la mission³⁷.

Quelle que soit la décision prise par les parties concernées, le professionnel devra mentionner dans le rapport s'il est indépendant ou s'il a procédé à une évaluation de son indépendance.

Dans sa proposition, le groupe de travail résume la démarche que le professionnel devra adopter en fonction de la situation dans laquelle il se retrouve vis-à-vis de la question de l'indépendance, dans le tableau synthétique ci-dessous :

³⁶ Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf> (page consultée le 2 février 2020)

³⁷ Ibid.

		Is practitioner required to be independent by relevant ethical requirements, terms of the engagement, or other reasons?	
		Yes	No
Is practitioner independent?	Not known – The practitioner has not determined independence	The practitioner is not able to perform the engagement because the practitioner has not made a determination on independence.	Include a statement that the practitioner is not required to be independent in the AUP report. (Paragraph 30(f)(ii)(a) of ED-4400)
	Yes	Include a statement that the practitioner is independent and the basis therefor in the AUP report. (Paragraph 30(f)(i) of ED-4400)	Include a statement that the practitioner is independent and the basis therefor in the AUP report. (Paragraphs 30(f)(ii)(b) and A40 of ED-4400)
	No	The practitioner is not able to perform the engagement because the practitioner is not independent.	Include a statement in the AUP report that the practitioner is not required to be independent and that the practitioner is not independent. (Paragraphs 30(f)(ii)(a), 30(g) and A41-A42 of ED-4400)

Tableau 2 Summary of the requirements and application material to enhance transparency regarding the practitioner's independence³⁸

Ce qu'il faut essentiellement retenir de ce tableau est que lorsque les termes de la mission exigent du professionnel qu'il soit indépendant, celui-ci devra déterminer s'il est effectivement indépendant et communiquer dans son rapport sa démarche concernant la question de son indépendance. Il devra donc décrire les critères qu'il aura utilisé pour déterminer cette indépendance et rapporter les résultats de cette démarche³⁹.

Dans le cas où le professionnel n'a pas l'obligation d'être indépendant, et qu'il n'a pas procédé à l'évaluation de son indépendance, comme l'indique le paragraphe 30 de la proposition de norme, il devra uniquement mentionner dans son rapport qu'il n'a pas l'obligation d'être

³⁸ Tiré de l'Explanatory memorandum to ED-4400, IAASB

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf> (page consultée le 2 février 2020)

³⁹ Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised)

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf> (page consultée le 2 février 2020)

indépendant. Par contre, dans l'éventualité où il aurait procédé à une évaluation de son indépendance vis-à-vis de l'entité alors qu'il n'a pas l'obligation de l'être, il mentionnera les résultats de cette évaluation, en ne manquant pas de préciser sa démarche dans le cas où il détermine qu'il est indépendant⁴⁰.

A propos des mentions qui doivent être faites par le professionnel au sujet de l'indépendance, la proposition de norme apporte une clarification à certaines confusions de la part des professionnels occasionnées par le vide notable de la norme actuellement en vigueur⁴¹.

La norme ISRS 440 requiert du professionnel que celui-ci se conforme aux normes éthiques. Aussi, il est attendu de lui qu'il soit objectif⁴². Le texte proposé ne manque pas de le rappeler et de clarifier que cela requiert que le jugement professionnel ne soit pas compromis par « *des partis pris, des conflits d'intérêt ou l'influence de tiers* »⁴³.

d) Les constatations faites par le professionnel

Dans le texte actuel de la norme ISRS 4400, il est attendu du professionnel que celui-ci reprenne dans son rapport les « constatations de fait » dans la version française ou constatation factuelles (« *factual findings* » en anglais), faites dans le cadre de la mission de procédures convenues. Cependant, dans le texte proposé par le groupe de travail de l'IAASB, ce dernier abandonne cette formule au profit de du terme « constatations » (« *findings* » en anglais) et justifie cela par le fait que préciser que ces constatations doivent être de fait pourrait impliquer que certaines constatations faites lors de la mission pourraient être « non factuelles »⁴⁴.

Toujours dans l'esprit de clarifier la norme et de faciliter son utilisation, le groupe de travail a également entrepris d'intégrer une définition du terme « constatations ».

« Findings are the factual results of procedures performed. Findings are capable of being objectively verified and objectively described. Accordingly, references to findings in this ISRS

⁴⁰ Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf> (page consultée le 2 février 2020)

⁴¹ Ibid.

⁴² Ibid.

⁴³ IFAC, Évaluation de la demande de missions d'application de procédures convenues et d'autres services connexes et appréciation des incidences sur les normes internationales de l'IAASB <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Agreed-upon-Procedures-Working-Group-Discussion-Paper.pdf> (page consultée le 25 février 2020)

⁴⁴ <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf>

exclude opinions or conclusions in any form as well as any recommendations that the practitioner may make »⁴⁵.

En précisant que les constatations doivent être « objectivement » descriptibles et « objectivement » vérifiables, il est entendu que les résultats obtenus ne doivent pas varier si les mêmes procédures étaient mises en place par différents professionnels.⁴⁶

e) L'acceptation et le maintien de la mission

Le groupe de travail de l'IAASB a déterminé une insuffisance de la norme actuellement en vigueur en ce qui concerne les conditions d'acceptation et de maintien d'une mission de procédures convenues. En effet, la norme existante se focalise plutôt sur la définition des termes de la mission ainsi que leur compréhension par l'auditeur et les utilisateurs du rapport de ce dernier.

La proposition de norme produite par le groupe de travail reprend donc des conditions d'acceptation et de maintien de la mission spécifiques à une mission de procédures convenues (paragraphes 20 et 21). Il s'agit de conditions dont la réalisation devra être vérifiée par le professionnel avant que celui-ci n'accepte la mission qui lui est confiée.

Au nombre de deux, ces conditions sont les suivantes :

Le professionnel devra s'assurer que la partie prenante (au contrat de vérification) reconnaît que les procédures que le professionnel devra mettre en place sont appropriées et en adéquation avec l'objectif de la mission.

Il devra aussi s'assurer que les procédures convenues ainsi que les constatations y afférentes peuvent être décrites de manière objective en utilisant des termes clairs, non trompeurs et qui ne soient pas sujets à diverses interprétations. (Traduction d'un passage de l'Explanatory Memorandum to ED-4400 – paragraphe 30)⁴⁷.

Il est donc fondamental pour le professionnel d'avoir une bonne compréhension de l'objectif de la mission avant de s'engager à exécuter celle-ci. C'est en effet sur base de cette

⁴⁵Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf> (page consultée le 2 février 2020)

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf> page 13 (page consultée le 2 février 2020)

connaissance qu'il sera en mesure de déterminer si les procédures convenues sont adaptées. Par conséquent, le texte interdit au professionnel d'accepter la mission lorsqu'il a connaissance de faits ou de circonstances pouvant suggérer que les procédures demandées ne sont pas adaptées.

Les paragraphes A22 à A25 de la proposition de norme sont consacrés à l'importance de la terminologie, mise en avant par la deuxième condition. Lors de l'élaboration de ce texte, les parties consultées avaient exprimé leur souhait d'avoir indication des termes considérés comme trompeurs ou non clairs. Cette proposition reprend donc une série d'exemple de termes et d'expressions qui, utilisés dans certains contextes peuvent tromper le lecteur. Le principal problème que cette condition vise à solutionner est celui du décalage qui est susceptible d'exister entre les attentes et la réalité ou « expectation gap » entre le professionnel et les utilisateurs du rapport en cas de mauvaise interprétation par ceux-ci des termes utilisés.

L'IAASB propose au paragraphe A26 de la proposition de norme, quelques moyens dont dispose le professionnel afin de déterminer que les conditions d'acceptation et de maintien de la mission sont vérifiées. Nous remarquons qu'il s'agit surtout de s'assurer que l'utilisateur à qui est destiné le rapport ait connaissance des procédures à mettre en place et qu'il reconnaisse leur caractère approprié. Lors d'une mission de Procédure Convenues, il n'est pas rare que certains utilisateurs du rapport ne soient pas parties prenantes au contrat de vérification, contrat par lequel les signataires marquent leur accord sur les procédures convenues. On comprend donc que la norme encourage particulièrement le professionnel à s'assurer par d'autres moyens, que les utilisateurs du rapport marquent leur accord avec les procédures en question.

L'IAASB a en effet considéré qu'il était, dans la pratique, difficile de demander à une l'entité contractante (faisant l'objet de la vérification) de se prononcer sur le caractère approprié des procédures pour le compte des utilisateurs du rapport. Elle a donc opté pour cette solution.

Le texte indique néanmoins que si les conditions mentionnées ci-dessus n'étaient pas respectées, il serait possible pour le professionnel de suggérer d'autre types de services comme alternative.

f) L'utilisation des services d'un expert par le professionnel

La version actuelle ne fait pas mention de la possibilité d'utiliser les services d'un expert par le professionnel pour mener à bien sa mission. Le sondage d'opinions fait dans le cadre du développement de la norme révisée a cependant révélé que les sondés jugeaient utile de pouvoir se référer à un texte reprenant les conditions et les modalités de l'éventuelle utilisation des

travaux d'un expert, mais surtout de l'impact que cela aurait sur la responsabilité du professionnel. L'IAASB a répondu à cette préoccupation en introduisant dans son projet de norme, un paragraphe reprenant les points auxquels le professionnel doit être attentif lorsqu'il utilise les travaux d'un expert (paragraphe 28). Le professionnel doit par exemple, évaluer la compétence, les capacités et l'objectivité de l'expert concerné, s'assurer que ce dernier délivre ses travaux conformément à la convention conclue (avec le professionnel) et que ses constatations décrivent de manière adéquate les résultats de ses travaux. Mais aussi et surtout, le professionnel doit s'assurer qu'il puisse être assez impliqué dans les travaux de l'expert pour prendre la responsabilité des constatations qui en découleront dans son rapport de procédures convenues (paragraphe 44). Par ce point, le texte répond donc à la question de la responsabilité en indiquant clairement que le professionnel ne verra pas sa responsabilité limitée ou réduite par l'utilisation des travaux d'un expert⁴⁸.

g) Les restrictions concernant le rapport dans le cadre de Procédures convenues

Le nouveau texte proposé par l'IAASB apporte un changement à la restriction liée à la divulgation du rapport du professionnel. En effet, le rapport doit en principe être divulgué uniquement aux parties qui se sont accordées sur les procédures à mettre en place. Il existe pourtant plusieurs cas dans la pratique où le rapport doit être publié ou transmis à un ou des utilisateurs tier. C'est la raison pour laquelle le groupe de travail a jugé bon de ne pas reprendre cette restriction mais de permettre au professionnel lorsqu'il le juge nécessaire, de restreindre l'utilisation ou la distribution de son rapport à des parties tierces⁴⁹.

h) Les autres changements

Informations non financières

Le projet de norme révisée vise à élargir le scope des missions de procédures convenues pour y inclure les informations non financières. C'est un type d'information qui a été identifié comme faisant l'objet d'un nombre croissant de missions de procédures convenues selon les répondants.

⁴⁸ Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf> page 13-14 (page consultée le 2 février 2020)

⁴⁹ Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf> page 14 (page consultée le 2 février 2020)

Lettre d'affirmation

Pour comprendre ce qu'est une lettre d'affirmation et son but, on peut se référer à la norme ISA 580 Déclarations écrites. Elle stipule que la lettre d'affirmation adressée à l'auditeur doit contenir les déclarations écrites. Ces déclarations écrites étant des affirmations que la direction (d'une entité auditée) fournit à l'auditeur « *pour confirmer certains points ou étayer d'autres éléments probants* ».

La question du caractère obligatoire de la lettre d'affirmation dans le cadre d'une mission de procédures convenues a été soulevée par les parties consultées mais l'IAASB a décidé de ne pas inclure cette obligation dans le projet de norme révisée pour plusieurs raisons. Tout d'abord, la partie qui sollicite les services du professionnel n'est pas forcément responsable des informations qui lui sont fournies et ne pourrait donc pas engager sa responsabilité sur lesdites informations. Ensuite, le groupe de travail met en lumière que les missions de procédures convenues n'étant pas des missions d'assurance, il n'est pas nécessaire pour le professionnel de conforter son « opinion » (il n'en émet pas) avec une lettre d'affirmation. Enfin, le groupe de travail estime que la responsabilité de la partie qui sollicite les services du professionnel est déjà engagée à travers l'acceptation des termes de la mission⁵⁰.

L'IAASB n'exclut toutefois pas que certains professionnels fassent usage de lettres d'affirmation dans le cadre d'une mission de procédures convenues et suggère des exemples de points sur lesquels ils peuvent demander à la partie concernée de se prononcer.

Recommandations découlant de l'exécution de la mission

Dans la norme ISRS 4400 actuellement en vigueur, on ne retrouve pas de précisions quant à la possibilité pour le professionnel d'émettre des recommandations dans le cadre d'une mission de procédures convenues. C'est donc une autre lacune que le projet de norme révisée vise à combler sur base des retours reçus des différents praticiens ayant été consultés, en proposant des solutions qui soient cohérentes avec ce type de mission. Le paragraphe 33 du projet de norme révisée, même s'il ne fait pas directement référence aux recommandations que pourraient faire le professionnel, souligne que le rapport de procédures convenues doit être distinct de tout autre rapport découlant d'une autre mission. Cependant, en lisant le paragraphe A45, on comprend que s'il est important que cette distinction soit faite pour empêcher toute

⁵⁰ Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf> page 15 (page consultée le 2 février 2020)

méprise, il n'est pas pour autant interdit que le rapport et les recommandations figurent dans le même document⁵¹.

2.4. Commentaires

Dans cette partie de notre analyse, nous souhaitons revenir sur quelques éléments qui nous semblent intéressants à propos de l'évolution de la norme ISRS 4400.

