



COLLEGE VAN TOEZICHT  
OP DE BEDRIJFSREVISOREN

COLLÈGE DE SUPERVISION  
DES RÉVISEURS D'ENTREPRISES

## Méthodologie d'inspection auprès des réviseurs d'entreprises exerçant un mandat de commissaire au sein d'entités d'intérêt public.

L'objet de cette note est de présenter l'approche de contrôle que le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises (ci-après le « Collège » ou le « CSR ») a mise en place pour le contrôle des réviseurs d'entreprises et des cabinets de révision qui exercent un mandat au sein d'entités d'intérêt public.

Pour rappel, le Collège soumet les réviseurs d'entreprises qui effectuent le contrôle d'une ou plusieurs entités d'intérêt public dépassant, sur base individuelle, plus d'un des critères mentionnés à l'article 1:26, § 1<sup>er</sup>, du Code des sociétés et des associations, à un contrôle de qualité sur la base d'une analyse de risques, et ce au moins tous les trois ans.

Un contrôle de qualité est une procédure d'examen de l'activité professionnelle d'un réviseur d'entreprises. Il a notamment pour but de vérifier que le réviseur d'entreprises contrôlé est doté d'une organisation appropriée à la nature et à l'étendue de ses activités. Ce contrôle vise également à garantir au public et aux autorités de contrôle que les réviseurs d'entreprises effectuent leurs travaux conformément aux normes de contrôle et aux règles déontologiques en vigueur.

Pour réaliser ces contrôles, le Collège a désigné des inspecteurs de la FSMA faisant partie du service Corps central d'inspection. Durant leurs inspections, ceux-ci pourraient être accompagnés par des inspecteurs externes pouvant se targuer d'une large expertise dans le domaine et qui sont sélectionnés dans le respect des règles relatives aux marchés publics.

Les relations entre la FSMA et le Collège sont régies par un protocole conclu le 18 octobre 2017 et qui définit en particulier certaines modalités du soutien administratif, opérationnel et logistique fourni par la FSMA au Collège.

Pour tenir compte des exigences légales, une distinction a été faite au niveau de la méthodologie entre les contrôles réalisés auprès des réviseurs d'entreprises et cabinets de révision exerçant un mandat de commissaire au sein d'une ou plusieurs entités d'intérêt public, et ceux appliqués aux autres réviseurs d'entreprises et cabinets de révision. Une méthodologie d'inspection spécifique a été développée et approuvée par le Collège pour ces deux types d'inspection, le but étant de les aligner d'une manière cohérente.

La présente note permet de donner au secteur une vue sur la stratégie de contrôle adoptée ainsi que sur les outils utilisés dans le cadre de ces inspections réalisées auprès des réviseurs d'entreprises et cabinets de révision exerçant un mandat de commissaire au sein d'une ou plusieurs entités d'intérêt public. Cette publication a pour but d'améliorer la prévisibilité du contenu des contrôles et des attentes du Collège pour les inspections à venir.

## 1. Stratégie de contrôle 2020

Sur la base de la périodicité légale de contrôle de qualité de 3 ans, définie pour les réviseurs d'entreprises ou les cabinets qui effectuent le contrôle d'une ou plusieurs entités d'intérêt public, une liste de réviseurs/cabinets devant faire l'objet d'un contrôle en 2020 a été établie par le Collège et transmise au Corps central d'inspection de la FSMA.

Lors de l'organisation des contrôles de qualité, il a été décidé d'appliquer une approche « réseau<sup>1</sup>» quand des politiques et des procédures communes s'appliquent au contrôle qualité. Cela permet au Collège d'organiser les contrôles de qualité de manière plus efficiente. Le Collège se fonde donc sur l'ensemble du réseau quand il s'agit de délimiter la portée d'une inspection. Le contrôle vise ainsi tant les réviseurs d'entreprises exerçant un mandat de commissaire au sein d'entités d'intérêt public que les réviseurs d'entreprises exerçant un tel mandat au sein d'autres entités.

