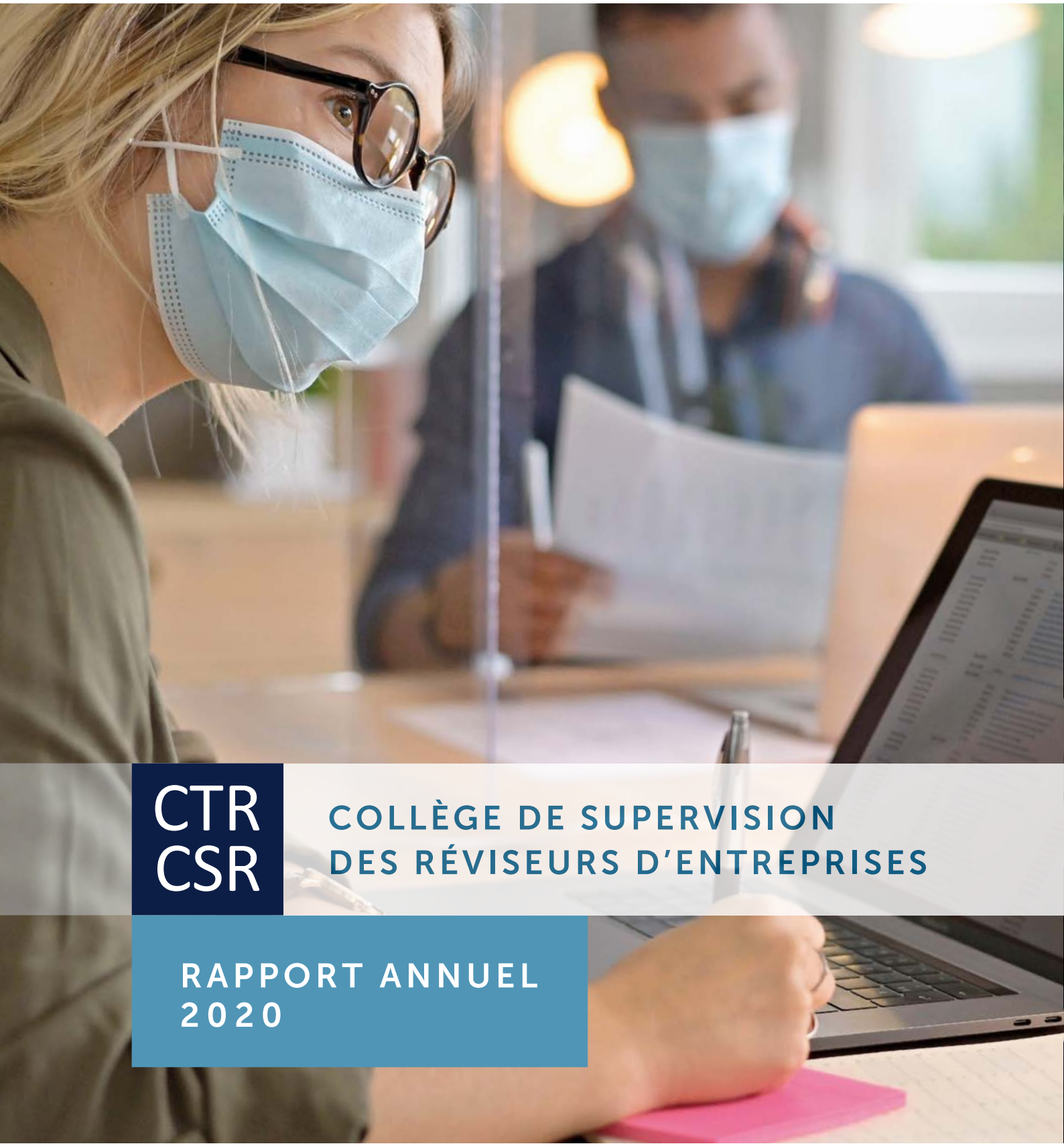
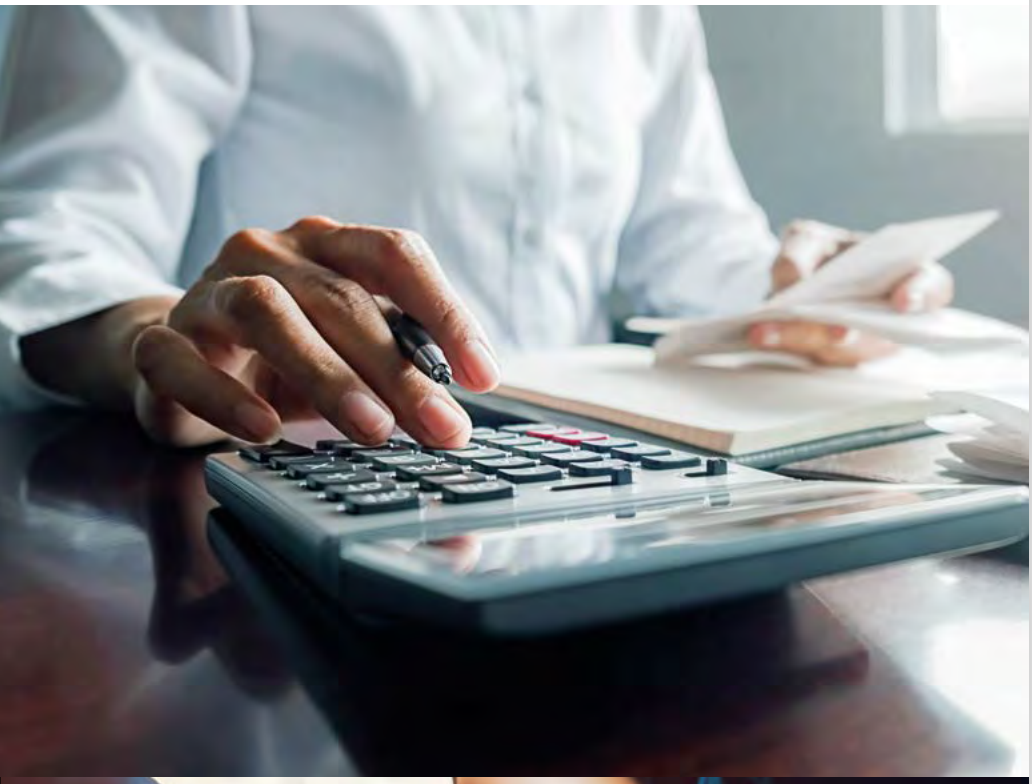


CTR
CSR

COLLÈGE DE SUPERVISION DES RÉVISEURS D'ENTREPRISES

RAPPORT ANNUEL 2020



RAPPORT ANNUEL DU COLLÈGE DE SUPERVISION DES RÉVISEURS D'ENTREPRISES 2020

TABLE DES MATIÈRES

1. MOT DU PRÉSIDENT 5

2. LA PROFESSION EN 2020: QUELQUES CHIFFRES 11

3. SUPERVISION EXERCÉE PAR LE COLLÈGE EN 2020: FAITS MARQUANTS 17

4. CADRE INSTITUTIONNEL 21

4.1. Impact de la crise du Covid-19 sur la supervision du Collège 22

4.2. Le Collège en tant qu'autorité de supervision 23

4.3. Organisation 26

4.4. Secret professionnel 28

4.5. Coopération nationale et internationale 29

5. CONTRÔLES DE QUALITÉ 35

5.1. Impact de la crise du Covid-19 sur les contrôles de qualité 2020 36

5.2. Méthodologie 37

5.3. Approche fondée sur les risques et sur le réseau 39

5.4. Principe de proportionnalité, débat contradictoire et respect de l'opinion du réviseur d'entreprises 40

5.5. Contrôles de qualité menés auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision EIP 41

5.6. Contrôles de qualité menés auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision non-EIP 53

6. SURVEILLANCE 65

6.1. Traitement des plaintes 66

6.2. Formation permanente 68

6.3. Rôle du commissaire en cas de faillite de son client 70

6.4. Registre public 72

7. PRÉVENTION DU BLANCHIMENT DE CAPITAUX ET DU FINANCEMENT DU TERRORISME 75

7.1. Contrôles sur site auprès de réviseurs d'entreprises et cabinets de révision non-EIP 76

7.2. Contrôles hors site auprès de tous les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision actifs 78

7.3. Évaluation par le Conseil de l'Union européenne de la transposition de la quatrième directive BC/FT en droit belge 79

8. SUPERVISION DU MARCHÉ 81

8.1. Commission européenne – Rapport sur l'évolution entre 2015 et 2018 du marché européen de la fourniture de services de contrôle légal des comptes aux EIP 82

8.2. CEAOB – EIP - Rapport sur l'application par les comités d'audit des prescriptions du règlement (UE) n° 537/2014 et de la directive 2006/43/CE 83

9. DÉFIS POUR 2021 87

9.1. Covid-19 88

9.2. Brexit 88

10. LISTE DE SIGLES ET ABRÉVIATIONS 89

CTR CSR

1.
MOT DU PRÉSIDENT

Cher lecteur,

Le Covid-19 a tout bouleversé, y compris la supervision des réviseurs d'entreprises.