On s'aperçoit que l'accent a été mis sur l'adéquation de la norme avec la pratique. La note explicative produite par le groupe de travail indique à plusieurs reprises que les changements ont été effectués en fonction des retours des praticiens sur leur expérience lors de l'application de la norme existante. Cela a eu pour effet d'aboutir à la production d'un texte beaucoup plus orienté sur la pratique, mais également moins vague quant à la responsabilité du professionnel.

La trajectoire prise par l'IAASB pour la révision de la norme ISRS 4400 laisse penser que celle-ci se rapproche davantage des ISA. Certains concepts et passages de la norme se sont inspirés des ISA (le paragraphe sur les restrictions du rapport tiré d'ISA 800 en est un exemple concret). Ce rapprochement n'est pas surprenant car l'évolution de la norme se base sur le retour de professionnels qui appliquent vraisemblablement les normes ISA de façon régulière. De plus, les ISA sont un cadre normatif très fiable et régulièrement mis à jour en fonction des évolutions de la pratique. Ainsi pour une norme qui a très peu évolué avec son temps, il est logique de s'inspirer d'un cadre normatif qui a déjà fait ses preuves.

Mais reste la question de savoir qu'elle est l'intérêt de faire des ISA bis ? On peut se demander si cette norme garde toujours sa raison d'être. Malgré le rapprochement des ISRS avec les ISA, le type de mission qu'elle régit est différent. De plus, ce type de mission devient de plus en plus fréquent. L'IAASB mentionne d'ailleurs cette demande grandissante pour les missions de procédures convenues par diverses parties prenantes.

Du point de vue du professionnel, ce type de mission représente une utilisation moins importante de ressources qu'un audit plénier selon les ISA. Il est donc normal qu'il se tourne vers ce type de missions dans certains cas bien précis où un audit plénier n'est pas requis et où une opinion n'est pas nécessaire. De plus ce type de mission reste moins « risqué » pour lui par

⁵¹Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised) <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf> page 26, 34-35 (page consultée le 2 février 2020)

rapport à la responsabilité qu'il engage, puisque l'interprétation de ses constatations n'incombe qu'au destinataire de son rapport.

Pour le client, on peut raisonnablement se dire qu'avec une mission de procédures convenues, le processus de vérification s'avère en principe moins « lourd » que lors d'un audit plénier et il obtient un service « à la carte » qui lui permette de ne mettre l'accent que sur les informations qui l'intéressent ou qui intéressent des tiers tout en gardant le caractère sérieux et reconnu d'une mission régie par une norme internationale.

Cela nous amène à essayer de comprendre pourquoi l'application des ISRS 4400 n'est toujours pas applicable en Belgique. L'IRE a en effet, considéré l'approbation d'un projet de norme relative à l'application des ISAE et ISRS en Belgique. Ce projet de norme n'a pas été approuvé mais une nouvelle consultation publique a été effectuée en octobre 2019. Elle a abouti à une suspension du processus d'approbation en fin d'année 2019. La raison de cette suspension repose sur les commentaires reçus de la part des instituts professionnels⁵².

L'inquiétude des réviseurs réside au niveau du risque de « désavantage concurrentiel » par rapport à des professions moins réglementées que l'adoption de cette norme pourrait engendrer. Le Comité belge de concertation du révisiorat d'entreprises (CBCR), dans son courrier adressé au président de l'IRE (annexe 3), mentionne en plus, que dans le cas particulier de la norme ISRS 4400, les missions de procédures convenues avec l'Union Européenne « *représentent un chiffre d'affaires important pour certain cabinets* ». Par conséquent, si ces missions devaient également être confiées à d'autres professionnels, cela pourrait menacer leur pérennité. A l'heure actuelle, la norme ISRS 4400 n'est pas réservée aux seuls réviseurs mais c'est en majorité à eux que font appel les clients en demande de ce type de mission⁵³.

Il sera intéressant d'observer comment cette question va faire évoluer le projet de norme relative à l'application des ISAE et des ISRS en Belgique. Le CBCR, loin de rejeter l'adoption de ce projet de norme a en effet proposé qu'il soit modifié afin de ne s'appliquer qu'aux réviseurs d'entreprises ou que des mesures législatives soient envisagées pour réduire les risques identifiés⁵⁴.

⁵² IRE, <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/norme-detail-page/normes-isae-et-isrs> (page consultée le 20/07/2020)

⁵³ Courrier du Comité belge de concertation du révisiorat d'entreprises du 31 octobre 2019 adressée au président de l'Institut des réviseurs d'entreprises dans le cadre de la consultation publique concernant le projet de norme relative à l'application des normes ISAE ISRS en Belgique

⁵⁴ Ibid.

2.5. Conclusion

Nous savons à présent ce que sont les missions de procédures convenues et nous nous sommes familiarisés avec la norme ISRS 4400. Nous avons aussi pu analyser comment celle-ci évoluera et étudier les défis qui s'opposent à son adoption par l'Institut des Réviseurs d'entreprises malgré une utilisation déjà courante en Belgique.

Puisque nous avons pu constater l'importance que les missions ISRS 4400, notamment les procédures liées au projets européens présentent pour certains cabinets, découvrons dans la suite de ce travail en quoi consistent réellement ces procédures.

Chapitre 3 : Les projets financés par l'Union Européenne

Le budget de l'Union Européenne couvre parmi ses dépenses, plusieurs programmes de financement destinés à mettre en œuvre ses politiques. Ces programmes bénéficient à divers acteurs tels que des entreprises, des organisations non gouvernementales, des agriculteurs, etc. Il est donc important pour l'Union d'assurer une grande transparence tant au niveau de ses services internes qu'au niveau des bénéficiaires de ses financements⁵⁵.

Dans ce chapitre, nous essaierons tout d'abord de découvrir les mécanismes qui permettent à l'Union européenne de financer divers projets. Ceci nous permettra de mieux appréhender la documentation sur laquelle il faudra s'appuyer pour comprendre comment se déroulent les missions de vérification de dépenses qui sont un moyen d'assurer la transparence au niveau des bénéficiaires. Nous verrons que cette documentation a connu une évolution récente dont nous examinerons les points clés afin de la mettre en œuvre dans notre étude de cas.

3.1. Types de financements (Aides, subventions, marchés publics, etc.)

3.1.1. Aides

Elles sont accordées principalement à des organisations mettant en œuvre des projets qui s'inscrivent dans la politique de l'Union Européenne (UE). Il s'agit en général de financements partiels qui viennent compléter l'apport de l'organisation pour la mise en œuvre de son projet.⁵⁶

3.1.2. Prêts, garanties et fonds propres

Les contributions de l'UE au financement de projets peuvent se faire sous forme de prêts accordés à des entreprises souhaitant investir dans la recherche et l'innovation ou sous forme de garanties apportées pour faciliter à ces entreprises l'obtention de prêts à des conditions plus avantageuses. La participation de l'UE à des projets sur fonds propres est également possible.⁵⁷

⁵⁵ Commission Européenne, https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/how-it-works/annual-lifecycle/implementation/eu-budget-management-types_fr (page consultée le 14 mai 2020)

⁵⁶ Commission Européenne, https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/how-eu-funding-works/types-funding_fr (page consultée le 14 mai 2020)

⁵⁷ Ibid.

3.1.3. Subventions

Elles peuvent être accordées aux acteurs d'un secteur particulier et sont gérées directement par les pays membres sans intervention directe de la Commission Européenne⁵⁸.

3.1.4. Prix

Il s'agit de récompenses en espèces ou sous forme de publicité ou de promotion, octroyées aux lauréats de concours⁵⁹.

3.1.5. Marchés publics

Les marchés publics constituent des moyens pour la Commission de faire appel à des services, des biens ou des travaux à usage interne. Bien que repris au niveau des types de financements présentés par la Commission sur son site internet, ils ne sont pas considérés comme tels⁶⁰.

3.2. Aides : Développement et coopération

Dans la catégorie des aides, nous nous intéressons particulièrement aux aides octroyées dans le cadre du Développement et de la Coopération. 10% du budget de l'Union Européenne est consacré à cette aide extérieure qui peut prendre diverses formes et provenir de sources différentes.⁶¹

3.2.1. Soutien budgétaire

Il s'agit d'une aide qui prend la forme de transferts directs de fonds à des pays partenaires en voie de développement afin de les accompagner dans leurs efforts de développement durable. Les soutiens budgétaires sont octroyés moyennant le respect d'un certain nombre de conditions en matière de stabilité économique, de respect des droits humains etc.⁶²

3.2.2. Subventions ou « grants »

Les subventions sont le moyen par lequel la Commission soutient l'implémentation de projets susceptibles de l'aider à atteindre ses objectifs en matière d'aide extérieure. Elles prennent la forme de contributions financières octroyées à des organisations actives dans le domaine du

⁵⁸ Commission européenne, https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/how-eu-funding-works/types-funding_fr (page consultée le 14 mai 2020)

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ Commission Européenne, <https://ec.europa.eu/international-partnerships/funding> (page consultée le 14 mai 2020)

⁶² Commission Européenne, https://ec.europa.eu/international-partnerships/budget-support_en (consultée le 15 mai 2020)

développement et répondant aux critères définis par des appels à propositions. Ces subventions ne sont pas restreintes à un secteur particulier et peuvent concerner différents projets ou actions couvrant une large variété de domaines en rapport avec le développement⁶³.

La Commission Européenne distingue deux types de « grants » :

- Action grants : financement d'une action spécifique mise en place dans le but d'atteindre un objectif cohérent avec la politique en matière d'aide extérieure ;
- Operation grants : financement des coûts de fonctionnement d'un organisme dont les activités s'inscrivent dans la politique de l'Union en matière d'aide extérieure⁶⁴.

Il est important de noter que le bénéficiaire est responsable de l'implémentation de l'action pour laquelle il a obtenu la subvention et reste propriétaire des résultats produits par cette action.⁶⁵

En outre, parmi les principes qui régissent l'octroi de subventions, on retrouve le principe de la « non-profitabilité » qui signifie que le bénéficiaire de la subvention ne peut pas réaliser de profit sur l'action financée. Citons également les principes du « co-financement » et de la « non-cumulation ». Le premier oblige en principe le bénéficiaire de la subvention à participer aux coûts de l'action, tandis que le deuxième l'empêche de recevoir plus d'un grant par action (pour les « Action grants ») et plus d'un « Operation grant » par an.⁶⁶

3.2.3. Appels d'offres et les contrats d'approvisionnement

Les appels d'offre permettent à la Commission de mettre en compétition plusieurs organisations et de sélectionner de manière équitable, la meilleure offre qui permettra à l'organisation dont elle émane d'obtenir un « procurement contrat » ou contrat d'approvisionnement⁶⁷.

Ces appels d'offre ont donc pour objectif de conclure un contrat pour l'acquisition par la Commission de :

- Services : des études, de l'assistance technique, etc.
- Fournitures : à savoir de l'équipement ou du matériel, etc.

⁶³ Commission Européenne https://ec.europa.eu/international-partnerships/grants_en (page consultée le 15/04/2020)

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ Ibid.

- Travaux : il s'agit par exemple de travaux d'ingénierie⁶⁸.

Trois caractéristiques principales distinguent les contrats d'approvisionnement.

Premièrement, l'autorité contractante définit les termes de référence qui s'appliqueront au type d'approvisionnement qui fait l'objet du contrat. Deuxièmement, cette même autorité contractante supporte tous les coûts liés à l'exécution du contrat et est propriétaire des résultats qui s'en dégagent. Enfin troisièmement, il est possible pour le prestataire de générer des profits des différentes activités prévue par le contrat.⁶⁹

Parmi les principes qui régissent les appels d'offre et la signature des contrats d'approvisionnement, on retrouve un principe de « transparence et de traitement égal », qui vise à empêcher toute discrimination envers les soumissionnaires. Le principe de compétition et de proportionnalité garantie que les conditions définies et imposées aux soumissionnaires permettent que le processus reste compétitif mais avec une certaine régulation à l'entrée.⁷⁰

L'implémentation des contrats d'approvisionnement peut être gérée de différentes manières.

Direct management

La Commission Européenne agit en tant qu'autorité contractante et gère l'entière du processus de sélection (de la publication de l'appel d'offre à la signature du contrat) mais aussi surveille l'exécution du contrat.⁷¹

Indirect management

Une tierce partie se charge de jouer le rôle d'autorité contractante mais devra en principe consulter la Commission et obtenir son accord à certaines étapes importantes du processus. Cependant, la Commission peut décider de ne pas faire usage de ce pouvoir et ne procéder qu'à des vérifications ultérieures.⁷²

Shared management

La gestion de l'implémentation du contrat est partagée avec des pays membres de l'Union.⁷³

⁶⁸ Commission Européenne, https://ec.europa.eu/international-partnerships/tenders_en (page consultée le 15 mai 2020)

⁶⁹ Ibid.

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ Ibid.

⁷² Ibid.

⁷³ Ibid.

3.2.4. Garanties et financement mixte

Les garanties et les financements mixtes sont des moyens relativement récents que la Commission utilise exclusivement dans le but de promouvoir le développement dans des pays partenaires. Elles ont pour but d'attirer d'autres sources de financement vers les projets qui en ont besoin mais éprouvent des difficultés à les obtenir.

Les investisseurs privés et les banques de développement rechignent parfois à financer des projets de développement ou des entrepreneurs en raison des risques importants qui existent dans leur secteur. Par le biais de garanties, la Commission entend réduire ces risques en se portant garante pour une partie des pertes éventuelles.

Le financement mixte consiste à couvrir les coûts liés principalement au lancement d'un projet de développement par des fonds publics afin d'encourager et d'attirer la participation d'investisseurs privés pour la suite du projet.⁷⁴

3.2.5. Les Trust funds ou fonds de placement

Ce mécanisme financier permet de regrouper les fonds de plusieurs contributeurs afin de répondre à des besoins spécifiques déterminés. Il a été mis en place par la Commission pour permettre des réactions adéquates dans des situations d'urgence ou pour cibler des actions thématiques.⁷⁵

3.3. Obtenir un financement

Préalablement au transfert des fonds vers les organisations bénéficiaires, il existe plusieurs étapes que nous regroupons et décrivons brièvement ci-dessous afin que le lecteur ait une vue d'ensemble du processus dans lequel s'engagent les soumissionnaires.