S'agissant de la stratégie générale, le Collège a décidé d'évaluer, pour ces réviseurs ou cabinets, la manière dont ceux-ci ont mis en place un système interne de contrôle qualité et en assurent le suivi. Ce système doit leur permettre, d'une part, de respecter les normes professionnelles ainsi que le cadre légal et réglementaire, et d'autre part, d'émettre des rapports appropriés<sup>2</sup>.

Le périmètre couvre donc deux des éléments composant un système de contrôle qualité prévus dans la norme internationale « International Standard on Quality Control 1 » (ci-après « ISQC 1 »), à savoir

- l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions particulières<sup>3</sup> ;
- la surveillance ou *monitoring*<sup>4</sup>.

Ce périmètre permet également d'évaluer, sous cet angle, la capacité de l'équipe dirigeante à mettre en place un système interne de contrôle qualité qui réponde au cadre réglementaire<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Un réseau est une structure plus vaste, destinée à un but de coopération, à laquelle appartient un réviseur d'entreprises ou un cabinet d'audit enregistré, et dont le but manifeste est le partage de résultats ou de coûts ou qui partage un actionnariat, un contrôle ou une direction communs, des politiques et des procédures communes, en matière de contrôle qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'une même marque, ou d'une partie importante des ressources professionnelles.

<sup>2</sup> ISQC 1.12 (I).

<sup>3</sup> Article 19, § 1<sup>er</sup>, 1° et 5°, de la loi du 7 décembre 2016 et ISQC 1.26-28

<sup>4</sup> Article 19, § 1<sup>er</sup>, 11°, de la loi du 7 décembre 2016 et ISQC 1.48-54.

<sup>5</sup> ISQC 1.18 et 19.

## 2. Approche de contrôle

L'approche de contrôle utilisée pour les contrôles 2020 comprend deux étapes :

1. l'analyse de la documentation relative à l'objet de l'inspection ;
2. les inspections sur place.

Ces deux étapes sont détaillées ci-après.

### 2.1 L'analyse de la documentation

Les réviseurs ou cabinets sélectionnés pour les contrôles mettent dans un premier temps à la disposition du Corps central d'inspection les documents suivants, en lien avec l'objet de l'inspection :

- **Acceptation et maintien de relations clients et de missions particulières**
  - o Les politiques, procédures, *templates* et *tools* en vigueur en matière d'acceptation et de maintien ;
  - o Une liste des conflits d'intérêts survenus lors de l'acceptation et du maintien de relations clients au cours de l'exercice d'audit écoulé ;
  - o Les politiques, procédures, *templates* et *tools* en vigueur en matière de prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme ;
  - o Le dernier rapport en date de l'AMLCO<sup>6</sup> ;
  - o Une preuve que les politiques et procédures en matière de LBC/FT qu'il a été demandé de produire ont été communiquées au personnel.
- **Monitoring**
  - o Une liste des mandats (avec leur numéro d'entreprise) ayant fait l'objet du monitoring au cours des années civiles 2018, 2019 et 2020, ainsi que le commissaire du mandat, l'exercice comptable du mandat, le nom de la personne responsable du monitoring (*reviewer*) du mandat, les raisons pour lesquelles le mandat a fait l'objet d'un monitoring et le nombre d'heures consacré par l'équipe d'audit et le *reviewer* à la mission ;
  - o Une liste des personnes responsables du monitoring et la procédure de sélection desdites personnes avec, le cas échéant, un relevé des changements apportés depuis notre dernière inspection sur le sujet ;
  - o La manière dont le monitoring est effectué et documenté (checklist, template, etc.) avec, le cas échéant, un relevé des changements apportés depuis notre dernière inspection sur le sujet ;
  - o Une liste des manquements constatés durant le monitoring et des mesures prises pour y remédier. Le Collège souhaite à cet égard recevoir le dernier rapport d'évaluation et/ou la dernière communication ayant trait au monitoring ;
  - o La procédure en matière de surveillance avec, le cas échéant, un relevé des changements apportés depuis notre dernière inspection sur le sujet.