Dès le déclenchement de la crise sanitaire, le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises a pris les dispositions nécessaires pour assurer la continuité de ses activités et ainsi poursuivre pleinement sa mission légale malgré la pandémie.

En ces circonstances singulières et dans l'intérêt de la santé de tous, le Collège a toutefois adopté un certain nombre de mesures exceptionnelles. Il a ainsi décidé de suspendre les contrôles de qualité pendant environ six mois. Il a préconisé que les inspections pouvant malgré tout être menées le soient de manière totalement digitale. La digitalisation concourt d'ailleurs de plus en plus au respect des exigences de continuité opérationnelle et d'organisation efficace imposées aux cabinets de révision.

En dépit de cette situation sans pareil et des difficultés qu'elle a posées aux réviseurs d'entreprises, le Collège a continué à veiller à ce que la profession se conforme strictement au cadre législatif, normatif et réglementaire en vigueur.

Les réviseurs d'entreprises jouent en effet un rôle important lorsqu'il s'agit de garantir que les informations financières publiées par une entreprise sont correctes et fiables, de sorte que les personnes qui les utilisent puissent s'y fier et s'en servir comme point de repère, surtout en cette période d'incertitude économique. La confiance que le public accorde aux informations financières va de pair avec celle qu'inspirent les réviseurs d'entreprises.

Malgré les conditions particulières, le Collège est parvenu, durant l'année sous revue, à maintenir ses activités de contrôle de qualité. Le présent rapport fournit des explications chiffrées sur la nature et l'ampleur des travaux menés par le Collège au titre de son premier pilier de contrôle.

Le second pilier de contrôle du Collège est la surveillance.

Le premier fer de lance de la surveillance est le traitement des plaintes. En 2020, le Collège a reçu 27 plaintes, dont 22 se sont avérées recevables. Un cinquième environ de ces plaintes ont amené le Collège à constater des indices sérieux de l'existence d'une pratique susceptible de donner lieu à l'application d'une mesure administrative ou d'une amende administrative. Ceci démontre une nouvelle fois l'importance du traitement des plaintes en tant qu'instrument de surveillance.

Un autre volet de la surveillance concerne la formation continue sur les aspects essentiels de la profession. En imposant cette formation, le législateur vise à garantir que le réviseur d'entreprises dispose des connaissances théoriques nécessaires et de compétences professionnelles adéquates. En 2020, le Collège a effectué une inspection ciblant les séminaires organisés par l'IRE et l'ICCI et les «formations professionnelles». Les résultats ont été positifs. En effet, ces inspections ont montré que la quasi-totalité des réviseurs d'entreprises soumis au contrôle du Collège avaient pris à cœur ces obligations de formation.

En outre, à la suite du développement d'un nouveau thème de contrôle consacré aux faillites, le Collège s'est prononcé en 2020 sur les travaux de réviseurs d'entreprises dont le client avait fait faillite. L'analyse de ces dossiers a montré que le réviseur d'entreprises avait en général effectué sa mission conformément aux prescriptions et avait accordé une attention suffisante à la question de la continuité. Les éventuelles remarques formulées concernaient le plus souvent un non-respect des obligations d'archivage. Même si la faillite empêche le réviseur d'entreprises d'établir un rapport d'audit, il doit archiver son dossier de travail dans un délai raisonnable après la faillite.

Collaborant avec l'IRE, le Collège a également procédé au cours de l'année sous revue à un contrôle du respect de l'obligation de confirmation de données imposée aux réviseurs d'entreprises. Ceux-ci sont tenus de confirmer chaque année à l'IRE que les données du registre public les concernant sont complètes et à jour. Ce contrôle a indiqué que la toute grande majorité des réviseurs d'entreprises se conforme à cette obligation.

La lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (LBC/FT) constitue, elle aussi, une composante importante de la surveillance exercée par le Collège. Le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (BC/FT) prennent en effet toujours plus d'ampleur et font l'objet de toute l'attention des autorités nationales et internationales de contrôle.
L'approche de contrôle du Collège se traduit par la réalisation d'inspections sur site auprès des réviseurs d'entreprises et cabinets de révision non-EIP et d'inspections hors site pour tous les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision actifs. Les principaux manquements recensés par le Collège à l'occasion de ces travaux concernent la préparation et la documentation de l'évaluation globale des risques ainsi que l'identification et la vérification en temps utile de l'identité des clients, des mandataires et des bénéficiaires effectifs.

La lutte contre la fraude en matière d'information financière forme une autre pierre angulaire de la surveillance. Dans le cadre de sa supervision, le Collège accorde une attention croissante à l'obligation faite aux réviseurs d'entreprises de faire constamment preuve de scepticisme professionnel et il se montrera sévère en cas de non-respect de ce devoir.

Le Collège peut adopter diverses mesures pour remédier à des manquements. Il privilégie avant tout les mesures préventives destinées à améliorer l'organisation, les méthodes de travail et la qualité d'exécution des missions des réviseurs d'entreprises. Il attend de ceux-ci qu'ils se conforment au cadre législatif et normatif applicable en suivant les mesures préventives imposées.

Le Collège peut par ailleurs imposer des mesures répressives. Le cas échéant, il peut ainsi adresser au réviseur d'entreprises un rappel à l'ordre pour des infractions passées. En cas de manquement grave, le Collège peut par ailleurs décider de saisir la commission des sanctions en vue d'imposer des mesures et amendes administratives. Dans le cadre de ses compétences de saisine de la commission des sanctions, le Collège s'intéresse particulièrement aux manquements susceptibles d'avoir une incidence sur la bonne compréhension des informations financières par l'utilisateur, aux manquements relatifs au rôle du réviseur d'entreprises dans des sociétés cotées ou des entités ayant une grande influence sociétale ou financière, aux violations des principes éthiques et aux manquements répétés.

Dans son approche fondée sur les risques, le Collège procède toujours de manière proportionnée. Néanmoins, le Collège a dû constater en 2020 également que, en dépit de toutes les formations dispensées par l'IRE, quelques *sole practitioners* ne connaissaient toujours pas, ou pas suffisamment, le cadre réglementaire. Il s'est donc vu obligé d'intervenir malgré l'ampleur limitée des activités des réviseurs d'entreprises concernés.

Le Collège ne fonctionne naturellement pas en vase clos. Pendant la crise sanitaire, il a été plus que jamais en contact étroit avec d'autres autorités nationales et internationales de contrôle. Ces relations ont notamment débouché sur la négociation d'un accord de coopération avec le PCAOB, l'autorité de supervision des auditeurs aux États-Unis. Cet accord revêt une importance particulière eu égard à des développements législatifs récents aux États-Unis, à savoir l'adoption du *Holding Foreign Companies Accountable Act* (HFCAC). Cette loi prévoit la suspension par la *U.S. Securities and exchange Commission* de la négociation d'instruments financiers émis par des sociétés étrangères et cotées sur les bourses ou les marchés réglementés américains si le PCAOB n'a pas été en mesure d'effectuer des inspections ou des enquêtes dans leur juridiction d'origine pendant une période de trois ans ou plus. L'accord de coopération entre le Collège et le PCAOB a été signé le 12 avril 2021. L'accord de protection des données qui l'accompagne a été approuvé par l'Autorité belge de protection des données le 7 avril 2021. Ces deux accords permettront au PCAOB de commencer des inspections conjointes avec le Collège en Belgique au cours de l'année 2021.

Coopérer avec les autorités des différents États membres de l'UE est également essentiel si l'on veut parvenir à un exercice uniforme et de qualité de la profession par-delà les frontières. En tant qu'autorité belge compétente, le Collège participe activement aux activités du CEAOB.

Pour terminer, je tiens à remercier tous ceux qui ont contribué à la continuité des activités du Collège pendant cette année difficile marquée par la crise sanitaire. Une fois la crise sanitaire passée, la reprise économique reposera plus que jamais sur la fiabilité des informations financières, que ce soit dans notre pays ou ailleurs. Notre capacité à contribuer à cette reprise motive les efforts incessants des différentes personnes impliquées au sein du Collège.

Je vous souhaite une lecture plaisante et vous remercie pour l'intérêt que vous portez à nos activités.