3.3.1. Candidature et sélection

Une grande majorité des fonds de l'UE (environ 80%) est destinée à des programmes gérés directement par les pays de l'UE.

La proportion des fonds gérés directement par la Commission Européenne contribue, sous forme de subvention ou via des appels d'offre par exemple, au financement de projets et

⁷⁴ Commission Européenne, https://ec.europa.eu/international-partnerships/guarantees-and-blending_en (page consultée le 14 mai 2020)

⁷⁵ Commission Européenne, https://ec.europa.eu/international-partnerships/trust-funds_en (page consultée le 20 juillet 2020)

d'organisations sélectionnés à la suite d'appels à propositions et à projets.⁷⁶ Les organisations à la recherche d'un financement de la Commission Européenne sont donc invitées à soumettre leur candidature en se pliant aux règles et conditions spécifiées dans ces appels à propositions ou projets.

Les propositions et offres reçues sont en principe évaluées par des spécialistes de la Commission ou par des indépendants recrutés pour leurs compétences particulières.⁷⁷

3.3.2. Convention et paiement

Après la sélection d'un projet par la Commission Européenne, « une convention de subvention » est signée avec l'organisation sélectionnée et reprend les obligations de chaque parties et les termes de l'exécution de la convention. L'organisation signataire peut alors recevoir le paiement de la subvention. Cependant, il s'agit en principe d'un préfinancement. En effet, les paiements se font généralement en plusieurs tranches réparties sur la durée du projet. Il y a donc en plus du préfinancement, plusieurs paiements intermédiaires et un paiement final en toute fin du projet. Il faut aussi noter que ces paiements sont généralement liés aux résultats du projet qui sont évalués sur base des comptes rendus réguliers qui devront être fait par le prestataire à la Commission.⁷⁸

3.3.3. Implémentation du projet

La gestion du projet est suivie de près par la Commission au travers de ces rapports techniques et financiers réguliers qui doivent lui être soumis par l'organisation chargée de gérer le projet. Celle-ci peut également être amenée à soumettre d'autres types de livrables qui permettraient à la Commission de s'assurer de la bonne gestion du projet. Dans ce cas, cette obligation est mentionnée dans la convention de subvention signée.⁷⁹

En prenant connaissance de ces rapports et livrables qu'elle reçoit, la Commission Européenne est en mesure de s'assurer que le projet est exécuté en conformité avec la convention de

⁷⁶ Commission Européenne, https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/how-eu-funding-works/how-get-funding/find-funding-opportunity_fr (page consultée le 20 juillet 2020)

⁷⁷ Commission Européenne, https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/how-eu-funding-works/how-get-funding/selection-process_fr (consulté le 20 juillet 2020)

⁷⁸ Commission Européenne, https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/how-eu-funding-works/how-get-funding/grant-agreement-and-payment_fr (consulté le 20 juillet /2020)

⁷⁹ Commission Européenne, https://ec.europa.eu/info/research-and-innovation/funding/managing-project/managing-your-project_fr (page consultée le 20 juillet 2020)

subvention. Elle peut également avoir recours à des audits financiers des comptes de l'organisation chargée de la mise en œuvre du projet afin de vérifier les dépenses reportées.⁸⁰

Le processus décrit ci-dessous a été largement simplifié en trois étapes afin de donner une compréhension globale de l'attribution de financements par la Commission Européenne. Cependant, dans la pratique il peut être plus développé et dépendant du type de financement ou de projet, il peut présenter plus ou moins de complexité. Pour avoir une explication claire et détaillée des procédures depuis la préparation des marchés jusqu'à leur exécution, les candidats et soumissionnaires, ainsi que les signataires d'une convention disposent de guides auxquels ils peuvent se référer et qui leur fournissent des explications détaillées.⁸¹

Dans le cas particulier des actions extérieures de l'Union Européenne, le document de référence dont disposent les acteurs est le « Practical Guide on contract procedures for European Union external action (PRAG) » ou « Guide Pratique des procédures contractuelles applicables à l'action extérieure de l'Union Européenne ».

Nous examinerons ce guide dans le point suivant car il présentera un intérêt pour notre cas pratique qui portera sur un projet concerné par les procédures qu'il décrit.

3.4. Gestion du projet : Le PRAG

Le PRAG est un outil indispensable utilisé aussi bien par les soumissionnaires et candidats aux appels à proposition et appels d'offre de la Commission Européenne, que par les services de la Commission qui sont chargés de gérer les projets financés par elle. Il couvre toutes les procédures de la passation de marché dans le cadre de l'action extérieure de l'Union Européenne, y compris l'exécution du marché.⁸²

Le PRAG a connu de récentes évolutions en 2018 et en 2019. La version précédemment utilisée était celle de 2016 (annexe 4). A partir du 2 août 2018, la version 2018 est entrée en vigueur.⁸³

Nous ne présenterons que quelques points du PRAG 2018 (annexe 5) qui ont une importance pour notre étude de cas. Etant donné que les processus de préparation des marchés, de

⁸⁰ Commission Européenne, https://ec.europa.eu/info/research-and-innovation/funding/managing-project/managing-your-project_fr (page consultée le 20 juillet 2020)

⁸¹ Commission Européenne <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/document.do?nodeNumber=1> (page consultée le 20 juillet 2020)

⁸² Commission Européenne, <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/document.do?nodeNumber=1.1> (page consultée le 20 juillet 2020)

⁸³ Commission Européenne, <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> (page consultée le 20 juillet 2020)

soumission et de sélection des propositions et offres ne sera pas étudié, nous ne nous attarderons pas sur ces parties.

3.4.1. Les termes de référence et les spécifications techniques

Comme expliqué plus haut, les contrats d'approvisionnement peuvent concerner des services, des fournitures ou des travaux. On parle de termes de référence lorsqu'il s'agit d'un marché de services et de spécifications techniques dans le cas des marchés de fournitures et de travaux.⁸⁴

Le PRAG indique que les termes de référence et les spécifications techniques « [...] fournissent aux contractants des instructions et des conseils pour la soumission d'une offre répondant à toutes les exigences administratives et techniques, et servent ultérieurement de mandat au contractant durant la mise en œuvre des projets. ». Ils font partie du dossier d'appel d'offres lors des phases précédant la signature de la convention, mais sont ensuite intégrés dans le contrat qui sera signé avec l'organisation sélectionnée comme annexe. Ils reprennent aussi les éléments clés du projet tels que ses objectifs, sa durée, les résultats attendus⁸⁵.

3.4.2. Le PRAG 2018 à propos des marchés de service

Le PRAG fournit quelques informations intéressantes à propos des marchés de service. On y apprend que les marchés de service peuvent porter sur des études ou sur des assistances techniques. Les marchés d'études portent par exemple sur des études de faisabilité, des études de marché, des évaluations, etc. Les marchés d'assistance technique quant à eux, concernent les cas où le contractant fournit des services de direction ou de supervision de projet ou lorsqu'il fournit du conseil.⁸⁶

Le PRAG distingue aussi deux types de marchés de services en fonction du type de paiement :

- **Marché à prix forfaitaire** : comme son nom l'indique, le paiement se fait de manière forfaitaire pour ce type de marché de service. Ce paiement sera en revanche, subordonné à l'atteinte d'un ou de plusieurs résultats définis dans le contrat (dans les termes de référence) et prenant généralement la forme de livrables devant être soumis à approbation.

⁸⁴ Commission Européenne, <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/document.do?nodeNumber=2.8> (page consultée le 20 juillet 2020)

⁸⁵ Commission Européenne, <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/document.do?nodeNumber=2.8> (page consultée le 20 juillet 2020)

⁸⁶ Commission Européenne, <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/document.do?nodeNumber=3.1> (page consultée le 20 juillet 2020)

- Marché à prix unitaire : on a affaire à ce genre de marché lorsque les prestations sont payées sur base du temps de travail. Ils sont utilisés « [...] *lorsqu'il n'est pas possible de prévoir les résultats ou la quantité de travail nécessaire pour les atteindre* ». Cependant une partie des activités de ce type de marché de service peut être payée à prix forfaitaire⁸⁷

Il faut également noter que les marchés à prix forfaitaires concernent généralement les études, tandis que l'assistance technique se retrouvera souvent dans les marchés à prix unitaire. Pour les marchés d'assistance technique, le prestataire n'a en général qu'une obligation de moyens contrairement aux marchés, à savoir l'exécution des tâches définies dans les termes de référence et la qualité des services.⁸⁸

Ce qui nous intéressera particulièrement dans le PRAG ce sont ses annexes B8k (pour les marchés), et E3h8 (pour les subventions) : « Vérification des dépenses : Termes de référence et rapport sur les constatations factuelles ». Ces termes familiers rappellent les missions régies par la norme ISRS 4400 que nous avons étudiée dans le chapitre 2 de ce présent travail. En effet, comme nous l'évoquions au point 3.3.2, les paiements aux bénéficiaires de financements se font en principe par tranches et selon une certaine périodicité définie dans le contrat. Les bénéficiaires doivent rendre compte de l'état d'avancement du projet et la Commission prévoit souvent dans ses conventions, qu'un rapport de vérification des dépenses doit être fourni pour attester que les dépenses qui lui sont déclarées ont été vérifiées par un professionnel du chiffre compétent et indépendant. Les procédures qui devront être mises en place lors de cette vérification sont consignées dans les annexes du PRAG précédemment évoquées et feront l'objet du dernier chapitre de cette partie.

3.5. Conclusion

Le financement d'un projet par l'Union Européenne survient au terme de tout un processus de sélection de candidats et peut revêtir plusieurs formes. Nous avons mis en exergue la diversité des financements et des contrats de financement, la procédure à suivre pour obtenir un financement et avons découvert le PRAG qui régit cette procédure ainsi que l'implémentation du projet et la vérification des dépenses qui nous intéresse.

⁸⁷ Commission Européenne, <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/document.do?nodeNumber=3.2.2> (page consultée le 20 juillet 2020)

⁸⁸ Commission Européenne, <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/document.do?nodeNumber=3.2.2> (consulté le 20 juillet 2020)

Dans le prochain chapitre, nous développerons plus en profondeur la version de ce PRAG publié en 2018 qui apporte des changements non sans importance dans la démarche de vérification du vérificateur de dépenses.

Chapitre 4 : Les Termes de Référence pour la vérification des dépenses

Dans ce chapitre, nous analyserons les termes de référence standards pour la vérification des dépenses dans le cadre d'un marché de services classique. Nous faisons ce choix car notre étude pratique portera sur ce type de contrat.

4.1. Les parties au « contrat de vérification »

Tout d'abord, il est important de noter que les termes de référence pour la vérification des dépenses sont semblables à un contrat conclu entre l'entité qui a signé un contrat en vertu duquel elle reçoit des fonds afin de prêter un ou des services définis d'une part, et d'autre part l'auditeur désigné pour la vérification des dépenses. L'organe qui octroie les fonds pour l'exécution d'un contrat de service au prestataire n'est donc pas une partie à ce contrat.⁸⁹

Il arrive toutefois que la Commission mandate un auditeur pour la vérification des dépenses déclarées par un prestataire de service. Dans ce cas, les termes de référence pour la vérification des dépenses seront convenus entre la Commission et l'auditeur.

4.2. Les termes de référence pour la vérification des dépenses selon PRAG 2016

Dans cette partie, nous présenterons brièvement les éléments clés des termes de références pour la vérification des dépenses tels qu'ils étaient avant la publication de la modification du PRAG.

4.2.1. Les conditions qui s'imposent à l'auditeur

Lorsqu'il marque son accord avec les termes de référence, l'auditeur confirme sa compétence et sa capacité à exécuter la mission qui lui est confiée. Pour s'en assurer, les Termes référence stipulent qu'il doit soit appartenir à une organisation internationale (de préférence membre de l'IFAC), soit être inscrit comme contrôleur légal des comptes au registre public d'un organe de supervision public.⁹⁰

4.2.2. L'objet, la raison et le type du mandat

Les termes de référence reprennent l'objet du mandat, à savoir les références de la facture envoyée par l'entité contractante qui bénéficie du financement à la Commission. Ils

⁸⁹ Annexe b8k du PRAG 2016 – Termes de références pour une vérification des dépenses dans le cadre d'un marché de services (A prix unitaires) <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> p.1 (page consultée le 22 juillet 2020)

⁹⁰ Annexe b8k du PRAG 2016 – Termes de références pour une vérification des dépenses dans le cadre d'un marché de services (A prix unitaires) <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> p.1-2 (page consultée le 22 juillet 2020)

mentionnent aussi le type de prestation concerné par le contrat de service conclu entre la Commission et l'entité contractante.

Les termes de référence précisent aussi la raison du mandat. Ils rappellent en fait que l'entité contractante est soumise à l'obligation d'accompagner sa facture et son rapport financier d'un rapport de vérification produit par un auditeur externe et que ce rapport est indispensable pour que la Commission puisse procéder au paiement du montant sollicité.