---

<sup>6</sup> La personne désignée conformément à l'article 9, § 2, de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces.

- **Autres**

- Documentation (présentations, cours, etc.) concernant les formations données en rapport avec l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions particulières, et avec le monitoring ;
- Le cas échéant, une liste des commissaires ayant quitté le réseau depuis 2019.

Ces documents sont analysés de manière transversale. Cette analyse permet d'obtenir une première évaluation du niveau de maturité de l'encadrement procédural et d'établir une liste de priorités de contrôle.

## 2.2 Les inspections sur place

Les inspections sur place sont réalisées sur la base de la méthodologie adoptée/approuvée. Cette méthodologie se base sur deux types d'outils :

1. les programmes de travail liés aux thèmes à contrôler ;
2. la méthodologie interne de travail et de documentation.

### 2.2.1 Les programmes de travail

L'objectif des programmes de travail est, notamment, d'assurer une approche standardisée du contrôle pour l'ensemble d'un secteur et de proposer aux inspecteurs une approche cohérente du contrôle.

Lorsque ces programmes sont rendus publics, ils peuvent également constituer un cadre de référence pour le secteur.

Certains éléments du programme de travail pourraient, dans le futur, faire l'objet de modifications en fonction de certaines pratiques observées dans le secteur lors des inspections. Ces modifications feront l'objet d'une approbation formelle par le Collège.

S'agissant du programme de travail relatif au monitoring, le Collège renvoie à la « Méthodologie d'inspection auprès des réviseurs d'entreprises exerçant un mandat de commissaire auprès d'entités d'intérêt public – EQCR et monitoring » et aux annexes qui l'accompagnent. Ces documents sont consultables sur le site web du Collège.

Le programme de travail relatif à l'acceptation et au maintien de relations clients et de missions particulières est joint en *annexe 1*. La présentation et la structure des programmes de travail suivent le modèle de la CAIM (Common Audit Inspection Methodology).

Le programme de travail Règles d'éthique pertinentes (ISQC 1.20-25 ; *annexe 2*) n'est mis en œuvre que si les travaux d'audit relatifs à l'acceptation et au maintien de relations clients et de missions particulières font apparaître des indices sérieux de non-respect des prescrits en matière d'éthique et d'indépendance. **En pareil cas**, ledit programme de travail vient compléter celui portant sur l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions particulières. Il est à souligner que ce programme de travail ne s'inscrit a priori pas dans la stratégie mise en place pour les contrôles de qualité 2020.

## 2.2.2 Méthodologie interne de travail et de documentation

L'ensemble des travaux relatifs aux inspections sont documentés dans des documents standardisés élaborés par le Corps central d'inspection et approuvés par le Collège. Des consignes figurent à plusieurs endroits dans ces documents pour aider les inspecteurs à les rédiger.

La procédure en matière de documentation des audits et du suivi des missions est standardisée au maximum de manière à :

- assurer une cohérence entre les différentes missions ;
- accroître l'efficacité des équipes sur le terrain ;
- former de manière rapide et efficace les collaborateurs ;
- établir un cadre de référence et une terminologie cohérente, notamment par l'utilisation systématique des définitions établies ;
- assurer une qualité constante de documentation ;
- assurer une continuité efficace du suivi des dossiers ;
- constituer une documentation de base qui réponde aux exigences juridiques en prévision d'éventuelles procédures judiciaires et administratives.

## 2.2.3 Contrôles en pratique

Les contrôles sont organisés en différentes phases :

1. préparation ;
2. procédures d'audit ;
3. « *pre-closing* » ;
4. clôture des travaux et reporting.