Bénédicte Vessié
Président

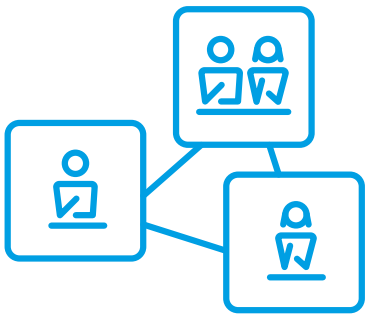
CTR
CSR

2.
LA PROFESSION EN 2020: QUELQUES CHIFFRES

La profession en 2020: Quelques chiffres

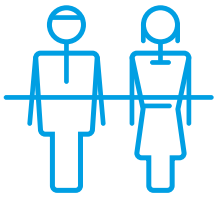
862
Réviseurs d'entreprises actifs

589
Cabinets de révision actifs

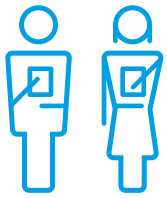


54
Réseaux d'audit actifs

Réviseurs d'entreprises empêchés et actifs au 31 décembre 2020



18 %
Réviseurs d'entreprises empêchés



82 %
Réviseurs d'entreprises actifs

Réviseurs d'entreprises francophones et néerlandophones au 31 décembre 2020

34 %
Réviseurs d'entreprises francophones

66 %
Réviseurs d'entreprises néerlandophones

Tableau 1: Evolution entre 2019 et 2020 des revenus des activités exercées par des réviseurs d'entreprises EIP et non-EIP

	RÉVISEURS D'ENTREPRISES EIP		RÉVISEURS D'ENTREPRISES NON-EIP		TOTAL	
	2020	2019	2020	2019	2020	2019
CHIFFRE D'AFFAIRES (EN MILLIERS D'EUROS)	**476.768**	**452.830**	**150.240**	**146.617**	**627.007**	**599.446**
Nombre de missions de contrôle légal des comptes	17.065	16.374	12.531	12.186	29.596	28.560
Revenu de missions de contrôle légal des comptes[1] (en milliers d'euros)	304.454	286.990	75.144	74.362	379.599	361.352
Missions de contrôle légal des comptes par rapport au chiffre d'affaires	**63,86 %**	**63,38 %**	**50,02 %**	**50,72 %**	**60,54 %**	**60,28 %**
Revenu d'autres missions révisorales exercées en vertu de la loi[2] (en milliers d'euros)	19.718	19.106	18.448	16.745	38.166	35.851
Autres missions révisorales exercées en vertu de la loi par rapport au chiffre d'affaires	**4,14 %**	**4,22 %**	**12,28 %**	**11,42 %**	**6,09 %**	**5,98 %**
Revenu d'autres missions révisorales relatives à l'information financière[3] (en milliers d'euros)	50.883	62.908	12.787	12.049	63.669	74.957
Autres missions révisorales relatives à l'information financière par rapport au chiffre d'affaires	**10,67 %**	**13,89 %**	**8,51 %**	**8,22 %**	**10,15 %**	**12,50 %**
Revenu de missions révisorales effectuées pour d'autres réviseurs d'entreprises hors réseau[4] (en milliers d'euros)	8.015	6.925	3.993	5.355	12.009	12.280
Missions révisorales effectuées pour d'autres réviseurs d'entreprises hors réseau par rapport au chiffre d'affaires	**1,68 %**	**1,53 %**	**2,66 %**	**3,65 %**	**1,92 %**	**2,05 %**
Revenu de missions non-révisorales[5] (en milliers d'euros)	93.698	76.901	39.867	38.105	133.565	115.006
Missions non-révisorales par rapport au chiffre d'affaires	**19,65 %**	**16,98 %**	**26,54 %**	**25,99 %**	**21,30 %**	**19,19 %**
Nombre de missions EIP	287	294			287	294
Revenu de missions EIP (en milliers d'euros)	50.014	50.707			50.014	50.707
Missions EIP par rapport au chiffre d'affaires	**10,49 %**	**11,20 %**			**7,98 %**	**8,46 %**

Disclaimer: Ces statistiques sont tirées de données fournies par les réviseurs d'entreprises *(Auditors Annual Cartography)*.

1 Il s'agit des missions de contrôle légal des comptes, en ce compris l'audit d'une liasse de consolidation, l'émission d'une lettre de confort, l'émission d'un rapport dans le cadre d'un prospectus, la réalisation d'un audit ou d'une revue intermédiaire et les autres missions qui se situent dans le prolongement naturel du mandat.

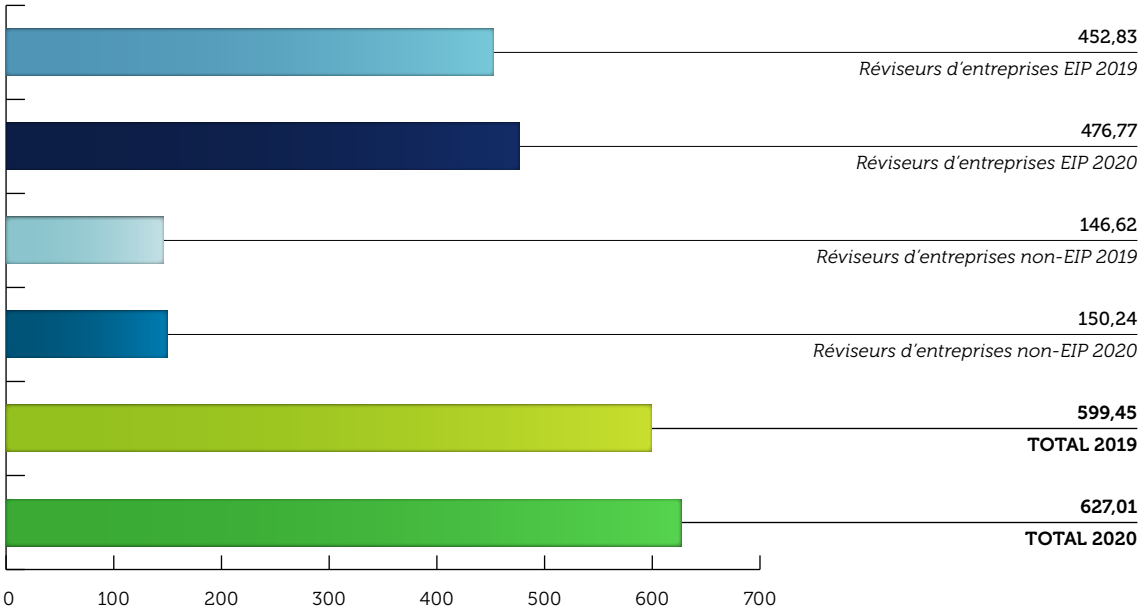
2 Il s'agit des missions ponctuelles prévues par le CSA qui peuvent être confiées aux réviseurs d'entreprises (apport en nature, quasi-apport, transformation de forme juridique, opérations de fusion et de scission, proposition de dissolution d'une société, distribution d'un acompte sur dividendes, modification de l'objet social, modification des droits attachés à des classes d'actions ou de parts bénéficiaires, émission d'actions en dessous ou au-dessus du pair comptable, ou au pair comptable des actions existantes de la même catégorie, avec ou sans prime d'émission, émission d'obligations convertibles ou de droits de souscription, limitation ou suppression du droit de préférence).

3 Il s'agit des missions exercées par un réviseur d'entreprises dans un cadre convenu, qui sont basées sur un dossier de contrôle, qui donnent lieu à une opinion écrite d'expert et qui n'appartiennent ni à la catégorie 1, ni à la catégorie 2.

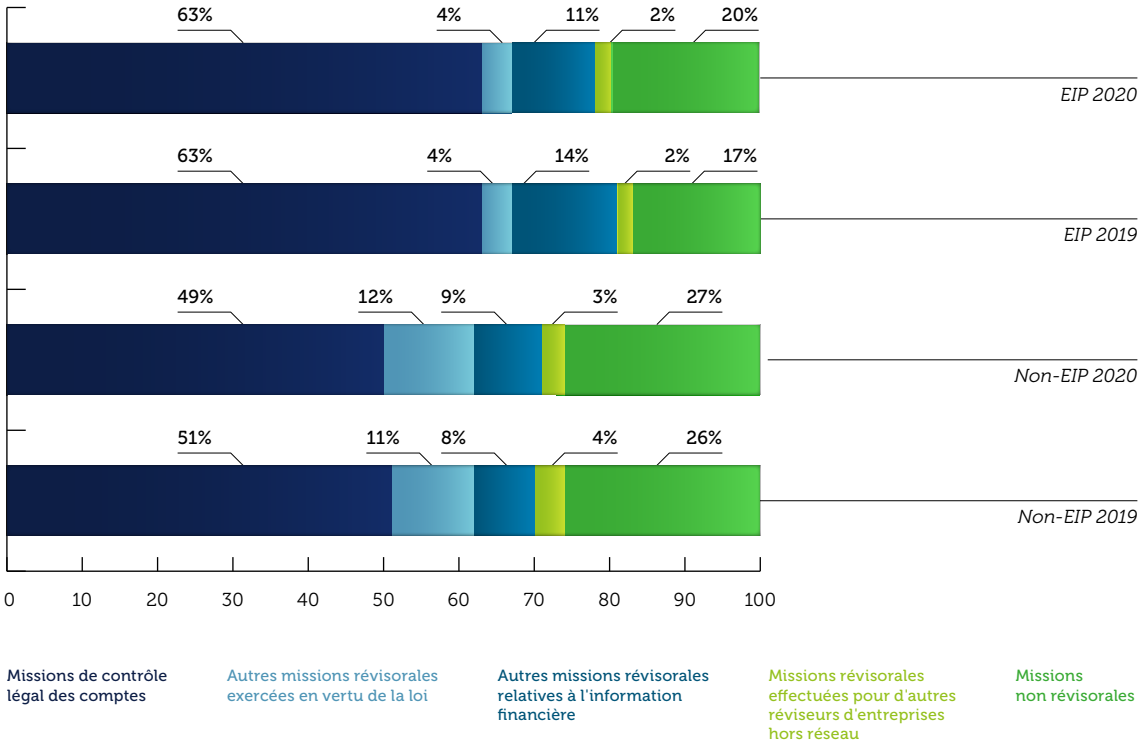
4 Il s'agit des missions révisorales exercées en sous-traitance pour des réviseurs d'entreprises qui ne font pas partie du réseau auquel le prestataire de services appartient.