En outre, il est clairement mentionné qu'aucune assurance ne sera fournie dans le rapport de l'auditeur.⁹¹

4.2.3. Les normes qui régissent la mission

Comme on peut le deviner, la norme de référence pour la vérification des dépenses est la norme ISRS 4400 mais en plus de le préciser, les termes de référence imposent le respect du Code of Ethics for Professional Accountants (code d'éthique) de l'IESBA. C'est d'ailleurs en vertu de ce dernier que l'indépendance de l'auditeur sera exigée, étant donné que la norme ISRS 4400 n'impose pas ce critère.⁹²

4.2.4. Les procédures à suivre décrites en annexe

Conformément à la norme ISRS 4400, les normes qui devront être exécutées par l'auditeur sont reprises dans les termes de référence. On retrouve donc en annexe des termes de référence, une liste de procédures et les types de preuve que l'auditeur peut utiliser pour mettre en œuvre ces procédures et pour formuler et documenter ses observations factuelles dans son rapport.⁹³

Ces procédures sont regroupées en plusieurs catégories. Tout d'abord des procédures générales liées à la préparation d'un rapport financier par l'entité contractante et à la bonne tenue de sa comptabilité. L'auditeur devra aussi vérifier la conformité du rapport financier avec le budget. Enfin, il vérifiera les honoraires et dépenses déclarées dans le rapport financier.⁹⁴

⁹¹ Annexe b8k du PRAG 2016 – Termes de références pour une vérification des dépenses dans le cadre d'un marché de services (A prix unitaires) <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> p.2 (page consultée le 22 juillet 2020)

⁹² Annexe b8k du PRAG 2016 – Termes de références pour une vérification des dépenses dans le cadre d'un marché de services (A prix unitaires) <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> p.2-3 (page consultée le 22 juillet 2020)

⁹³ Annexe b8k du PRAG 2016 – Termes de références pour une vérification des dépenses dans le cadre d'un marché de services (A prix unitaires) <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> p.3 (page consultée le 22 juillet 2020)

⁹⁴ Annexe b8k du PRAG 2016 – Termes de références pour une vérification des dépenses dans le cadre d'un marché de services (A prix unitaires) <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> p.6-11 (page consultée le 22 juillet 2020)

Toutes ces procédures sont expliquées et détaillées dans les termes de référence.

4.2.5. Méthode de vérification

Plusieurs techniques utilisables par l'auditeur pour mettre en œuvre les procédures de vérification sont proposées et il s'agit de techniques telles que la demande de renseignement et l'analyse, la comparaison, le (re) calcul, l'inspection de documents, la recherche de confirmations etc.

Il est important de noter que l'examen des honoraires et des dépenses déclarées dans le rapport financier de l'entité contractante doit être « *complet et exhaustif* »⁹⁵.

Ces éléments-clés décrivent globalement le travail de l'auditeur et sont en adéquation avec l'ISRS 4400 car ils répondent aux exigences de la norme. En effet, les termes de la mission sont édictés et même s'ils sont imposés par la Commission, aux parties signataires, ceux-ci marquent néanmoins leur accord sur les procédures reprises dans ces termes de référence, comme imposé par la norme en vigueur. De plus, le rapport produit par le professionnel est bien un rapport de constatations factuelles et aucune assurance n'est donnée.

4.3. Les nouveaux termes de référence selon PRAG 2018

La nouvelle version du PRAG applicable à partir d'août 2018 a introduit ne s'est pas contentée de proposer une version quelque peu modifiée des termes de référence pour la vérification des dépenses reprises dans le PRAG 2016. Ce sont en effet de nouveaux termes de référence et un nouveau format de rapport qui sont imposés et ceux-ci impliquent des changements importants dans la manière de travailler de l'auditeur. Nous identifions ci-dessous ces changements et la manière dont ils affectent le travail de l'auditeur.

4.3.1. Description du processus de vérification

Si les principes généraux des termes de référence tels que les exigences imposées à l'auditeur et les normes de référence pour la mission n'ont pas changé, la méthode de travail de l'auditeur quant à elle a bel et bien connu une révision substantielle.

Les nouveaux termes de référence décrivent désormais les étapes à suivre lors de la vérification. Il y aura donc une phase de préparation de la vérification au cours de laquelle l'auditeur devra

⁹⁵ Annexe b8k du PRAG 2016 – Termes de références pour une vérification des dépenses dans le cadre d'un marché de services (A prix unitaires) <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do p.12-13> (page consultée le 22 juillet 2020)

entrer assez rapidement en contact avec l'entité contractante, déterminer un calendrier d'exécution, d'assurer de la disponibilité des pièces justificatives et du personnel clé, etc.

Puis viendront la phase de vérification et l'établissement du rapport.⁹⁶

4.3.2. Une analyse des risques

Au niveau de la phase de vérification, les nouveaux termes de référence énumèrent les procédures à mettre en place et parmi celles-ci figure une analyse des risques. Il s'agira d'évaluer d'une part, les risques inhérents portant sur la fiabilité du rapport financier soumis, la conformité aux conditions du contrat de service et les fraude et irrégularité qui pourraient avoir une incidence sur les dépenses déclarées. D'autre part, les nouveaux termes de référence indiquent qu'il faudra considérer le « risque de non-contrôle », lié à la conception et au fonctionnement des systèmes de contrôle interne de l'entité contractante⁹⁷.

4.3.3. Une vérification par échantillonnage

La vérification ne devra plus porter sur l'ensemble des dépenses déclarées. L'auditeur devra constituer un échantillon sur base duquel il déterminera l'erreur significative globale. Pour déterminer la taille de cet échantillon, l'auditeur ne dispose pas d'une grande marge de manœuvre, puisqu'il devra utiliser comme seuil de signification, 2% du montant total des dépenses déclarées et atteindre un niveau de confiance de 95%. Seule la méthode de sélection est laissée à sa discrétion.⁹⁸

4.3.4. Une démarche intégrée

Les procédures identifiées ci-dessus devront s'inscrire dans une démarche intégrée, c'est-à-dire qu'il faudra établir un lien clair entre elles dans le rapport. Des résultats de l'évaluation des risques devront donc découler la méthode d'échantillonnage sélectionnée et donc, la taille et la composition de l'échantillon.⁹⁹

⁹⁶ Annexe b8k1 du PRAG 2018 - Termes de références pour une vérification des dépenses
<https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do p.7> (page consultée le 22 juillet 2020)

⁹⁷ Annexe b8k1 du PRAG 2018 - Termes de références pour une vérification des dépenses
<https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do p.7, 16> (page consultée le 22 juillet 2020)

⁹⁸ Annexe b8k1 du PRAG 2018 - Termes de références pour une vérification des dépenses
<https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do p.7> (page consultée le 22 juillet 2020)

⁹⁹ Annexe b8k1 du PRAG 2018 - Termes de références pour une vérification des dépenses
<https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do p.7-8>(page consultée le 22 juillet 2020)

Tous ces éléments se retrouveront dans le rapport de l'auditeur et devront évidemment être documentés.

4.4. Commentaires

On peut conclure que les termes de référence du PRAG 2018 marquent une réelle rupture avec leur ancienne version. La Commission semble avoir voulu formaliser davantage la démarche de vérification mais aussi et surtout, responsabiliser davantage l'auditeur et l'entité contractante.

Nous pensons que cela est mis en évidence par la description du processus de vérification qui pourrait viser à le formaliser et à assurer qu'il reste identique et comparable d'un professionnel à un autre. En conséquence, cela pourrait réduire les disparités qui pourraient exister entre les démarches appliquées par différents professionnels.

La Commission se détourne de l'idée d'une vérification consistant principalement en un examen de pièces, un contrôle de dépenses. Elle décide d'apporter une valeur ajoutée au rapport de l'auditeur en y introduisant une analyse de risques. Il s'agit là d'une plus grande part accordée au jugement professionnel mais l'information fournie a une qualité plus importante que les seules constatations factuelles. Cela permet à la Commission de se faire une idée de la qualité de l'organisation interne de l'entité qu'elle finance et du sérieux avec lequel celle-ci gère le projet pour lequel elle reçoit un financement.

Pour compenser le temps supplémentaire de vérification occasionné par l'analyse de risques, l'utilisation d'un échantillon permet de réduire le temps accordé au contrôle des dépenses à proprement parler. C'est aussi un moyen de renforcer la qualité de la vérification en y introduisant une démarche scientifique pour appuyer les résultats.

Nous ne pouvons pas manquer de relever que la démarche des termes de référence selon le PRAG 2018 se rapproche d'une démarche que l'on retrouverait dans une mission d'assurance (visant à formuler une opinion). Sans faire directement référence aux ISA, certains des changements apportés à la démarche de vérification semblent s'en inspirer. L'approche intégrée comprenant l'analyse de risques, la méthode d'échantillonnage et la sélection des éléments à tester en est un bon exemple.

A ce propos, il nous semble que la phase d'analyse des risques et la qualité globale de la vérification pourraient être encore améliorée dans le cas où le vérificateur est aussi le commissaire de l'entité contractante. Les termes de référence ne mentionnent pas cette

possibilité, mais ce cas de figure pourrait se produire si l'entité a nommé un commissaire qui effectue un audit de ses comptes annuels dans le cadre duquel il aura été amené à se poser des questions sur les risques auxquels l'entité fait face, sur ses systèmes de contrôles internes et sur leur efficacité.

Les vérifications de dépenses restent cependant des missions de procédures convenues régies par ISRS 4400 et n'ont pas vocation à devenir des missions d'assurance car elles ont pour but de permettre à la Commission de se faire sa propre interprétation des constatations relevées par l'auditeur.

Enfin, l'évolution du PRAG ne semble pas être liée à celle de la norme ISRS 4400 dont la version révisée entre en vigueur le 1^{er} janvier 2022. On ne peut pas y voir une volonté de la Commission d'anticiper la norme ISRS 4400 révisée. On peut toutefois noter que tout comme le projet de norme révisée, les nouveaux termes de référence introduits par le PRAG 2018 viennent apporter plus de formalisme et développe l'importance accordée au jugement professionnel. De notre lecture du projet de norme révisé, il n'est pas certain que l'entrée en vigueur de l'ISRS 4400 révisée aura pour effet de conduire à une nouvelle évolution du PRAG. Cependant il ne s'agit là que de spéculations car il faudrait analyser le texte final de la norme révisée.

Conclusion de la 1^{ère} partie

Nous arrivons au terme de la première partie de ce travail. Nous nous sommes familiarisés avec les normes internationales promulguées par l'IFAC et ses organes, ce qui nous a permis de nous plonger dans l'analyse de l'une d'elles : la norme ISRS 4400 portant sur les missions de procédures convenues. Après avoir pris connaissance des caractéristiques de cette norme et des exigences requises pour exécuter ce type de mission, nous avons procédé à la présentation d'une mission de procédure convenue particulière, à savoir la vérification des dépenses dans le cadre de projets européens. La prise de connaissance avec les projets européens, des missions de vérification des dépenses et des termes de ces missions nous a mené à évoquer les changements que ces derniers ont connu récemment. Nous avons donc pu étudier ces changements et sommes arrivés à la conclusion qu'ils tendent à rapprocher la démarche des vérifications de dépenses à celle de missions d'assurance tout en restant différente de celles-ci. En somme, les changements apportent plus de formalisme et une qualité supérieure au rapport produit par le vérificateur.

Partie II - Mise en pratique des termes de référence pour la vérification des dépenses du PRAG 2018 sur un projet fictif financé par l'Union Européenne

La deuxième partie de cette étude nous mène aux aspects pratiques de l'exécution d'une mission de procédure convenues, plus précisément d'une vérification de dépenses dans le cadre du PRAG 2018. Dans cette partie, nous souhaitons proposer une démarche à suivre par le professionnel qui lui permettrait de prendre en compte les changements apportés par le PRAG 2018, à savoir la réalisation d'une analyse de risques et la mise en œuvre des procédures sur base d'un échantillon, le tout s'inscrivant dans une démarche intégrée.

Avant d'entrer dans le vif du sujet, nous présenterons le cas fictif que nous avons décidé d'élaborer pour illustrer notre proposition de démarche. Il s'agira donc de présenter un projet fictif dont nous avons imaginé les caractéristiques ainsi qu'une entité fictive chargée de mettre en œuvre ce projet.

Ensuite, nous dévoilerons la démarche que nous avons développée sur base de notre interprétation des termes de référence et en nous basant sur des sources alternatives lorsque cela s'avère nécessaire.

Cela nous conduira enfin à aborder les aspects finaux de notre démarche, à tirer des conclusions sur les procédures mises en place et à en présenter les résultats. Nous prendrons dans la foulée, un certain recul par rapport à cette étude afin de relever quelques observations que nous avons pu faire.

Chapitre 5 : Présentation d'un projet fictif financé par la Commission Européenne

Dans ce chapitre, nous présenterons un exemple fictif de contrat sur lequel portera notre étude pratique. Pour cela, nous avons choisi de concevoir un contrat de services qui concerne l'apport d'une assistance technique et de lui attribuer des caractéristiques qui seraient susceptibles de se retrouver dans un contrat réel. Nous présenterons donc les informations essentielles et les exigences d'un contrat de ce type afin d'en acquérir une connaissance suffisante qui nous servira lors de notre proposition de démarche visant la mise en pratique des termes de référence pour la vérification des dépenses.

D'autres types de contrats nécessiteront évidemment d'adapter cette démarche ou de mettre en place des approches différentes. Cependant, tenant compte des limites de notre étude, nous avons décidé de présenter le cas d'un contrat ne présentant pas de complexités particulières. En effet, notre objectif est de proposer une démarche de base qui pourra être approfondie et modifiée en fonction des différents cas particuliers qui existent en grand nombre, et au vu de la grande diversité qui existe au niveau des projets.

5.1. Généralités et contexte du contrat

Notre contrat de services concerne l'apport d'une assistance technique. Le prestataire aura pour rôle de fournir l'expertise et des fonctions de soutien pour que cette expertise puisse être effectivement délivrée et mise au service du projet. Il devra aussi mettre sur pied une méthodologie et une organisation permettant de réaliser les activités prévues par le contrat et d'atteindre les objectifs visés par celui-ci. C'est d'ailleurs entre autres sur base de ces éléments qu'il aura soumis lors de la procédure d'appel d'offre qu'il sera sélectionné par la Commission parmi d'autres soumissionnaires. Les paiements se feront sur base unitaire, c'est-à-dire que les prestations des experts ayant participé à la mise en œuvre du projet seront payées sur base de leur temps de travail.

5.1. Activités et durée

Le contrat a une durée de 36 mois et prévoit que le prestataire sera responsable de délivrer diverses formations et d'organiser des réunions sur plusieurs sujets en rapport avec le développement. Le prestataire devra donc se charger de l'aspect logistique, de l'organisation de ces événements et de recruter les experts qui interviendront lors de ces événements.