### 2.2.3.1 Préparation

L'inspection démarre par une phase de préparation ayant pour objectif de :

- préciser le périmètre de la mission ;
- allouer les moyens nécessaires à sa réalisation ;
- annoncer l'inspection au cabinet sous contrôle par l'envoi d'un courrier. Cette lettre avise notamment le cabinet du périmètre des travaux et comprend également une demande d'information complémentaire. Elle précise en outre un agenda des premières réunions à planifier. Celles-ci sont appelées réunions plénières et concernent principalement la présentation du réviseur d'entreprises/cabinet et de son système de contrôle qualité ainsi que la présentation de l'organisation d'un dossier d'audit ;
- analyser les documents reçus suite à l'envoi de la lettre d'annonce ;
- organiser un *kick-off meeting* externe avec le cabinet afin de lui présenter plus en détail quel sera précisément le périmètre et comment l'inspection se déroulera en pratique.

Afin de préparer les premières réunions (plénières) avec le cabinet, le Corps central d'inspection procède également à une analyse des informations disponibles, et notamment :

- des documents reçus suite à la lettre d'annonce ;

- d'une revue de presse ;
- de résultats des inspections précédentes et autres informations disponibles au secrétariat général ;
- du portefeuille de mandats ;
- des résultats des inspections d'autres régulateurs européens si disponibles ;
- du site internet du cabinet ;
- des plaintes éventuelles ;
- etc.

Cette phase de préparation est documentée dans un document spécifique. Un échange d'informations entre les inspecteurs et le secrétariat général est organisé lors d'une réunion de *kick-off* interne.

### 2.2.3.2 Procédures d'audit

L'inspection se déroule en 2 phases :

- l'analyse des procédures : cette phase permet de prendre connaissance de l'organisation au moyen des documents précités et des entretiens avec le cabinet (réunions plénières, notamment). Des « cross-checks » des informations reçues durant les réunions avec les documents reçus sont également opérés et permettent de déterminer les informations complémentaires à recevoir et à analyser;
- l'analyse de mandats : l'objectif de cette revue de mandats est de voir comment et dans quelle mesure les règles faisant l'objet de l'inspection sont respectées dans la pratique.

#### 2.2.3.2.1 Sélection des mandats

Le Corps central d'inspection a recours aux sondages afin de sélectionner les dossiers qui seront revus. Pour ce faire, il y a lieu de s'inspirer de l'ISA 530 qui traite des sondages en audit. Cette norme explicite en outre que « l'objectif de l'auditeur qui a recours aux sondages en audit est de disposer d'une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dont l'échantillon est extrait ».

Afin de définir et sélectionner les missions à tester, l'inspecteur devra prendre en considération différents éléments :

- l'analyse du portefeuille ;
- le périmètre de la mission ;
- les caractéristiques du cabinet ;
- les résultats de contrôles précédents ;
- la sélection des missions et réviseurs du contrôle précédent ;
- des éléments liés à l'actualité et qui concernent certains réviseurs, certaines missions, certains secteurs ... ;
- etc.

Dans le cadre du contrôle des cabinets/réseaux, la taille de l'échantillon ne pourrait être définie en fonction de seuls critères statistiques, mais est en général déterminée sur la base du jugement professionnel de l'inspecteur qui doit prendre en compte toute une série de facteurs. Dans ce cadre, l'inspecteur applique une méthode basée sur différentes étapes dont notamment :

- l'analyse du portefeuille du cabinet /réseau ;
- des critères de sélection à déterminer et à appliquer en fonction du résultat des analyses du portefeuille ;
- l'application des critères de sélection et sélection des missions.

La sélection est ensuite validée par le secrétariat général.