5 Les missions non révisorales doivent être ventilées en trois catégories: les missions liées à la comptabilité d'une entité, les missions visant à rendre des services fiscaux et les missions de conseil et les activités professionnelles autres que les expertises judiciaires (arbitrages, évaluation d'entreprises, missions de *due diligence*, *new assurance services* (sites internet, environnement, etc.)).

Graphique 1: Evolution entre 2019 et 2020 des revenus de l'activité professionnelle des réviseurs d'entreprises (en million d'euros)



Graphique 2: Evolution de la part des activités révisorales et non révisorales dans le chiffre d'affaires du secteur



CTR CSR

3. SUPERVISION EXERCÉE PAR LE COLLÈGE EN 2020: FAITS MARQUANTS

Le **Comité** du Collège a délibéré au cours de **10 réunions** et a statué en urgence par voie de **25 procédures écrites**.

Le **Collège** s'est prononcé sur les activités professionnelles de **67 réviseurs d'entreprises et cabinets de révision** dans le cadre du **contrôle de qualité**:

- **23** dossiers de contrôle de qualité de réviseurs d'entreprises et cabinets de révision EIP. Il a imposé **104** mesures aux cabinets de révision et réviseurs d'entreprises concernés; et
- **44** dossiers de contrôle de qualité de réviseurs d'entreprises et cabinets de révision non-EIP. Cet examen a abouti à l'imposition de **259** mesures.

Par deux décisions prononcées le 7 mai 2020, la **commission des sanctions a sanctionné 3 réviseurs d'entreprises** en prononçant une réprimande à deux réviseurs d'entreprises et un avertissement à un réviseur d'entreprises.

Dans **27 % des plaintes jugées recevables**, le Collège a jugé qu'il n'y avait **pas infraction** de la part du réviseur d'entreprises visé.

Vingt-trois (23) % des plaintes jugées recevables ont donné lieu à l'ouverture d'une **enquête complémentaire**.

Entre 2017 et 2019, **101 réviseurs d'entreprises** n'ont pas suivi la moyenne de 24 heures de formation dispensée par l'IRE ou l'ICCI et/ou la moyenne de 84 heures de « formation professionnelle » prévues.

En 2020, **134 réviseurs d'entreprises n'ont pas confirmé** à l'IRE que les données du registre public les concernant étaient complètes et à jour. Le Collège a imposé un délai de redressement à chacun de ces réviseurs d'entreprises.

Le Collège a analysé **32 dossiers de faillite**. Il a dû intervenir dans la moitié de ces dossiers et imposer des mesures préventives ou répressives.

Le Collège a constaté **82 manquements** lors d'inspections auprès de réviseurs d'entreprises et cabinets de révision non-EIP consacrées au **respect de la loi anti-blanchiment**.

En matière de prévention de BC/FT toujours, le Collège a imposé une **mesure de redressement à 58 réviseurs d'entreprises et cabinets de révision** après avoir analysé 263 réponses au questionnaire BC/FT **(inspection hors site).**

CTR CSR

4. CADRE INSTITUTIONNEL

4.1. Impact de la crise du Covid-19 sur la supervision du Collège

4.2. Le Collège en tant qu'autorité de supervision

4.3. Organisation

4.4. Secret professionnel

4.5. Coopération nationale et internationale

4.1. Impact de la crise du Covid-19 sur la supervision du Collège

Le Collège, à l'instar d'autres autorités de contrôle dans l'UE et dans le monde, a ressenti l'impact de la pandémie de Covid-19.

Il a continué d'assurer la continuité de ses activités malgré la crise sanitaire et pris les dispositions nécessaires pour apporter aux réviseurs d'entreprises le soutien nécessaire afin de leur permettre de poursuivre leurs activités dans le plein respect du cadre réglementaire applicable.

Le Collège a tout d'abord décidé de surseoir aux inspections sur site. Il s'est également abstenu de lancer des demandes d'informations de grande ampleur dans le cadre dans son contrôle usuel. Dans un communiqué de presse daté du 24 mars 2020, le Collège s'est associé à la communication 2020/04 de l'IRE intitulée « Impact possible de la crise Covid-19 sur les travaux d'audit ».

Le Collège a suspendu ses inspections sur site pendant environ six mois pour laisser le temps à la profession de s'adapter à la situation de crise. Le 4 mai 2020, le Collège a informé les réviseurs d'entreprises par voie de communiqué de presse qu'il allait reprendre ses activités de contrôle et le traitement normal des dossiers. Pour ce faire, le Collège a toutefois pris les mesures qui s'imposaient pour protéger la santé de tous. Il a ainsi encouragé les inspecteurs à organiser les inspections de contrôle de qualité 2020 de manière aussi digitale que possible. Les réviseurs d'entreprises contrôlés et les inspecteurs se sont vus contraints de revoir leur organisation et de l'adapter aux nouveaux besoins.

En raison de la pandémie, les réunions du Comité, l'organe décisionnel du Collège, n'ont pas toutes pu se tenir en présentiel.

Plus que les années précédentes, le Comité a délibéré lors de réunions organisées à l'aide d'un système de télécommunication vocale ou par voie de procédure écrite. Au cours de l'année 2020, le Comité du Collège a tenu un total de 10 réunions, dont 7 en présentiel, et a rendu son avis en urgence par voie de 25 procédures écrites.

Les mesures d'urgence prises par le gouvernement lors du premier confinement ont obligé le Comité du Collège à se réunir de manière digitale durant le deuxième trimestre de 2020. Il a ensuite repris ses réunions en présentiel dans ses locaux. Le Collège a demandé au législateur d'adapter la réglementation afin d'autoriser à l'avenir des réunions digitales.

Le Collège a par ailleurs parachevé son organisation, dont les règles ont été inscrites dans son Règlement d'ordre intérieur[6].

En tant qu'autorité de supervision, le Collège continue de suivre de près l'évolution de la situation et des mesures Covid-19 prises par les pouvoirs publics. Tel est particulièrement le cas pour les inspections sur site. Le Collège les a réduites au minimum et maintiendra cette politique tant que le télétravail restera de mise pour lutter contre la pandémie.

6 Le Règlement d'ordre intérieur du Collège est consultable sur le site web du Collège, à l'adresse https://www.fsma.be/sites/default/files/public/content/CTRCSR/huishoudelijkreglement_nl_fr.pdf .

4.2. Le Collège en tant qu'autorité de supervision

Le Collège exerce ses activités dans l'intérêt général

Les réviseurs d'entreprises jouent un rôle important lorsqu'il s'agit de s'assurer que le *reporting* financier d'une entreprise donne d'elle une image fidèle. Le réviseur d'entreprises contribue ainsi grandement à la crédibilité des états financiers publiés.

Le Collège est indépendant du corps des réviseurs d'entreprises et exerce ses activités dans le seul intérêt général. Il veille à ce que les réviseurs d'entreprises accomplissent leurs missions en s'assurant que leurs travaux soient de qualité, objectifs et indépendants. Le Collège contribue ainsi à renforcer la confiance du public dans les informations financières fournies par une entreprise.

Le Collège veille au respect des dispositions du cadre législatif et réglementaire applicable

Le Collège exerce principalement sa supervision en application de la loi du 7 décembre 2016 mettant en œuvre la directive 2006/43/CE.

Il fonde également sa supervision sur les *International Standards on Auditing* (ISA)[7]. C'est-à-dire sur l'ensemble composé par ces normes internationales d'audit et les *Statements* et normes connexes, dans la mesure où ils sont applicables au contrôle légal des comptes[8].

Le Collège est indépendant du corps des réviseurs d'entreprises et exerce ses activités dans le seul intérêt général.

Le Collège n'exerce pas ses activités uniquement au titre des dispositions législatives et des ISA, mais aussi sur la base de normes professionnelles édictées par l'IRE et approuvées par le CSPE et le ministre ayant l'Economie dans ses attributions.

Le Collège assume en particulier la responsabilité finale de:

- la supervision de l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises, ainsi que de l'inscription et de l'enregistrement au registre public et de la tenue et la mise à jour dudit registre;
- la supervision de la formation permanente;
- la supervision des systèmes de contrôle qualité; et
- la supervision du respect de la législation anti-blanchiment.