5.2. Exigences et conditions d'éligibilité

Les honoraires seront éligibles s'ils ont été prestés par un expert approuvé, justifiés correctement par la documentation nécessaire, et si les prestations y relatives sont en lien avec le projet.

Les dépenses accessoires éligibles sont les frais de voyage des experts et les coûts liés à l'organisation de réunions et de formations. Cette deuxième catégorie de coûts devra être approuvée au préalable par l'autorité contractante (la Commission Européenne).

5.3. Livrables et vérification des dépenses

Dans notre exemple, le contrat prévoit que le prestataire chargé de la mise en œuvre des activités (l'entité déclarante) produise des rapports intermédiaires semestriels et un rapport final à la fin des activités du projet. Ces rapports seront constitués d'une partie narrative qui décrit les activités réalisées et les éventuels résultats atteints, et d'une partie financière reprenant les dépenses encourues pour la période concernée et un suivi des dépenses totales et du budget restant. Ces rapports seront accompagnés d'une facture ou d'une demande de paiement reprenant le montant sollicité à la Commission. Ils devront également être accompagnés d'un rapport de vérification des dépenses rendu par un professionnel du chiffre compétent et indépendant ainsi que de la facture de ce dernier.

5.4. Budget contractuel

Le budget est constitué de trois grandes lignes budgétaires à savoir les honoraires des experts, les dépenses accessoires et une provision pour les dépenses accessoires.

Les dépenses accessoires éligibles seront remboursées au prestataire par la Commission à prix coutant. Il ne se fera donc aucune marge sur ces dépenses. Il pourra en revanche facturer les honoraires qu'il aura versé aux experts à un prix supérieur à celui réellement payé. C'est ainsi qu'il sera rémunéré pour sa gestion du projet.

Le contrat ne prévoit pas de recettes autres que les paiements effectués par la Commission à l'entité déclarante dans le cadre de ce projet.

5.5. Organisation de l'implémentation du contrat

Les experts sélectionnés pour prester sur le projet devront au préalable avoir été approuvés par l'autorité contractante (la Commission Européenne). Les frais liés aux fonctions de soutien (comptabilité, gestion administrative, etc.) encourus et qui sont donc les salaires payés au

personnel de l'entité déclarante exerçant ces fonctions de soutien doivent être couverts par la marge que celle-ci se fera sur la refacturation des honoraires d'experts.

L'entité déclarante doit fournir une documentation détaillée et suffisante prouvant que les jours de travail des experts et les dépenses accessoires ont été effectivement et correctement prestés et encourus.

Les honoraires des experts devront être justifiés par des feuilles de temps reprenant le nombre de jours prestés. L'exactitude de ces feuilles de temps devra être confirmée par l'entité déclarante et elles devront être approuvées par l'autorité contractante.

Pour les dépenses accessoires, toute documentation permettant de confirmer que la dépense a bien été encourue et utile pour la vérification des pièces justificatives devra être fournie (feuilles de temps, factures, reçus, billets d'avion ou de train, etc.).

La sélection des experts devra se faire de façon transparente et sur base des compétences de ces derniers.

5.6. Conclusion

Nous arrivons à la fin de ce chapitre où nous avons dévoilé les informations clés du contrat qui nous semblent utiles pour la suite de notre étude. L'implémentation de ce contrat se fera dans un cadre organisationnel qui dépendra fortement de l'entité chargé de la gestion du projet. Aussi nous proposons de décrire cette organisation car elle influencera également le déroulement et les résultats des travaux du professionnel.

Chapitre 6 : Présentation de l'organisation chargée de l'exécution du projet

Dans ce chapitre nous prendrons brièvement connaissance de l'entité fictive chargée de la mise en œuvre du projet. Nous verrons en effet dans la suite de notre travail qu'il est important pour le vérificateur des dépenses d'avoir une bonne compréhension de l'organisation interne de l'entité chargée de la mise en œuvre du projet, de son expérience dans le domaine et de l'expertise dont elle dispose car ces éléments lui serviront pour l'exécution des procédures, notamment pour son analyse de risques.

Nous avons donc inventé pour les besoins de notre étude, la société Consultance SA dont les caractéristiques principales et l'organisation interne seront développées ci-dessous.

6.1. Généralités et historique

La société Consultance SA est active depuis une vingtaine d'années dans le domaine de la gestion de projets financés par l'Union Européenne. Ses interventions se font dans divers domaines, notamment celui du développement.

6.2. Expertise

La société Consultance SA est en relation avec un nombre important de consultants aux profils divers et variés avec lesquels elle collabore dans le cadre de ses activités. Les experts auxquels elle fait appel, font l'objet d'une sélection rigoureuse et ont globalement des appréciations positives des clients pour lesquels ils ont presté.

6.3. Personnel chargé de la gestion des projets

Le personnel de la société Consultance SA est réparti en différents départements selon les domaines dans lesquels ils interviennent. En principe, les projets sont gérés par des « junior project managers » ayant moins de 3 ans d'expérience. Ceux-ci sont supervisés par des « senior project managers » (3 ans d'expérience et plus).

6.4. Organisation interne et procédures

La société Consultance SA possède un système de gestion qui permet de voir les différentes étapes par lesquelles passent les factures. Il permet aussi aux project managers de formaliser les procédures et assure ainsi une traçabilité des changements effectués.

Nous pourrions voir dans le chapitre suivant, quelques procédures intéressantes qui pourront être mises en place grâce à ce système.

Chapitre 7 : Déroulement du processus de vérification

Les termes de référence présentent le déroulement du processus de vérification. Nous considérons que trois grandes phases se dégagent pour le professionnel à savoir une phase préparatoire, une phase de mise en œuvre des procédures et la dernière phase qui concerne l'établissement du rapport et la présentation des observations factuelles. Tout au long de ce chapitre, nous développerons ces grandes phases en focalisant notre étude sur les étapes clés de la phase de mise en œuvre des procédures que sont l'analyse de risque, la détermination de la méthode d'échantillonnage et la sélection de l'échantillon, et enfin l'examen documentaire.

7.1. Préparation de la vérification

Cette phase aura essentiellement pour but d'aborder les aspects pratiques de la vérification avec l'entité qui mandate le professionnel. Dans notre cas, il s'agit de l'entité qui déclare les dépenses à la Commission Européenne. C'est au cours de cette phase que le vérificateur conviendra avec l'entité déclarante d'un calendrier d'exécution, des délais éventuels à respecter et s'assurera de la disponibilité des pièces justificatives et du personnel clé pendant la vérification.¹⁰⁰

Il aura également l'occasion de prendre connaissance du contrat et des informations essentielles telles que le montant total du budget, le lieu d'exécution, les activités prévues, etc. Cela lui permettra notamment d'évaluer l'étendue des travaux et le temps nécessaire pour exécuter sa mission.

7.2. Mise en œuvre des procédures

Tout au long de cette phase, le professionnel devra s'assurer d'adopter une démarche intégrée dans laquelle il existe une cohérence entre chaque étape. Nous avons identifié quatre étapes dans les termes de référence : la compréhension du contexte du mandat, l'analyse de risques (qui se base sur cette compréhension), la détermination de la méthode d'échantillonnage (celle-ci sera fonction des résultats de l'analyse de risques) et la sélection des éléments à tester et enfin, l'examen documentaire concernant les éléments sélectionnés¹⁰¹.

¹⁰⁰ Commission Européenne, Termes de référence pour une vérification des dépenses (PRAG 2018), <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> (page consultée le 20 juillet 2020)

¹⁰¹ Commission Européenne, Termes de référence pour une vérification des dépenses (PRAG 2018), <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> (page consultée le 29 juillet 2020)

7.2.1. Compréhension du contexte du mandat

Lors de cette première étape, il faudra acquérir une connaissance profonde des conditions contractuelles et des lois et réglementations de la Commission Européenne qui s'appliquent à l'entité déclarante. Les termes de référence préconisent de prêter particulièrement attention aux dispositions du contrat ayant trait à l'éligibilité des dépenses, aux éventuelles règles de marché public et d'origine, à la gestion de la caisse et des comptes bancaires, aux contrôles internes, etc.¹⁰²

Dans cas qui fait l'objet de notre étude, nous avons fait le choix de présenter de façon synthétique dans le tableau ci-dessous, les points clés du contrat en rapport avec les différents aspects relevés par les termes de référence, mais aussi tout élément additionnel qui pourrait présenter un intérêt pour la vérification.

Points d'attention	Dispositions contractuelles
La documentation, l'archivage et la tenue de registres concernant les dépenses et les recettes	L'entité déclarante devra respecter les exigences du contrat en matière de documentation à savoir la tenue de feuilles de temps approuvées par l'entité et la Commission. Elle devra aussi réunir toute documentation qui pourra s'avérer utile pour la justification et la vérification des dépenses. Elle devra conserver cette documentation jusqu'à 7 ans après le dernier paiement.
L'éligibilité des dépenses et recettes	Le contrat ne prévoit pas de recettes dans le cadre de ce projet. Les dépenses accessoires éligibles sont : • Les frais de voyage des experts ; • Les coûts approuvés liés à l'organisation de réunions et de formations.

¹⁰² Commission Européenne, Termes de référence pour une vérification des dépenses (PRAG 2018), <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> (page consultée le 30 juillet 2020)

Les règles de marché public et d'origine dans la mesure où ces conditions sont pertinentes pour déterminer l'éligibilité des dépenses	Le contrat ne prévoit pas de règles particulières concernant l'origine des partenaires et fournisseurs. L'entité déclarante devra faire un appel d'offre lorsqu'elle effectue des dépenses supérieures à 20.000 € auprès d'un même fournisseur.
La gestion des actifs (gestion et contrôle des actifs immobilisés, par exemple de l'équipement)	Le contrat ne prévoit pas d'achat d'équipement dans le cadre de la mise en œuvre du projet.
La gestion de la caisse et des comptes bancaires (trésorerie)	Le contrat ne prévoit pas de règles particulières concernant la gestion de la caisse et des comptes bancaires.
La gestion des salaires et du temps de travail	Le contrat prévoit : • Approbation des experts par la Commission ; • Les frais liés aux fonctions de soutien ne seront pas refacturés car compris dans la marge de l'entité déclarante
L'information comptable (incluant l'utilisation des taux de change) et financière sur les dépenses et les recettes	L'information comptable et financière doit être conforme à la législation qui s'applique à l'entité déclarante. Le taux de change utilisé pour convertir les dépenses effectuées en devises autres que l'euro doit être celui applicable à la date de la facture.
Les contrôles internes et notamment les contrôles internes financiers	Le contrat n'impose pas de mesures particulières à respecter dans la mise en place du contrôle interne relative à ce projet.

Tableau 3 Dispositions importantes du contrat

7.2.2. Analyse de risque

A la suite de la prise de connaissance et de la compréhension du contexte, le professionnel devrait être en mesure de « [...] détecter et évaluer les risques d'erreurs ou d'inexactitudes significatives » selon les termes de références. Cela se fera en évaluant d'une part, le « risque inhérent », puis en considérant d'autre part, le « risque de non-contrôle ».¹⁰³

a. Définition des termes clés

Le risque de non-contrôle est décrit dans les termes de référence comme « [...] la question de savoir si la conception du système de contrôle interne atténue suffisamment les risques inhérents détectés et s'il est plausible qu'il fonctionne efficacement ». Par contre, les notions de risque inhérent et de risque d'erreurs ou d'inexactitudes significatives n'ayant pas été définies dans les termes de référence, nous décidons de faire appel à des sources alternatives.

Nous pouvons par conséquent faire appel aux définitions fournies par les normes ISA.

La norme ISA 200 définit le risque inhérent comme étant la « [...] possibilité qu'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles y afférents »¹⁰⁴

Le risque de non-contrôle quant à lui, peut sur base de la description que les termes de référence en font, être considéré comme le risque lié au contrôle interne que l'on retrouve dans l'ISA 200. Ce risque y est défini comme étant le « [...] risque qu'une anomalie significative susceptible de se produire au niveau d'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers et qui pourrait être significative individuellement ou cumulée avec d'autres, ne soit ni prévenue, ni détectée et corrigée en temps voulu par le contrôle interne de l'entité. »¹⁰⁵

¹⁰³ Commission Européenne, Termes de référence pour une vérification des dépenses (PRAG 2018), <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> (page consultée le 30 juillet 2020)

¹⁰⁴ IRE, ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit, <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-200-FR-2016-2017-CLEAN.pdf> p.9 (page consultée le 2 août 2020)

¹⁰⁵ IRE, ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit, <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-200-FR-2016-2017-CLEAN.pdf> p.9 (page consultée le 2 août 2020)

La notion de « risques d’erreurs ou d’inexactitudes significatives » peut quant à elle, rappeler le risque d’anomalies ou le « [...] *risque que les états financiers, avant leur audit, comportent des anomalies significatives* »¹⁰⁶. Il est bien entendu que dans le cadre de notre vérification des dépenses, nous n’avons pas affaire à des états financiers complets.

Pour s’assurer de la bonne compréhension de ces termes, le professionnel peut également faire appel au Guide sur les méthodes d’échantillonnage à l’intention des autorités d’audit produit par les services de Commission Européenne, qui par ailleurs, s’avèrera utile lors de l’étape de détermination de la méthode d’échantillonnage. Ce guide a pour vocation d’apporter un appui aux autorités de contrôle des Etats membres en regroupant les différentes méthodes d’échantillonnages couramment appliquées.

Dans ce guide, le risque d’erreur significative est défini comme étant le « *produit entre le risque inhérent et le risque de contrôle* ». Ces deux termes sont également définis comme suit : le risque inhérent est considéré comme « [...] *le risque perçu qu’il puisse exister une erreur significative dans les états des dépenses transmis à la Commission, ou dans les niveaux d’agrégation sous-jacents, en l’absence de procédures de contrôle* ». C’est donc le risque lié à des facteurs externes et internes à l’entité contrôlée¹⁰⁷.