#### 2.2.3.2.2 Étendue des travaux

En ce qui concerne l'étendue des travaux de contrôle, ceux-ci ne s'apparentent en aucun cas à un contrôle qui aurait pour but de s'assurer de manière systématique que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives, de s'exprimer sur l'image fidèle des comptes ou sur l'opinion émise par le réviseur. En revanche, il s'agit de vérifier si la réglementation qui fait l'objet de l'inspection et pour laquelle un système interne de contrôle qualité devait être mis sur pied est respectée. Pour en juger et en fonction des caractéristiques de la mission sous revue, les inspecteurs confrontent la personne en charge de la mission révisoriale à des éléments factuels du dossier d'audit, ce qui permet aux inspecteurs de se faire une opinion du respect de la réglementation précitée et des procédures en place.

Pour réaliser cette analyse et évaluer l'application des normes professionnelles, les inspecteurs analysent le dossier d'audit physique au moyen de « tests of effectiveness » développés à leur attention et adaptés en fonction du dossier et des informations déjà obtenues. En outre, le principe de proportionnalité (*scalability*) est pris en considération.

#### 2.2.3.3 Pré-clôture des travaux d'inspection

L'étape suivante des travaux des inspecteurs consiste à rédiger une note de pré-clôture (*pre-closing*) synthétisant les constatations relevées durant l'inspection. Cette note est présentée au secrétariat général lors d'une réunion spécifique durant laquelle chaque constatation est détaillée et fait l'objet d'une justification au regard du respect de la réglementation applicable évoquée.

#### 2.2.3.4 Clôture des travaux d'inspection

Le Corps central d'inspection rédige un rapport. Celui-ci se compose de différentes parties dont la liste des constatations liées à l'évaluation des procédures et la liste des constatations par mandat sélectionné lors des travaux d'inspection.

Le Corps central d'inspection prend ensuite contact avec le réviseur ou le cabinet qui a fait l'objet du contrôle afin de lui donner un aperçu des constatations opérées. L'objectif est d'affiner les constatations en tenant éventuellement compte d'informations complémentaires apportées par le réviseur ou le cabinet. La qualification des constatations et la prise de mesures relèvent de la seule responsabilité du Comité du Collège. Elles ne sont donc pas en cause à ce stade de l'inspection.

Après ce contact avec le cabinet, le Corps central d'inspection envoie ses constatations au secrétariat général. Ce dernier est alors chargé de rédiger un avant-projet de rapport d'inspection et de l'envoyer aux cabinets qui ont fait l'objet du contrôle ainsi qu'aux réviseurs d'entreprises qui ont fait l'objet d'une revue de mandat.<sup>7</sup> Puis le cabinet et/ou le réviseur d'entreprises a/ont la possibilité de donner

---

<sup>7</sup> Article 52, § 5, de la loi du 7 décembre 2016.

ses/leurs commentaires sur les constatations et les conclusions de ces rapports lors de cette procédure de débat contradictoire. Le cabinet et/ou réviseur d'entreprises doit adresser ces commentaires, ainsi que d'éventuelles pièces justificatives, par écrit au secrétariat général dans un délai que celui-ci lui a fixé par écrit. Le secrétariat général analyse alors les commentaires et éventuelles pièces justificatives du cabinet et/ou du réviseur d'entreprises.

Le secrétariat général présente ensuite le projet de rapport d'inspection au Comité du Collège. Le Comité prend à ce moment-là position sur ce rapport d'inspection qui liste les éventuels manquements ou infractions constatés lors de l'inspection et reprend les conclusions adoptées<sup>8</sup>. L'imposition par le Collège de mesures préventives<sup>9</sup> a pour but d'éviter que les manquements ou infractions constatés se reproduisent à l'avenir. En fonction de la gravité et du nombre de manquements et infractions, le Collège peut également imposer des sanctions<sup>10</sup> ou engager une procédure devant la commission des sanctions<sup>11</sup>.

\* \* \*

---

<sup>8</sup> Article 52, § 6, de la loi du 7 décembre 2016.

<sup>9</sup> Article 52, § 6, et article 57, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 7 décembre 2016.

<sup>10</sup> Article 57, § 5, de la loi du 7 décembre 2016.

<sup>11</sup> Articles 56, 58 et 59 de la loi du 7 décembre 2016.