La loi du 7 décembre 2016 délègue les missions suivantes à l'IRE:

- l'octroi et le retrait de la qualité de réviseur d'entreprises;
- l'inscription et l'enregistrement au registre public, ainsi que la tenue et la mise à jour dudit registre; et
- l'organisation de la formation permanente.

Le Collège conserve la responsabilité finale de la supervision et de l'accomplissement de ces missions déléguées à l'IRE.

7 Les normes ISA sont d'application en Belgique depuis l'approbation par le CSPE et le ministre ayant l'Economie dans ses attributions de la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique, et plus particulièrement au contrôle d'états financiers (audit) relatifs aux exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2014. Ces normes sont obligatoires pour les réviseurs d'entreprises en vertu de l'article 31, § 4, de la loi du 7 décembre 2016.

8 Article 2, 11 de la directive 2006/43/CE.

L'IRE est par ailleurs responsable de l'élaboration du cadre normatif venant compléter le cadre législatif et le cadre normatif international. Le Collège veille au respect de ce cadre.

Le Collège peut imposer des mesures préventives ou décider d'intervenir de manière répressive dans un dossier

Le Collège privilégie avant tout les **mesures préventives** destinées à améliorer l'organisation, les méthodes de travail et la qualité d'exécution des missions des réviseurs d'entreprises. Il attend de ceux-ci qu'ils se conforment au cadre législatif et normatif applicable en respectant les mesures préventives imposées.

Le Collège constate, au travers de son suivi, que son approche préventive amène la majorité des réviseurs d'entreprises à se montrer à la hauteur de ces attentes et qu'elle se traduit par une meilleure organisation de leur part et une plus grande qualité dans l'exécution de leurs missions.

Le Collège adopte une approche fondée sur les risques.

Dans un certain nombre de cas cependant, le réviseur d'entreprises estime ne plus être en mesure d'atteindre le niveau de qualité requis par le Collège et agit en conséquence. En 2020, certains réviseurs d'entreprises ont ainsi rejoint un autre cabinet de révision afin de bénéficier d'une organisation appropriée et d'un encadrement actif dans l'exercice de leurs activités professionnelles. D'autres ont décidé de mettre un terme à leur activité de réviseur d'entreprises.

Dans sa supervision, le Collège adopte une approche fondée sur les risques. Il tient autrement dit compte de la nature et de l'ampleur des activités des réviseurs d'entreprises. En 2020, nonobstant cette approche proportionnée, le Collège a dû à nouveau constater que, en dépit des formations dispensées par l'IRE, quelques *sole practitioners* ne connaissaient toujours pas ou pas assez le cadre réglementaire. Le Collège s'est par conséquent vu obligé d'intervenir à l'égard de ces réviseurs d'entreprises, nonobstant la faible ampleur de leurs activités.

La publication d'opinions sur son site internet concourt également à l'approche préventive du Collège en ce qu'elles reflètent ses attentes en tant qu'autorité de supervision. Il en va de même de la publication, dans son rapport annuel ou dans des communications sur son site internet, des manquements les plus fréquemment détectés lors de ses contrôles. Le Collège souhaite par là encore renforcer la prévisibilité de sa supervision.

En revanche, lorsque l'approche préventive se révèle insuffisante ou inadéquate, le Collège peut prendre des **mesures répressives**.

Le cas échéant, il peut ainsi adresser au réviseur d'entreprises un rappel à l'ordre pour des infractions passées lorsqu'il n'est pas possible de lui imposer un délai de redressement.

En cas de manquement grave, le Collège peut par ailleurs décider de saisir la commission des sanctions et d'engager une procédure pouvant déboucher sur l'imposition de mesures et d'amendes administratives. La commission des sanctions comprend une chambre spécifiquement compétente pour statuer sur l'imposition des mesures et amendes administratives aux réviseurs d'entreprises. Elle est composée de six magistrats et de deux autres membres disposant d'une expertise dans le domaine révisoral[9].

Dans le cadre de ses compétences de saisine de la commission des sanctions, le Collège s'intéresse particulièrement aux manquements susceptibles d'avoir une incidence sur l'opinion de l'utilisateur des informations financières, aux manquements ayant trait au contrôle de sociétés cotées ou d'entités ayant un poids sociétal ou financier important, ou encore aux violations des principes éthiques et aux manquements répétés. Le Collège se préoccupe par ailleurs du caractère suffisant et approprié des travaux d'audit que le réviseur d'entreprises doit mener pour pouvoir se forger une opinion appropriée sur les états financiers.

9 Aux termes de l'article 3, 10° de la loi du 7 décembre 2016, une mission révisorale est « *toute mission, y inclus la mission de contrôle légal des comptes, qui a pour objet de donner une opinion d'expert sur le caractère fidèle et sincère des comptes annuels, d'un état financier intermédiaire, d'une évaluation ou d'une autre information économique et financière fournie par une entité ou une institution; est également incluse dans cette notion, l'analyse et l'explication des informations économiques et financières à l'attention des membres du conseil d'entreprise* ».

4.3. Organisation

Le Collège est un organisme autonome disposant de la personnalité juridique

Il est composé d'un Comité et d'un secrétariat général.

Le Comité est l'organe décisionnel du Collège et compte six membres:

— Madame Bénédicte Vessié – Président du Comité et ancien réviseur d'entreprises;
— Madame Sadi Podevijn – expert n'ayant pas été réviseur d'entreprises;
— Monsieur Gregory Demal – membre désigné par la FSMA;
— Madame Greet T'Jonck – membre désigné par la FSMA;
— Monsieur Jean Hilgers – membre désigné par la BNB; et
— Monsieur Jo Swyngedouw – membre désigné par la BNB.

Le secrétaire général, Madame Ann De Roeck[10], assure la direction opérationnelle du Collège.

Bénédicte Vessié
Président du Comité et ancien réviseur d'entreprises

Sadi Podevijn
Expert n'ayant pas été réviseur d'entreprises

Greet T'Jonck
Membre désigné par la FSMA

Jean Hilgers
Membre désigné par la BNB

Jo Swyngedouw
Membre désigné par la BNB

Gregory Demal
Membre désigné par la FSMA

10 Entrée en fonction en août 2020.

Le président du Comité représente le Collège à l'égard des tiers et en droit. En cas d'absence, il est remplacé par le premier président suppléant, Madame Sadi Podevijn, ou, en l'absence de cette personne également, par le deuxième président suppléant, Monsieur Gregory Demal.

Le secrétaire général prépare et exécute les décisions du Comité. Il mène également les instructions dans les dossiers pour lesquels le Collège décide de saisir la commission des sanctions.

La FSMA assure le secrétariat général du Collège. Le secrétariat général du Collège peut faire appel au soutien administratif, opérationnel et logistique de la FSMA. Le protocole conclu le 18 octobre 2017 entre la FSMA et le Collège régit les relations entre les deux organismes autonomes.

Ann De Roeck
Secrétaire général

Les frais de fonctionnement du Collège s'intègrent dans le budget total de la FSMA

Le protocole conclu le 18 octobre 2017 entre la FSMA et le Collège définit notamment les modalités d'application du cadre budgétaire et financier fixé par la loi du 7 décembre 2016. Les frais de fonctionnement du Collège s'intègrent dans le budget total de la FSMA. Les frais de fonctionnement du Collège sont en définitive financés par le secteur par le biais des cotisations versées par les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision enregistrés en Belgique.

La fixation du budget et l'estimation des coûts de fonctionnement du Collège font l'objet d'une procédure stricte. Le Collège n'est pas le seul à devoir donner son fiat. La procédure requiert aussi l'approbation du conseil de surveillance et du comité de direction de la FSMA, ainsi que l'avis positif du comité d'audit de cette dernière.

L'arrêté royal du 25 décembre 2016 relatif à la limite budgétaire maximale et à la couverture des frais de fonctionnement de la supervision publique des réviseurs d'entreprises fixe la limite budgétaire maximale à 2,8 millions d'euros par an. Cette limite est relevée chaque année en fonction de l'évolution de l'indice des prix à la consommation et des adaptations des barèmes salariaux. L'IRE perçoit les contributions du secteur et verse chaque année une somme globale à la FSMA.

La limite budgétaire maximale s'élevait à EUR 3.101.615 pour l'année 2020.

En 2020, les dépenses du Collège se sont montées à EUR 2.191.876. Compte tenu du développement progressif des activités du Collège et du renforcement de son cadre de personnel, le Comité estime que le budget sera entièrement utilisé d'ici maximum trois ans.

4.4. Secret professionnel

Le Collège est tenu à un secret professionnel sanctionné pénalement. Le Collège ne peut dévoiler aucune information confidentielle dont il prendrait connaissance dans l'exercice de ses missions.

Le secret professionnel du Collège est régi par les articles 44 et 45 de la loi du 7 décembre 2016.

Le Collège, le président et les membres du Comité, les membres de la commission des sanctions, ainsi que le personnel de la FSMA contribuant à l'exercice des missions du Collège, sont tenus au secret professionnel. Il s'applique également aux inspecteurs et aux experts externes engagés par le Collège.