Comme facteurs externes on peut citer par exemple le contexte culturel, politique ou économique du pays d’implémentation du contrat. Dans les facteurs internes on retrouve le type d’organisation, les compétences du personnel, changements internes intervenus récemment, etc.

Le risque de contrôle quant à lui, est le « [...] *risque perçu qu’une erreur significative dans les états des dépenses transmis à la Commission, ou dans les niveaux d’agrégation sous-jacents, ne puisse pas être évitée, détectée ni corrigée par les procédures de contrôle interne.* »¹⁰⁸

Le schéma ci-dessous tiré du guide, est une illustration intéressante permettant de faire la distinction entre ces différents risques et de clarifier leurs interactions. Il reprend de manière

¹⁰⁶ IRE, ISA 200, Objectifs généraux de l’auditeur indépendant et conduite d’un audit selon les normes internationales d’audit, <https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-200-FR-2016-2017-CLEAN.pdf> (page consultée le 2 août 2020)

¹⁰⁷ Commission Européenne, Guide sur les méthodes d’échantillonnage à l’intention des autorités d’audit, https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_sampling_method_fr.pdf (page consultée le 2 août 2020)

¹⁰⁸ Commission Européenne, Guide sur les méthodes d’échantillonnage à l’intention des autorités d’audit, https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_sampling_method_fr.pdf (page consultée le 2 août 2020)

synthétique les définitions reprises ci-dessus mais prend en compte le concept de risque de détection qui n'intervient pas dans les termes de référence pour la vérification des dépenses. On remarque que ces définitions se rapprochent fortement des définitions de l'ISA 200.

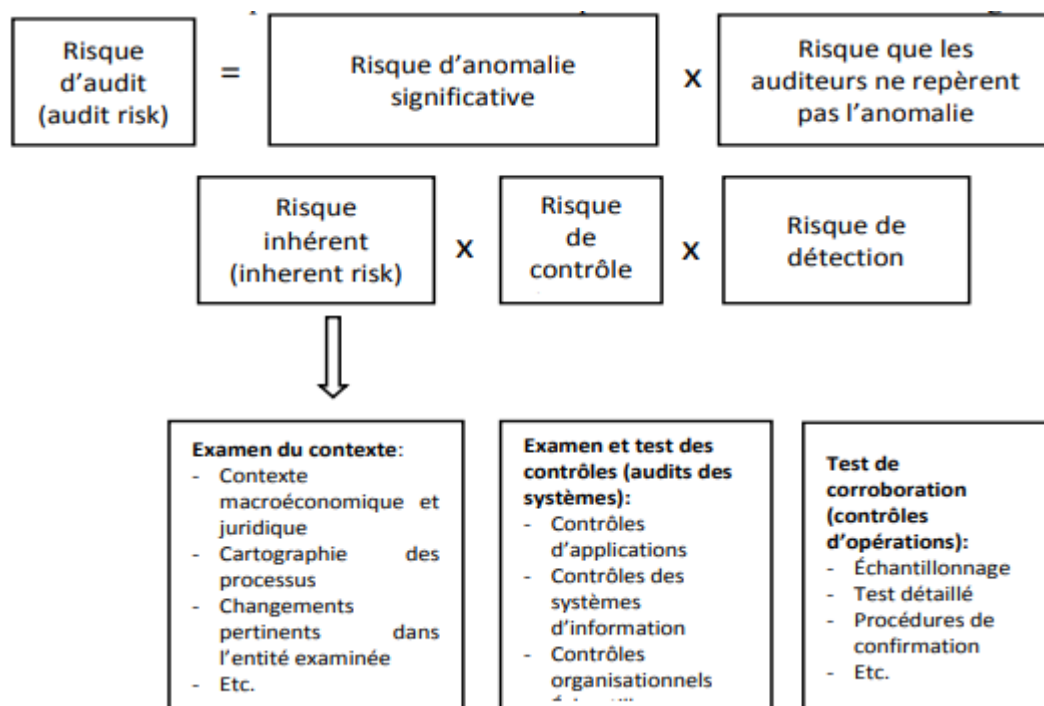


Figure 1 Modèle de risque d'audit¹⁰⁹

b. Evaluation des risques inhérents

Les termes de référence indiquent, les points principaux que le professionnel doit garder à l'esprit lorsqu'il identifie les risques inhérents.

Il devra « [...] évaluer les risques inhérents que :

- *le rapport financier ne soit pas fiable, c'est-à-dire qu'il ne présente pas, dans tous leurs aspects significatifs, les dépenses réelles engagées et les recettes effectivement perçues conformément aux conditions contractuelles applicables;*
- *les dépenses déclarées dans le rapport financier n'aient pas, dans tous leurs aspects significatifs, été engagées conformément aux conditions applicables;*
- *les recettes générées par l'entité déclarante dans le cadre de l'exécution du contrat ne soient pas déduites des dépenses déclarées conformément aux conditions applicables;*

¹⁰⁹ Commission Européenne, Guide sur les méthodes d'échantillonnage à l'intention des autorités d'audit, https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_sampling_method_fr.pdf (page consultée le 2 août 2020)

- *des fraudes et des irrégularités aient eu lieu, susceptibles d’avoir eu une incidence sur les dépenses et/ou les recettes déclarées dans le cadre du contrat. »*

Nous relevons ci-dessous, quelques exemples de risques inhérents qui peuvent exister sur base de notre connaissance du contrat et de l’entité (cf. chapitres 5 et 6) :

Risques inhérents
Risque que les dépenses ne soient pas suffisamment documentées
Risque que des approbations n’aient pas été obtenu pour les dépenses qui doivent être approuvées
Risque que les procédures d’appel d’offre n’aient pas été respectées
Risque que les experts dont les honoraires sont refacturés n’aient pas été approuvés
Risque que les taux de change utilisés ne soient pas corrects
Risque que des erreurs se glissent dans le rapport financier en raison du manque d’expérience du personnel
Risque qu’une dépense ne concernant pas le projet se glisse dans le rapport financier
Etc.

Tableau 4 Risques inhérents identifiés

c. Evaluation du risque de non-contrôle

Le passage des termes de référence concernant le risque de non-contrôle nous indique que le professionnel devra se baser sur le tableau ci-dessous (annexe 1 des termes de référence) et reprenant les informations essentielles du contrat pour se faire une idée du risque du système de contrôle interne et par conséquent du risque de non-contrôle.

A Logistique		
Objet	Question	Réponse
Lieux	1. Où l’entité déclarante et les autres entités ayant engagé des dépenses conservent-elles les documents comptables ?	Les documents comptables sont conservés au siège de l’entité déclarante.

	2. Où l'entité déclarante et les autres entités ayant engagé des dépenses conservent-elles les originaux des pièces justificatives ?	Les pièces justificatives originales sont envoyées et conservées au siège de l'entité déclarante.
	3. Où les activités prévues par le contrat ont-elles été exécutées ?	Oui
	4. Où peut-on trouver les principaux membres du personnel chargé de la mise en œuvre du projet pour leur demander des informations et des explications ?	Les personnes clés en charge de la mise en œuvre du projet sont présentes au siège de l'entité déclarante, où la vérification aura lieu.
Langues	5. Quelle est la langue du contrat ?	Français
	6. Quelle est la langue des documents comptables ?	Français
	7. Quelles sont les langues des pièces justificatives ?	Français
	8. Quelles langues sont parlées par les principaux membres du personnel chargés de la mise en œuvre du projet ?	Français

B Conditions contractuelles		
Montant du contrat	9. Quel est le montant total du contrat ?	1.127.320 €
Contribution de la CE	10. Quel est le montant de la contribution de la CE ?	1.127.320 €
Autres contributions	11. Quelles sont les autres sources de financement (entité déclarante comprise) ?	Aucune autre source de financement
C Rapport financier (annexe 1.1)		
Rapport financier	12. Quel est, approximativement, le nombre d'opérations de dépenses qui ont été déclarées / devraient être déclarées dans le rapport financier ?	188 dépenses déclarées

	13. Quelle est la ventilation de ces opérations (par exemple dépenses en capital, dépenses d'exploitation, honoraires, coûts simplifiés, indemnités journalières, etc.) ? Les opérations sont-elles peu nombreuses/nombreuses de grande/faible valeur ?	<u>Honoraires</u> : 216.842,50 € <u>Dépenses accessoires</u> : 59.896, 27 € <u>Vérification des dépenses</u> : 1.2500 € <u>Total</u> : 277.988.77 €
	14. Dans quelle mesure les opérations liées au projet ont-elles été effectuées en espèces ?	Faible
	15. Dans quelles devises les dépenses ont-elles été effectuées ?	Euros, devises locales
	16. Dans quelle devise le rapport est-il présenté ?	Euros
	17. Combien d'autres rapports financiers l'entité déclarante a-t-elle déjà présentés dans le cadre de ce contrat ?	Aucun. Il s'agit de la première facture dans le cadre de ce contrat.

D Passation des marchés

Passation des marchés	18. Combien y-a-t-il eu de procédures de passation de marchés au cours de la période couverte par le rapport financier ?	Aucune procédure de passation de marchés n'a été constatée.
	19. La CE a-t-elle pris part à l'une des procédures de passation de marchés visées à la question 18 (par exemple contrôles ex ante ou dérogations à la règle d'origine) ?	Non applicable
	20. Dans le cadre du contrat, les travaux ont-ils été réalisés et les fournitures livrées en un point central ou dans des lieux dispersés ?	Les services d'assistance technique ont été réalisés principalement dans le pays d'implémentation avec des missions dans quelques pays identifiés dans le contrat.

E Vérifications, audits ou suivi antérieurs des contrats

Vérifications, audits	21. Quelle expérience l'entité avait-elle déjà des contrats de la CE et des réglementations associées ?	L'entité a une grande expérience des contrats de la CE. Il s'agit en outre de son activité principale.
-----------------------	---	--

ou suivi antérieurs	22. Le cas échéant, combien de rapports financiers déjà présentés ont-ils fait l'objet d'un audit ou d'une vérification par des consultants externes mandatés par le pouvoir adjudicateur ?	Aucune vérification externe n'a été mandatée par le pouvoir adjudicateur.
	23. Des travaux de vérification, d'audit ou de suivi autres que ceux visés au point 22 et pertinents dans le cadre de la vérification actuelle, ont-ils eu lieu pour le contrat ou l'entité déclarante ?	Non applicable
	24. Des résultats significatifs ont-ils été obtenus dans le cadre des travaux visés aux questions 22 et 23 ? Si oui, lesquels ?	Non applicable
	25. Des cas de fraude ou d'irrégularité ont-ils été relevés pour des opérations antérieures avec cette entité particulière ?	Aucun cas de fraude ou d'irrégularité n'a été relevé

F Coordonnées

Entité déclarante : Consultance SA

Adresse		Pays	Belgique
Téléphone		Fax	
Site web			

Principale personne de contact : Project manager en charge du projet

Tableau 5 Annexe 1 des Termes de référence pour la vérification des dépenses : Contexte du mandat/ Informations essentielles¹¹⁰

La Commission n'apporte pas de précisions quant aux procédures à mettre en œuvre par le professionnel pour évaluer le risque de non-contrôle. Nous pensons qu'il peut être utile d'effectuer un test de procédures afin de s'assurer que les mesures de contrôle interne existent et s'il est plausible qu'elles permettent d'atténuer suffisamment les risques inhérents détectés.

¹¹⁰ Commission Européenne, Termes de référence pour une vérification des dépenses (PRAG 2018), <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> (page consultée le 30 juillet 2020)

Pour ce faire, nous identifions tout d'abord les mesures de contrôle interne financier qui s'appliquent dans le cadre de ce projet, puis nous procédons aux tests permettant de s'assurer du fonctionnement efficace de ces procédures.

- Identification des contrôles pertinents pour la vérification des dépenses

Lors de son identification des contrôles pertinents pour la vérification des dépenses, le professionnel ne prendra en compte que les contrôles pour lesquels il existe une trace écrite et qui atténuent théoriquement les risques inhérents identifiés.

- Test de procédure afin d'évaluer le risque de non-contrôle

Le test de procédure peut se réaliser sur un nombre déterminé de dépenses sélectionnées à l'aide soit d'une méthode statistique ou d'une méthode non statistique. Le professionnel devra se baser sur son jugement professionnel afin de déterminer quelle méthode sera appropriée. La méthode statistique a pour avantage de permettre l'extrapolation des résultats obtenus à l'ensemble de la population.

Dans le contexte de la vérification des dépenses, les termes de référence attendent du professionnel qu'il puisse se faire une idée du fonctionnement du contrôle interne et qu'il détermine s'il est « plausible qu'il fonctionne correctement ».

Pour notre cas pratique, nous avons opté pour l'utilisation d'une méthode statistique de sélection, « l'échantillonnage aléatoire simple »¹¹¹. En utilisant un niveau de confiance de 90% (à ne pas confondre avec le niveau de confiance imposé pour la sélection des dépenses auxquelles seront appliquées les procédures de vérification), on obtient une taille d'échantillon de 23 éléments sur lesquels nous vérifierons que les contrôles clés pertinents ont été correctement mis en place.

Nous reprenons ci-dessous des contrôles clés formalisés susceptibles d'atténuer les risques inhérents précédemment identifiés et des tests qui pourront être effectués pour évaluer que ces contrôles fonctionnent :

¹¹¹ Commission Européenne, Guide sur les méthodes d'échantillonnage à l'intention des autorités d'audit, https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_sampling_method_fr.pdf (page consultée le 2 août 2020)

Contrôles pertinents	Tests de procédure
L'assignation à chaque facture d'un code analytique correspondant au numéro de projet qu'elle concerne	Vérifier que les factures concernant les dépenses sélectionnées comportent un code analytique
L'approbation des factures d'achat reçues par le « junior project manager » en charge du projet qui vérifie le code analytique correspondant au numéro de projet qu'elle concerne avant enregistrement dans la comptabilité	Vérifier que le « junior project manager » en charge du projet a indiqué son approbation des factures sélectionnées dans le système de gestion avant l'encodage de la facture.
La revue des dépenses par un « senior project manager » plus expérimenté qui marque son approbation par rapport aux informations renseignées dans par le « junior project manager » (le code analytique, l'allocation aux ligne budgétaires, etc.)	Vérifier que le « senior project manager » a indiqué son approbation concernant les informations dans le système de gestion.
La vérification régulière par une personne dédiée de la documentation justifiant les dépenses, du respect des procédures particulières d'appel d'offre, d'approbation des dépenses par la Commission	Vérifier que la personne assignée à cette tâche a indiqué avoir effectué une vérification des documents pour les dépenses sélectionnées.