Le Collège peut communiquer des informations confidentielles à des tiers spécifiques dans les conditions strictes énoncées à l'article 45 de la loi du 7 décembre 2016.

4.5. Coopération nationale et internationale

Le Collège tient énormément à entretenir une collaboration de qualité avec d'autres instances nationales et internationales.

4.5.1. Coopération nationale

Le Collège travaille en étroite collaboration avec la **BNB**. L'accord de coopération du 14 juin 2019 régit leur coopération dans l'exercice de leurs missions respectives et définit les modalités de leurs échanges mutuels d'informations[11].

Le Collège entretient également des liens étroits avec la **FSMA**. Les relations entre ces deux organismes autonomes sont régies par le protocole qu'ils ont conclu le 18 octobre 2017[12]. Il est ainsi prévu que la FSMA assume le secrétariat général du Collège et que celui-ci puisse faire appel au Corps central d'inspection de la FSMA pour réaliser les contrôles de qualité auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision EIP[13].

Dans sa mission de supervision, le Collège peut décider de saisir la **commission des sanctions de la FSMA**. Il engage dans ce cas une procédure qui peut déboucher sur l'imposition de mesures administratives, allant de l'avertissement au retrait de la qualité de réviseur d'entreprises, et d'amendes administratives[14].

Comme déjà indiqué, le Collège exerce sa supervision des réviseurs d'entreprises en s'appuyant notamment sur des normes professionnelles édictées par l'**IRE** et approuvées par le CSPE et le ministre ayant l'Economie dans ses attributions. C'est ainsi qu'entre en jeu l'étroite coopération que le Collège a établie avec l'IRE et le CSPE.

Durant l'année sous revue, le Collège et le **CSPE** ont poursuivi leurs consultations et dialogues réguliers. Le Collège a ainsi consulté le CSPE au sujet des guides de contrôle et des programmes de travail qu'il a publiés et dont il se sert lorsqu'il réalise des contrôles de qualité. Le CSPE a quant à lui demandé en 2020 l'avis du Collège sur différents projets de normes, tels que:

1. le projet de norme complémentaire (version révisée en 2020) aux normes internationales d'audit applicables en Belgique;
2. le projet de norme relative à l'application de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces;
3. le projet de norme relative aux missions des réviseurs d'entreprises agréés auprès des entités mutualistes;
4. le projet de norme formation permanente; et
5. le projet de norme relative à la mission du réviseur d'entreprises dans le cadre d'un apport en nature et d'un quasi-apport.

11 L'accord de coopération est consultable sur le site web du Collège, à l'adresse https://www.fsma.be/sites/default/files/public/content/MoU/2019-06-14_protocole_ctrcsr_nbb.pdf .

12 Le protocole est consultable sur le site internet du Collège, à l'adresse https://www.fsma.be/sites/default/files/public/content/MoU/2017-10-18_protocole_ctrcsr_fsma.pdf .

13 Voir la section « Contrôles de qualité menés auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision EIP » du présent rapport annuel.

14 L'article 59 de la loi du 7 décembre 2016 définit les mesures et amendes administratives que la commission des sanctions peut imposer.

La commission des sanctions est composée de douze membres:

Michel Rozie, Président
Président honoraire de la Cour d'appel d'Anvers, membre de la commission des sanctions en qualité de magistrat n'étant pas conseiller à la Cour de cassation ni à la Cour d'appel de Bruxelles

Martine Castin
Membre de la commission des sanctions disposant d'une expertise en matière de contrôle légal des comptes

Kristof Stouthuysen
Membre de la commission des sanctions disposant d'une expertise en matière de contrôle légal des comptes

Sofie Cools
Membre de la commission des sanctions

Erwin Francis
Conseiller à la Cour de cassation, membre de la commission des sanctions désigné sur proposition du premier président de la Cour de cassation

Guy Keutgen
Membre de la commission des sanctions

Jean-Philippe Lebeau
Président du Tribunal de commerce du Hainaut, membre de la commission des sanctions en qualité de magistrat n'étant pas conseiller à la Cour de cassation ni à la Cour d'appel de Bruxelles

Christine Matray
Conseiller à la Cour de cassation honoraire, membre de la commission des sanctions désigné sur proposition du premier président de la Cour de cassation

Pierre Nicaise
Membre de la commission des sanctions

Philippe Quertainmont
Conseiller d'Etat honoraire, membre de la commission des sanctions désigné sur proposition du premier président du Conseil d'Etat

Reinhard Steennot
Membre de la commission des sanctions

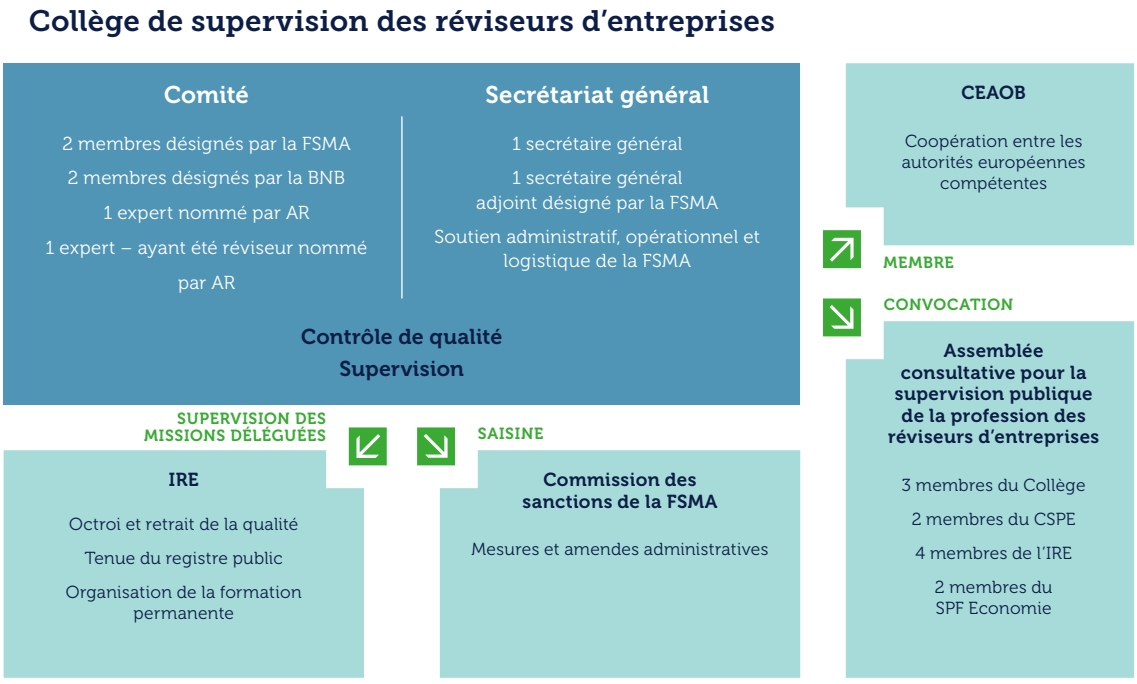
Marnix Van Damme
Président de chambre au Conseil d'Etat, membre de la commission des sanctions désigné sur proposition du premier président du Conseil d'Etat

Lorsqu'il analyse un projet de norme, le Collège vérifie notamment si son contenu est prévisible et accessible, afin que chacun, et en particulier un réviseur d'entreprises, puisse comprendre et appliquer cette norme correctement et que le Collège puisse, le cas échéant, prendre des mesures d'application.

En 2020, le Collège a poursuivi son dialogue avec l'**IRE**. Ces discussions ont notamment porté sur la mission relative au registre public déléguée à l'IRE et dont le Collège conserve la responsabilité finale[15]. Le Collège a lancé en 2020 une campagne de contrôle de la qualité des données figurant dans le registre public[16]. L'IRE continuera ces travaux en 2021 en collaboration avec le Collège.

L'**assemblée consultative pour la supervision publique** de la profession des réviseurs d'entreprises se tient tous les ans. En raison de la pandémie, la réunion du 9 décembre 2020 s'est déroulée par vidéoconférence. Ce forum consultatif traite de questions générales concernant la supervision publique de la profession. Le président du Comité du Collège, deux représentants du Collège, deux représentants du CSPE, quatre représentants de l'IRE et deux représentants du SPF Économie y participent.

Schéma: La supervision publique des réviseurs d'entreprises en Belgique



15 Voir la section « Le Collège en tant qu'autorité de supervision » du présent rapport annuel.

16 Voir la section « Registre public » du présent rapport annuel.

4.5.2. Coopération internationale

La coopération entre les autorités compétentes des États membres de l'Union européenne contribue de manière croissante à la qualité de la supervision qu'elles exercent. C'est pourquoi le Collège a participé activement aux activités du **CEAOB** en 2020 également. Des représentants du Collège sont présents dans certains groupes de travail et dans deux des quatre collèges établis par le CEAOB pour les quatre principaux réseaux d'audit européens.

Le marché de l'audit ne se limite pas au territoire européen. Le Collège est membre de l'***International Forum of Independent Audit Regulators*** **(IFIAR)**, ce qui lui permet de veiller à ce que les modalités de sa supervision soient équitables par rapport à celles appliquées ailleurs dans le monde.

En 2020, le Collège a pris part à diverses enquêtes organisées par l'IFIAR. L'IFIAR a ainsi publié en 2020 un rapport interne concernant les évolutions internationales sur le marché de l'audit. Le Collège avait participé en 2019 à l'enquête à la base de ce rapport. Le Collège juge utile de recouper la vue d'ensemble procurée par l'analyse internationale avec ses propres constatations sur le territoire belge. Il contribue ainsi à une convergence des pratiques de supervision permettant d'améliorer la qualité des audits réalisés.

Tout au long de l'année 2020, le Collège a négocié un accord de coopération avec le **PCAOB**, l'autorité américaine de supervision des auditeurs. Cet accord ouvrira la voie à un échange d'informations entre les deux parties et permettra au PCAOB de lancer en Belgique des enquêtes conjointes avec le Collège. L'accord de coopération entre le Collège et le PCAOB a été signé le 12 avril 2021[17].

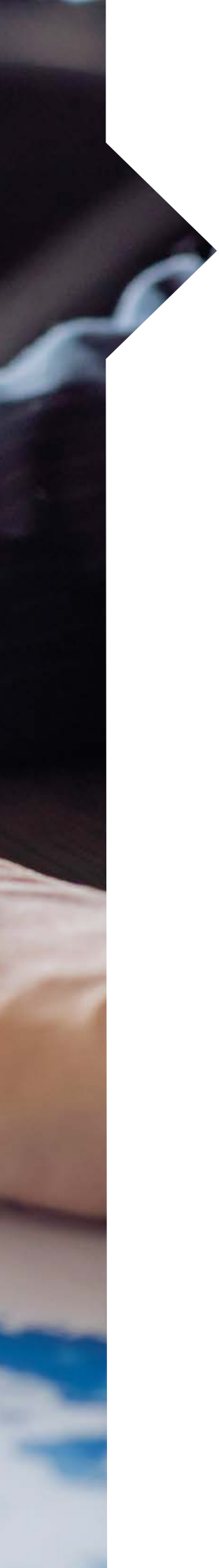
Les négociations ont également porté sur la conclusion d'un accord de protection des données, ou *data protection agreement*, qui régira les échanges de données en conformité avec le GDPR. L'Autorité belge de protection des données a approuvé cet accord de protection des données le 7 avril 2021[18]. La Belgique est le deuxième État membre de l'UE à avoir conclu avec le PCAOB un protocole prévoyant un accord de protection des données en totale conformité avec la réglementation applicable en matière de protection des données à caractère personnel et avec la position prise à cet égard par le Contrôleur européen de la protection des données.

L'accord de collaboration avec le PCAOB revêt une grande importance eu égard à des développements législatifs récents aux États-Unis et plus précisément à l'adoption du *Holding Foreign Companies Accountable Act* (HFCAC). Cette loi prévoit la suspension par la *US. Securities and Exchange Commission* de la négociation d'instruments financiers émis par des sociétés étrangères et cotées sur les bourses ou les marchés réglementés américains si le PCAOB n'a pas été en mesure d'effectuer des inspections ou des enquêtes dans leur juridiction d'origine pendant une période de trois ans ou plus.

17 Le communiqué de presse « Le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises signe un accord de coopération avec le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) » est consultable sur le site internet du Collège: https://www.fsma.be/fr/news/le-college-de-supervision-des-reviseurs-dentreprises-signe-un-accord-de-cooperation-avec-le.

18 Décision n° 03/2021 de l'APD du 7 avril 2021.

CTR CSR



5. CONTRÔLES DE QUALITÉ

5.1. Impact de la crise du Covid-19 sur les contrôles de qualité 2020

5.2. Méthodologie

5.3. Approche fondée sur les risques et sur le réseau

5.4. Principe de proportionnalité, débat contradictoire et respect de l'opinion du réviseur d'entreprises

5.5. Contrôles de qualité menés auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision EIP

5.6. Contrôles de qualité menés auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision non-EIP

5.1. Impact de la crise du Covid-19 sur les contrôles de qualité 2020

La crise sanitaire mondiale a contraint le Collège à suspendre les contrôles de qualité auprès des réviseurs d'entreprises EIP et non-EIP pendant environ six mois. Ces contrôles de qualité débutent normalement en mai. Par mesure de sécurité, le Collège a reporté leur lancement au dernier trimestre de 2020.

La suspension des contrôles de qualité 2020 n'a aucune incidence sur la périodicité des contrôles menés auprès des réviseurs d'entreprises et des cabinets de révision. Le Collège veille à ce que les réviseurs d'entreprises EIP et non-EIP soient respectivement soumis au moins tous les 3 et 6 ans à un contrôle de qualité sur la base d'une analyse des risques[19].

La digitalisation s'inscrit d'ailleurs toujours plus dans l'exigence de continuité et d'organisation efficace du cabinet de révision.

Le Collège s'est ouvertement entretenu de l'interruption des contrôles de qualité avec les inspecteurs qu'il a désignés. Les contrôles de qualité auprès de réviseurs d'entreprises EIP sont effectués par le Corps central d'inspection de la FSMA, éventuellement épaulé par les inspecteurs externes retenus par le comité de direction de la FSMA à l'issue du marché public du 7 janvier 2020. Pour les contrôles de qualité auprès de réviseurs d'entreprises non-EIP, le Collège fait appel à des réviseurs d'entreprises actifs. Le marché public organisé en 2018 par la FSMA a permis de désigner 38 inspecteurs-réviseurs d'entreprises[20] pour exercer les contrôles de qualité non-EIP 2019 et 2020.

Eu égard aux mesures Covid-19 prises par les pouvoirs publics, le Collège a décidé que les inspections se dérouleraient autant que possible par voie digitale.

La digitalisation s'inscrit d'ailleurs toujours plus dans l'exigence de continuité et d'organisation efficace du cabinet de révision.

Adoptant une démarche basée sur les risques, le Collège a décidé d'orienter la mise en œuvre des contrôles de qualité 2020 vers une approche thématique comprenant:

— le thème « Surveillance (ou *monitoring*) » (ISQC 1.48-54); et
— le thème « Acceptation et maintien de relations clients et de missions particulières » (ISQC 1.26-28). Ce thème traite également des règles d'éthique pertinentes et de la nécessité de procéder à l'identification du client imposée par la législation BC/FT.

Cette approche thématique permet d'inspecter les thèmes précités de manière approfondie tout en évaluant si le réviseur d'entreprises contrôlé a appliqué les principales normes de qualité dans ses travaux d'audit.

Le Collège a adapté les programmes de travail établis pour les contrôles de qualité 2020 auprès des réviseurs d'entreprises EIP conformément à cette nouvelle approche thématique. Ces programmes de travail ont également été revus et structurés conformément à la *Common Audit Inspection Methodology* (CAIM), que de plus en plus de membres du CEAOB adoptent. La version révisée des programmes de travail est consultable sur le site internet du Collège.

19 Article 52, §§ 1er et 2 de la loi du 7 décembre 2016.

20 30 inspecteurs appartiennent au rôle linguistique néerlandophone et 8 inspecteurs au rôle linguistique francophone.

Dans la foulée, le Collège a aussi adapté les guides pour les contrôles de qualité auprès de réviseurs d'entreprises non-EIP. Le Collège a également publié ces guides adaptés sur son site internet.

Le lancement des contrôles de qualité 2020 ayant été reporté à cause de la pandémie, le Collège ne pourra se prononcer sur ces dossiers qu'en 2021 au plus tôt.

Note: Les statistiques figurant dans le présent rapport annuel ne se rapportent dès lors pas aux contrôles de qualité réalisés en 2020 par le Collège.

5.2. Méthodologie

En 2020, le Collège a analysé les activités professionnelles de **67 réviseurs d'entreprises et cabinets de révision** au travers de contrôles de qualité. Ce nombre est en baisse par rapport à l'année 2019 du fait de la suspension des contrôles de qualité pendant environ 6 mois en raison de la crise du Covid-19.

Le Collège examine si le réviseur d'entreprises contrôlé dispose d'une organisation adaptée à la nature et à l'ampleur de ses activités. Le contrôle de qualité consiste en outre à vérifier si les réviseurs d'entreprises exercent leurs activités conformément aux normes de contrôle et aux règles déontologiques en vigueur.

Le Collège a traité **23 dossiers de contrôle de qualité** de réviseurs d'entreprises et cabinets de révision qui contrôlent une ou plusieurs **EIP**. Il s'est de plus penché sur **44 dossiers de contrôle de qualité** de réviseurs d'entreprises et cabinets de révision qui ne contrôlent que des **non-EIP**.

Le Collège peut prendre différentes mesures à la suite d'un contrôle de qualité. Statuant en fonction de tous les éléments pertinents de chaque dossier, le Collège décide de la mesure la plus adéquate en cas de manquement constaté.