Tableau 6 Contrôles pertinents identifiés et tests de procédures

Si les tests du professionnel sont concluants, il pourra estimer que rien ne lui permet de douter du fonctionnement efficace du système de contrôle interne. De plus, il aura déterminé lors de l'identification des contrôles pertinents que la conception du système de contrôle interne atténue suffisamment les risques inhérents. En conclusion, celui-ci permet d'atténuer les risques inhérents identifiés ci-dessus.

Conformément à la méthode statistique, si les tests du professionnel n'étaient pas concluants, il devrait faire une sélection complémentaire à tester.

7.2.3. Facteurs atténuants

Dans son rapport, le professionnel devra mentionner les facteurs atténuants aux risques qu'il aura relevé au cours de ses travaux. A titre d'exemple, on peut citer d'éventuelles vérifications antérieures, la grande expérience du prestataire dans l'implémentation de projets financés par l'Union Européenne, et sa bonne maîtrise des procédures mises en place par la Commission. Dans le cas où des vérifications précédentes auraient été faites, les bons résultats de celles-ci peuvent aussi être évoquées par le professionnel. De même, si le professionnel s'avérait être le commissaire de l'entité déclarante, il pourrait aussi mentionner ce fait pour insister sur sa bonne connaissance de l'organisation interne de l'entité et de ses procédures.

Ces facteurs atténuants apportent à la Commission une information supplémentaire lui permettant de se prononcer sur les résultats du rapport de vérification des dépenses. Il est donc intéressant d'y mentionner tout fait utile pour la compréhension et l'interprétation des conclusions du vérificateur.

7.2.4. Echantillonnage et sélection

La première étape de cette phase sera celle de la détermination de la taille de l'échantillon sur lequel nous allons effectuer les différentes procédures préconisées par les termes de référence. Cette étape est particulièrement importante car une bonne méthode d'échantillonnage permettre d'extrapoler les résultats obtenus sur l'échantillon à la population totale soumise à vérification.

Analysons ce que disent les termes de référence à propos de la méthode d'échantillonnage :

*« [...] le vérificateur des dépenses appliquera un seuil de signification de 2 % du montant total des dépenses brutes déclarées avec un niveau de confiance de 95 % ».*¹¹²

Aucune méthode d'échantillonnage n'est proposée, mais les paramètres qui devront être utilisés pour calculer la taille de l'échantillon sont imposés. Le professionnel devra donc se baser sur son jugement professionnel pour déterminer la méthode d'échantillonnage qui convient le mieux, compte tenu évidemment de l'analyse de risque effectuée précédemment.

Pour s'aider dans la sélection d'une méthode d'échantillonnage appropriée, le professionnel peut s'inspirer du guide développé à cet effet par les services de la Commission. Ce guide offre

¹¹² Commission Européenne, Termes de référence pour une vérification des dépenses (PRAG 2018), <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> (page consultée le 30 juillet 2020)

aux autorités de contrôle des états membres, des indications quant aux différentes méthodes d'échantillonnage et leur indication dans les procédures d'audit.

Lors de notre analyse de risque, nous avons déterminé un niveau de risque faible car les risques inhérents identifiés ont pu être atténués par le système de contrôle interne. Par conséquent nous proposons de traiter la population entière de dépenses de manière homogène et de lui appliquer une seule méthode de sélection.

La méthode pour laquelle nous optons est la méthode de l'« échantillonnage en unités monétaires ». Cette méthode reprise dans le Guide sur les méthodes d'échantillonnage à l'intention des autorités d'audit nous semble adaptée à cette vérification, compte tenu de la nature des dépenses et du niveau de risque faible.

Selon le Guide sur les méthodes d'échantillonnage, c'est une méthode d'échantillonnage statistique qui permet donc l'extrapolation des résultats et elle présente la particularité de permettre une probabilité de sélection proportionnelle à la taille, la taille étant déterminée par la valeur monétaire. Cela signifie donc que les dépenses de montant élevé auront plus de chances d'être sélectionnées dans notre échantillon. Elle est donc indiquée pour les populations présentant une forte variabilité.¹¹³

Une telle méthode est intéressante pour notre vérification de dépenses si nous faisons la supposition que les dépenses plus importantes sont susceptibles de faire l'objet d'erreurs plus grandes. En effet, les honoraires et les dépenses accessoires représentent des types de coûts différents et très souvent la variabilité des montants entre ces types de coûts est importante. Les honoraires ont tendance à être assez élevés, surtout lorsque les experts prestent de manière intensive, tandis que les dépenses accessoires dans ce type de contrat concernent en grande partie des frais relativement peu élevés.

Alternativement, dans le cas où le professionnel identifie un risque sur un type particulier de dépense ou sur une ligne budgétaire, celui-ci peut faire appel à une méthode d'échantillonnage stratifiée. Cela signifie qu'il pourra scinder sa population en une ou plusieurs sous-catégories et qu'il pourra appliquer à chaque catégorie une méthode d'échantillonnage différente adapté au type de dépense et au risque. Ce peut être le cas par exemple si l'on se rend compte lors d'audits précédents ou autres, que les honoraires ont tendance à présenter plus souvent des

¹¹³ Commission Européenne, Guide sur les méthodes d'échantillonnage à l'intention des autorités d'audit, https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_sampling_method_fr.pdf (page consultée le 2 août 2020)

erreurs que les dépenses accessoires en raison de conditions particulières ou de la difficulté à préparer la documentation.

A présent que la détermination de la méthode d'échantillonnage a été faite, il faudra lui appliquer les paramètres imposés par les termes de référence à savoir un seuil de 2% du total des dépenses et un niveau de confiance de 95%.

Total des dépenses : 277.988.77 €

Seuil de signification : 5.559,78 € (2% du total des dépenses)

Niveau de confiance : 95%

Taille de l'échantillon : 36 éléments

Une fois notre sélection de 36 éléments réalisée, nous appliquons également les procédures décrites par les termes de référence. Sur base des résultats obtenus sur cet échantillon, nous tirerons des conclusions valables pour l'ensemble de la population résiduelle.

7.2.5. Procédures de vérification liées à l'examen documentaire¹¹⁴

L'ensemble des procédures devant être mises en œuvre par le professionnel sont reprises dans les termes de référence qui précisent également que ce dernier pourra effectuer uniquement les procédures qu'il juge pertinentes en fonction des exigences du contrat dans le cadre duquel les dépenses ont été encourues. Pour cela, il devra se baser sur une bonne connaissance du contrat et de ses exigences.

- Les dépenses ont été engagées par l'entité et concernent l'entité : Cela pourra se vérifier par le fait que les documents justificatifs soient adressés à l'entité, que les dépenses soient facturées à l'entité ou que la description de ces dépenses indique qu'elles concernent l'entité par exemple.
- Les dépenses sont enregistrées dans le système comptable de l'entité déclarante ou des autres entités ayant engagé des dépenses : Il faudra donc obtenir les documents comptables de l'entité, notamment un historique, dans lesquels le professionnel vérifiera que les dépenses sélectionnées ont été comptabilisées. Pour se conformer aux

¹¹⁴ Commission Européenne, Termes de référence pour une vérification des dépenses (PRAG 2018), <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> (page consultée le 30 juillet 2020)

termes de référence, il ne faudra pas manquer de s'assurer que les « normes comptables » et les « pratiques habituelles » de l'entité ont été respectées.

- Les dépenses ont été engagées pendant la période d'éligibilité contractuelle : un test concret consiste à vérifier que la dépense a été encourue pendant la période d'éligibilité définie dans le contrat de service. La date de facture peut servir d'indicateur mais peut se révéler trompeuse dans la mesure où la facturation de certaines dépenses peut intervenir après l'exécution de la prestation concernée ou la livraison des biens. De même, la facturation d'une avance peut intervenir avant l'exécution d'une prestation ou la livraison d'un bien. Dans tous les cas, il est important de déterminer avec précision la dépense et le moment auquel celle-ci a été engagé, en se basant par exemple sur d'autres documents permettant de le déterminer (bon de livraison par exemple).
- Les dépenses étaient indiquées dans le budget prévisionnel contractuel : dans ce cas précis, on vérifiera surtout que les dépenses correspondent bien aux rubriques budgétaires sous lesquelles elles sont reprises dans le rapport financier. En outre, il faudra s'assurer que les lignes budgétaires reprises sont quant à elles, dans le budget et que les plafonds prévus n'ont pas été dépassés
- Les dépenses nécessaires à la mise en œuvre des activités contractuelles sont raisonnables et justifiées : la mise en œuvre de cette procédure fera sans doute appel au jugement professionnel du professionnel. En effet, il s'agira de vérifier le caractère nécessaire des dépenses pour l'exécution du contrat et le caractère « raisonnable et justifié » des montants déclarés. Une fois de plus, une bonne connaissance du contrat et des activités qui y sont prévues est très importante pour faire cette évaluation.
- Les dépenses sont identifiables et vérifiables : en se référant aux termes de référence, cette vérification se fera sur base des pièces justifiant les dépenses et des preuves de paiements dans le but de confirmer que les dépenses ont bien eu lieu et de déterminer si leur répartition correspond à leur nature. Le professionnel s'aidera donc, en plus des factures, de tout document complémentaire confirmant la prestation d'un service ou la livraison d'un bien. Dans le cas de l'achat de matériel, il vérifiera l'existence et la concordance d'un bon de livraison. S'il s'agit de frais de traduction ou d'impression, il pourra vérifier un exemplaire du document concerné. Pour vérifier les honoraires des experts ayant presté dans le cadre du projet, il s'assurera que ceux-ci ont rempli des feuilles de présence et que celles-ci concordent avec leurs factures. Pour ces experts comme pour tout autre service de consultance, le professionnel s'assurera aussi de l'existence d'un contrat conclu entre l'entité déclarante et le consultant.

Comme on l’aura compris, le professionnel devra utiliser tout document à sa disposition afin de vérifier la vraisemblance de la dépense.

- Conformité aux règles de passation de marchés et aux règles de nationalité et d’origine : il arrive souvent que les contrats prévoient de procéder à des passations de marché dans le cas où un certain montant de dépenses est atteint (20.000 €) pour un même fournisseur. Dans ce cas, le professionnel devra vérifier que cette disposition a été respectée et que l’entité déclarante a documenté la procédure de passation de marché. De même, d’autres dispositions peuvent exister telles que celles concernant la nationalité des partenaires et fournisseurs auxquels l’entité déclarante peut faire appel, d’éventuelles dérogations à demander à la Commission, etc.
- Les dépenses sont conformes aux exigences de la législation fiscale et sociale applicable : la pertinence de cette procédure dépendra des dépenses déclarées. Néanmoins, les termes de référence citent quelques exemples illustratifs tels que le respect de la législation en matière de cotisations de sécurité sociale lorsqu’on a affaire des dépenses de salaires.
- Soutien financier à des tiers (subventions en cascade) : des dispositions particulières concernent l’octroi de soutien à des tiers dans le cadre de l’exécution d’un contrat de service. Lorsqu’il est confronté à ce type de dépenses, le professionnel devra vérifier que ces dépenses remplissent un certain nombre de conditions.
- Autres conditions d’éligibilité : Parmi les autres conditions d’éligibilité reprises dans les termes de référence, on retrouve des indications concernant les droits, impôts et taxes tels que la TVA. Ceux-ci ne peuvent en principe pas être récupérés par l’entité déclarante et ne devraient pas être déclarés en tant que dépenses éligibles dans le rapport financier. Le professionnel devra donc lors de sa vérification, pouvoir identifier les frais de ce type et s’assurer qu’ils n’ont pas été déclarés avec les dépenses éligibles à remboursement. Notons cependant que des exceptions existent pour certains contrats. Etant donné que les dépenses peuvent être effectuées dans des devises différentes de l’euro, les termes de référence précisent l’importance pour le professionnel de vérifier que les taux de change utilisés sont corrects.

Sous ce point, le professionnel est aussi informé de la démarche à suivre dans le cas où des recettes sont générées dans le cadre de l’exécution du contrat. Même si celles-ci doivent être déclarées dans le rapport financier, elles devront en principe être déduites des dépenses déclarées.

- Contrôles supplémentaires non inclus dans la procédure de vérification standard : il est bien entendu possible pour le professionnel d'entreprendre des procédures autres que celles présentées ci-dessus si celui-ci estime devoir le faire pour atteindre les objectifs visés par la vérification. Il devra alors décrire ces procédures supplémentaires à l'annexe 2 de son rapport qui reprend les procédures exécutées dans le cadre de la vérification des dépenses.

7.3. Conclusion

Au terme de ce chapitre, nous avons pu retracer le processus de vérification que le professionnel devra suivre et nous avons proposé un raisonnement qui peut lui servir à mettre en œuvre les procédures prévues par les termes de référence, notamment en matière d'analyse de risque et d'échantillonnage. Nous avons présenté un exemple de démarche intégrée adapté au contexte organisationnel et au type de contrat que nous avons précédemment décrit. Cette démarche ne peut cependant pas être appliquée à tous les contrats et à tous les contextes mais constitue une base de départ pouvant être adaptée si besoin.

La dernière étape du processus de vérification sera celle des conclusions et du rapport et sera bordée dans le dernier chapitre de travail.

Chapitre 8 : Conclusion sur les procédures et rapport sur les constatations factuelles

Nous voilà en fin de mission après la mise en œuvre des procédures prévues par les termes de référence. Le professionnel doit s'apprêter à rédiger son rapport de vérification adressé à l'entité contractante. Cependant, il doit garder à l'esprit que l'utilisateur final de son rapport est la Commission Européenne. Avant la rédaction de son rapport, il doit donc formuler les résultats de sa vérification. Nous verrons par quels moyens il peut y arriver et comment il doit présenter son rapport afin que celui-ci soit conforme aux termes de référence.

8.1. Fin de mission

La fin de mission telle qu'elle est décrite dans les termes de référence est marquée par la rédaction d'une note de fin de mission et la tenue d'une réunion de clôture avec l'entité déclarante. Cette réunion de clôture est l'occasion de discuter des résultats de la vérification, de demander si nécessaires des informations supplémentaires et d'obtenir des observations de l'entité déclarante¹¹⁵. Ces observations pourront être mentionnées avec les constatations factuelles si elles apportent une clarification qui pourrait être utile à la Commission Européenne lors de la prise de connaissance du rapport.

Nous pensons qu'il peut être intéressant pour le professionnel de reprendre dans sa note de clôture, un récapitulatif des procédures mises en place et des conclusions qu'il en a tiré. Cela lui permettrait de s'assurer de la logique la cohérence de sa démarche et de son adéquation avec les termes de référence. Cette note pourra aussi lui servir de synthèse pour l'élaboration de son rapport.

8.1.1. Récapitulatif du processus de vérification et de la mise en œuvre des procédures

Nous avons tout d'abord pris connaissance du contexte du mandat, ce qui en plus de la connaissance que nous avons de l'entité, nous a permis d'identifier des risques inhérents.

Dans le cadre de notre analyse de risque, nous avons évalué le risque de non-contrôle lié au système de contrôle interne. Pour cela nous avons mis en emphase les contrôles pertinents susceptibles d'atténuer les risques inhérents identifiés et de testé ces contrôles sur un

¹¹⁵ Commission Européenne, Termes de référence pour une vérification des dépenses (PRAG 2018), <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> (page consultée le 30 juillet 2020)

échantillon. Ces tests nous ont permis de déduire que le système de contrôle interne atténuait les risques inhérents identifiés. Nous avons donc conclu à un niveau de risque faible.

Sur base de ce faible niveau de risque et de la nature des dépenses, nous avons fait le choix de recourir à une méthode statistique d'échantillonnage en unité monétaires qui, en lui appliquant les paramètres imposés par les termes de référence, a abouti à un échantillon de 36 éléments.

Nous avons donc procédé à la sélection de cet échantillon que nous avons soumis aux procédures prévues à l'annexe 2 des termes de référence. Nous n'avons pas jugé nécessaire de réaliser des procédures supplémentaires autres que celles décrites à l'annexe 2 des termes de référence.

Les procédures réalisées se sont avérées concluantes. Ainsi, nous n'avons pas détecté d'erreurs sur notre échantillon. Nous pouvons donc extrapoler ces résultats à l'ensemble de la population et déduire que nous n'avons pas de constations à mentionner dans notre rapport.

8.2. Structure du rapport

Le rapport du vérificateur devra être produit suivant un modèle fourni à l'annexe 3 des termes de référence. Ce modèle est obligatoire et doit comprendre :

- Les informations clés sur le contrat ;
- Les résultats de l'analyse de risque ;
- Un aperçu des tests de corroboration ;
- Les informations sur les éléments composant la population des dépenses et l'échantillon ;
- Les résultats découlant de l'exécution des procédures convenues¹¹⁶.

Il est important de noter que si au cours de sa vérification, le professionnel fait des observations financières, il devra toutes les mentionner quel que soit leur montant. De même lorsque, suite à la vérification, des modifications financières sont faites dans le rapport financier, le professionnel devra les indiquer dans son rapport de vérification¹¹⁷.

¹¹⁶ Commission Européenne, Termes de référence pour une vérification des dépenses (PRAG 2018), <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> (page consultée le 30 juillet 2020)

¹¹⁷ Commission Européenne, Termes de référence pour une vérification des dépenses (PRAG 2018), <https://ec.europa.eu/europeaid/prag/previousVersions.do> (page consultée le 30 juillet 2020)

8.3. Conclusion

Nous arrivons à la conclusion du dernier chapitre de ce travail où nous avons décrit le déroulement de la fin d'une mission de vérification de dépenses dans le cadre d'un projet financé par l'Union Européenne. Nous retenons que l'élaboration du rapport doit être précédée d'une note de fin de mission, et d'une réunion de clôture qui permettra de présenter les résultats à l'entité déclarante et obtenir d'éventuelles informations supplémentaires. Ces clarifications pourront venir renforcer ou clarifier les constatations factuelles du professionnel. Celui-ci devra présenter sa démarche et ses résultats de manière assez détaillée suivant un modèle de contrat fourni par les termes de référence.

Conclusion de la 2^{ème} partie

Tandis que notre étude pratique arrive à son terme, revenons sur les principaux éléments qu'il faut en retenir. Nous nous sommes donnés pour objectif de présenter un exemple de démarche d'audit dans le cadre d'une mission de procédures convenues et plus particulièrement une mission de vérification de dépenses relatives à un projet financé par l'Union Européenne, compte tenu des exigences nouvelles apportées par le nouveau PRAG 2018. Nous avons introduit notre cas pratique par la présentation d'un projet fictif conçu par nos soins, et d'une entité, elle aussi fictive, chargée de la mise en œuvre de ce projet. Sur base des caractéristiques de notre projet et des informations relatives à l'organisation interne de notre société en charge de la gestion du projet, nous avons pu mettre en place une démarche de vérification des dépenses que nous pensons en adéquation avec les termes de références pour la vérification des dépenses sous le PRAG 2018.

L'aspect important de cette étude est indéniablement la mise en œuvre d'une démarche intégrée comprenant une analyse de risque et une vérification basée sur un échantillonnage. Nous avons essayé de nous conformer à cette exigence et avons terminé notre étude par la présentation des résultats de nos procédures. A la lumière de nos travaux cependant, nous avons pu noter quelques limites que nous relevons dans la conclusion générale de ce travail.

Conclusion générale

Ce mémoire avait pour objectif de s'intéresser à un type de mission particulière qui concerne les professionnels du chiffre et plus particulièrement les réviseurs d'entreprise. Il s'agit de la mission de procédures convenues régie par la norme ISRS 4400. Cette mission a tout d'abord suscité notre intérêt car nous pensons qu'elle ne fait pas partie des missions les plus populaires du réviseur d'entreprise, mais a néanmoins pris beaucoup d'ampleur ces dernières années, notamment avec la multiplication des missions de vérification de dépenses encourues dans le cadre d'un financement octroyé par un bailleur de fonds. Nous avons noté que l'un de ces bailleurs et non des moindres, l'Union Européenne avait entrepris de modifier substantiellement les termes régissant la vérification des dépenses dans le cadre des projets qu'elle finance. Cette modification présente un intérêt en ce sens qu'elle implique pour le professionnel chargé d'exécuter la mission, de repenser sa démarche de vérification.

L'intérêt de notre étude est donc d'effectuer la réflexion nécessaire et de proposer une démarche appropriée, s'inspirant du cadre plus développé des missions d'audit plus « classiques » que sont les missions d'assurance. Pour ce faire, nous avons interrogé la littérature à notre disposition et principalement les cadres normatifs existants et nous avons développé une réflexion basée sur un cas pratique visant à proposer cette démarche.

Nous sommes conscients que ce travail pourrait davantage être développé en prenant en compte les différences en matière de types de financements, de contextes, ou même en proposant différentes approches et scénarios. Cependant, cette approche de base nous a déjà permis d'acquérir une meilleure connaissance de ce type de mission et nous a donné l'occasion de relever quelques limites qui nous l'espérons, pourront être abordées.

On peut tout d'abord saluer la rigueur accrue qu'apporte les nouveaux termes de référence pour la vérification des dépenses. Elle permet de responsabiliser les différents acteurs impliqués et leur offre la possibilité de remettre en question leur pratiques. Etant donné que ce changement intervient au moment où le nombre de mission de vérification est en pleine croissance, on peut se demander s'il est en lien la demande grandissante pour ces missions ou s'il vient répondre à un besoin accru de transparence dans ce domaine.

En revanche, nous avons noté quelques limites en ce qui concerne le lien entre l'analyse de risque et la détermination de la méthode d'échantillonnage. En effet, il nous semble curieux que la Commission Européenne ait décidé d'imposer les paramètres du seuil de signification

(2% du total des dépenses) et du niveau de confiance (95%). Nous pensons que pour mieux adapter les termes de références aux situations réelles, il aurait fallu permettre au professionnel de fixer au moins le niveau de confiance qu'il juge approprié sur base de son analyse de risque. Si cette analyse de risque a pour but de déterminer le niveau de risque que le rapport financier comprenne des erreurs ou des inexactitudes significatives, le professionnel devrait être autorisé à baisser son niveau de confiance lors de sa sélection d'échantillon dans le cas où son analyse révèle un niveau de risque faible. Lier l'analyse de risque à la seule sélection de la méthode d'échantillonnage paraît quelque peu mettre à mal l'efficacité de la démarche intégrée qui semble pourtant être importante pour la Commission. Permettre au professionnel de modifier le niveau de confiance pourrait aussi permettre de réduire l'ampleur des travaux en réduisant les échantillons, surtout lorsqu'on prend en compte le fait que ces procédures doivent être mises en place pour chaque période audité. Pour certains petits projets, le temps que le processus entier consomme paraît démesurée par rapport au budget disponible.

De même, la Commission n'est pas très détaillée sur l'évaluation du risque de non-contrôle. On peut donc se demander s'il est possible de ne se limiter qu'à un seul test de procédures pour connaître le fonctionnement du contrôle interne et de vérifier uniquement que les procédures identifiées sont encore en place lors des période suivantes.

Il sera intéressant de voir comment le PRAG évoluera et si cet aspect sera pris en compte en fonction des retours des acteurs.

A l'issu de ce travail, nous relevons une série de pistes d'analyses qui nous paraissent intéressantes. Nous nous posons la question des procédures existantes au niveau d'autres bailleurs de fonds (Nation Unies par exemple) et des différences qui pourraient exister par rapport à l'Union Européenne. Nous avons aussi évoqué l'intérêt que pourrait représenter les missions ISRS 4400 lorsque le vérificateur des dépenses est aussi le commissaire de la société audité. Ce pourrait être l'occasion de faire une comparaison plus poussée avec les missions d'assurance régies par les ISA.

Enfin, pour revenir sur la norme ISRS 4400 dont l'adoption en Belgique par l'IRE a été suspendue, il y a peut-être un intérêt à analyser ce que cette adoption pourrait représenter pour les réviseurs belges, et comment elle pourrait impacter ce type de mission.

Bibliographie

Ouvrages :

- B. VESSIE (2017), *Cours de Normes d'Audit Internationales 2016-2017*, UCL-Mons

Publications diverses :

- Commission Européenne, *Guide sur les méthodes d'échantillonnage à l'intention des autorités d'audit*, (page consultée le 25/07/2020) [Pdf en ligne]
https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_sampling_method_fr.pdf
- Commission Européenne, *Practical Guide on contract procedures for European Union external action*, (page consultée le 20/07/2020) [Word en ligne]
<https://ec.europa.eu/europeaid/prag/document.do?nodeNumber=1>
- IFAC, *Code of Ethics for professional accountants*, (page consultée le 19 mai 2020) [Pdf en ligne]
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ifac-code-of-ethics-for.pdf>
- IFAC, *Evaluation de la demande de missions d'application de procédures convenues et d'autres services connexes et appréciation des incidences sur les normes internationales de l'IAASB*, (page consultée le 25 février 2020) [Pdf en ligne]
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Agreed-upon-Procedures-Working-Group-Discussion-Paper.pdf>
- IFAC, *Exposure draft November 2018, Proposed International Standard on Related Services 4400 (Revised)*, (page consultée le 2 février 2020) [Pdf en ligne]
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISRS-4400-Revised.pdf>
- IFAC, *International Auditing and Assurance Standards Board Fact Sheet*, (page consultée le 9 janvier 2020) [Pdf en ligne]
<https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/International-Auditing-and-Assurance-Standards-Board-Fact-Sheet.pdf>
- IFAC, *International Standard on Related Services 4400* (norme originale en anglais), (page consultée le 4 mai 2020) [Pdf en ligne]
<https://www.ifac.org/system/files/downloads/b015-2010-iaasb-handbook-isrs-4400.pdf>

- IRE, *Norme ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit* (page consultée le 20 juin 2020) [Pdf en ligne]
<https://doc.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA%20nouvelles%20et%20revisees%202017/ISA-200-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>
- IRE, *Norme internationale des services connexes 4400* (traduction française de la norme ISRS 4400 originale en anglais de l'IFAC), (page consultée le 4 mai 2020) [Pdf en ligne]
<https://doc.ibr-ire.be/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/mededelingen/ISRS%204400%20-%20%20FR%20v4.pdf>

Sites internet :

- Commission Européenne, https://ec.europa.eu/info/index_fr (page consultée le 20 juillet 2020)
- IAASB, <https://www.iaasb.org/about-iaasb/> (page consultée le 9 janvier 2020)
- IFAC, <https://www.ifac.org/about-ifac> (page consultée le 9 juillet 2020)
- IRE, <https://www.ibr-ire.be/fr> (page consultée le 9 janvier 2020)

Annexes

Annexe 1 : Norme Internationales de Services Connexe 4400

Annexe 2 : Exposure Draft – Proposed International Standard on Related Services 4400

***Annexe 3 : Lettre du Comité belge de concertation du révisorat d'entreprises
ASBL au Président de l'Institut des Réviseurs***

***Annexe 4 : Termes de référence pour une vérification des dépenses - PRAG
2016***

***Annexe 5 : Termes de référence pour une vérification des dépenses – PRAG
2018***