A titre **préventif**, le Collège peut décider d'imposer les mesures suivantes:

— **Point d'attention:** le Collège attire l'attention du réviseur d'entreprises contrôlé sur l'importance d'une exigence législative, réglementaire ou normative. Le manquement constaté n'influence pas l'opinion portée par le réviseur d'entreprises contrôlé sur les états financiers. Bien que le réviseur d'entreprises ne doive pas réagir auprès du Collège, celui-ci attend de lui qu'il adapte sa méthode de travail. Lorsqu'il constate que le non-respect d'une disposition législative, réglementaire ou normative a déjà fait l'objet d'un point d'attention lors d'un contrôle de qualité précédent, le Collège considère cette récidive comme une circonstance aggravante l'amenant à imposer une mesure plus sévère.

— **Recommandation:** le Collège constate une infraction au cadre réglementaire. Cette infraction affecte la qualité requise d'exécution du travail ou de fonctionnement du cabinet de révision. Le Collège attend du réviseur d'entreprises qu'il donne suite à la recommandation dans un délai donné et formule ses attentes pour chaque recommandation. Le réviseur d'entreprises propose lui-même au Collège des mesures visant à remédier aux manquements constatés et à garantir le respect des dispositions concernées.

— **Délai de redressement:** le Collège constate une infraction au cadre réglementaire. Cette infraction affecte la qualité requise d'exécution du travail ou de fonctionnement du cabinet de révision. Le Collège impose un délai dans lequel le réviseur d'entreprises est tenu de prendre les mesures que le Collège a définies pour se conformer au cadre législatif et réglementaire. Le Collège formule à chaque délai de redressement imposé ce qu'il attend du réviseur d'entreprises. Le Collège assure ensuite un suivi de la mise en œuvre des mesures prises.

Le Collège peut aussi décider d'imposer tant des mesures préventives, à mettre en œuvre pour l'avenir dans un délai raisonnable, que des mesures répressives pour les infractions passées.

Lorsqu'il réserve un **traitement répressif** à un dossier, le Collège peut notamment adresser un **rappel à l'ordre**.

En vertu de l'article 57, § 5 de la loi du 7 décembre 2016, le Collège peut rappeler un réviseur d'entreprises à l'ordre lorsque les faits qui lui sont reprochés, tout en étant avérés, ne justifient pas l'imposition d'un délai de redressement.

Le secrétaire général du Collège peut également procéder à une instruction pouvant amener le Collège à saisir la **commission des sanctions de la FSMA** afin d'imposer d'autres sanctions qu'un rappel à l'ordre. La commission des sanctions se prononce sur les cas dont le Collège la saisit. L'article 59 de la loi du 7 décembre 2016 définit les mesures administratives, allant de l'avertissement au retrait de la qualité de réviseur d'entreprises, ainsi que les amendes administratives qu'elle peut imposer.

Commission des sanctions de la FSMA - Décisions du 7 mai 2020 – Non-respect de la norme d'audit ISA 230 (documentation d'audit) – Réprimande et avertissement – Publication non nominative

Le 7 mai 2020, la commission des sanctions a, par deux décisions, infligé une sanction à trois réviseurs d'entreprises pour manquements à l'ISA 230 ayant trait à la documentation d'audit.

Par sa première décision, la commission des sanctions a donné une réprimande à deux réviseurs d'entreprises pour non-respect de l'ISA 230.16. Cette norme d'audit définit les conditions dans lesquelles des modifications peuvent être apportées dans un dossier d'audit après la mise en forme finale de celui-ci. La commission des sanctions avait constaté que ces réviseurs d'entreprises avaient, lors d'une revue de leurs dossiers d'audit, ajouté des documents et apporté d'autres modifications, en ajustant notamment la date de certains documents à une date antérieure à celle de la signature du rapport d'audit. Ces modifications ne répondaient pas à toutes les conditions de l'ISA 230.16 dès lors que le nom des auteurs des modifications apportées au dossier d'audit et les dates auxquelles lesdites modifications étaient intervenues étaient bien enregistrés dans les dossiers électroniques, mais que les raisons pour lesquelles les modifications avaient été apportées n'y figuraient pas. Tenant compte des spécificités des dossiers, la commission des sanctions a jugé que les modifications apportées par les réviseurs d'entreprises n'étaient pas marginales et elle leur a pour ces motifs donné une réprimande.

Par sa seconde décision, la commission des sanctions a adressé un avertissement à un réviseur d'entreprises qui avait également négligé de respecter l'ISA 230.16. Lors d'une revue de ses dossiers d'audit, ce réviseur d'entreprises avait ajouté un post-it dans un dossier électronique déjà mis en forme finale. Cette modification ne répondait pas à toutes les conditions de l'ISA 230.16 dès lors que, si le nom de l'auteur et la date de la modification étaient mentionnés, la raison de cet ajout n'était pas précisée. Tenant compte des spécificités du dossier, la commission des sanctions a jugé que la modification apportée par le réviseur d'entreprises en ajoutant le post-it électronique était de portée marginale et elle lui a pour ces motifs adressé un avertissement.

Les décisions du 7 mai 2020 ont chacune fait l'objet d'une publication non nominative. Eu égard aux spécificités des dossiers, la commission des sanctions a en effet jugé dans les deux cas qu'une publication nominative aurait été disproportionnée.

Les réviseurs d'entreprises concernés n'ont pas fait appel des décisions du 7 mai 2020.

Le tableau ci-dessous présente les décisions que le Collège a prises à l'égard des dossiers de contrôle de qualité qu'il a traités en 2020 et 2019.

Tableau 2: Décisions du Collège concernant les dossiers de contrôle de qualité traités en 2020 et 2019.

Décision du Collège	Nombre de dossiers de contrôle de qualité traités en 2020	Nombre de dossiers de contrôle de qualité traités en 2019
Dossier satisfaisant	3	4
Dossier avec point(s) d'attention exclusivement	4	16
Dossier avec recommandation(s)	47	60
Dossier avec rappel(s) à l'ordre	8	13
Dossier avec un délai de redressement	5	13
TOTAL	**67**	**106**

5.3. Approche fondée sur les risques et sur le réseau

Le Collège soumet les réviseurs d'entreprises à un contrôle de qualité au moins tous les six ans. Les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision qui contrôlent une ou plusieurs EIP dépassant, sur une base individuelle, plus d'un des critères visés à l'article 1:26, § 1er du CSA[21] sont soumis à un contrôle de qualité au moins tous les trois ans.

Le délai entre deux contrôles de qualité est fixé après avoir procédé à une analyse des risques. Le Collège veille ce faisant à respecter les intervalles de temps maximum fixés par la loi. L'analyse des risques repose notamment sur les critères suivants:

— la cartographie du secteur (*Auditors Annual Cartography*);
— les éventuels renseignements tirés de sources externes (articles de presse, plaintes ou autres autorités de contrôle); et
— les résultats de contrôles précédents.

Le Collège procède à l'analyse des risques tous les ans. Il sélectionne alors les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision à contrôler.

Lorsque les membres d'un réseau de réviseurs d'entreprises ou de cabinets de révision non-EIP partagent des procédures communes en matière de contrôle qualité, le Collège organise le contrôle de qualité au niveau de ce réseau. Le Collège souhaite à ce propos insister sur l'importance d'effectuer un *reporting* correct. En effet, les déclarations des réviseurs d'entreprises dans l'*Auditors Annual Cartography*[22] quant

21 L'article 1:26, § 1er du CSA stipule qu' « *une société et ses filiales, ou les sociétés qui constituent ensemble un consortium, sont considérées comme formant un groupe de taille réduite avec ses filiales lorsque ces sociétés ensemble, sur une base consolidée, ne dépassent pas plus d'un des critères suivants:*
– *nombre de travailleurs en moyenne annuelle: 250;*
– *chiffre d'affaires annuel, hors taxe sur la valeur ajoutée: EUR 34.000.000;*
– *total du bilan: EUR 17.000.000 ».*

22 En application de l'article 55 de la loi du 7 décembre 2016, le Collège collecte tous les ans les informations fournies par les réviseurs d'entreprises au travers de ce que l'on appelle l'« *Auditors Annual Cartography* ».

à leur appartenance à un réseau disposant ou non de procédures communes en matière de contrôle qualité ne sont pas toujours cohérentes.

Le Collège souligne par ailleurs que les cabinets de révision membres d'un même réseau doivent appliquer les procédures communes de manière similaire. Le Collège peut adapter le scope du contrôle de qualité si tel est bien le cas.

5.4. Principe de proportionnalité, débat contradictoire et respect de l'opinion du réviseur d'entreprises

5.4.1. Principe de proportionnalité

Les contrôles effectués par le Collège s'appuient indéniablement sur le principe de proportionnalité[23]. Le Collège exerce en effet ses compétences en tenant compte:

— de l'ampleur et de la nature des activités du réviseur d'entreprises, d'une part; et
— de l'ampleur et de la complexité des activités de l'entité soumise au contrôle révisoral, d'autre part.

Le Collège attend des cabinets de révision de plus petite taille qu'ils documentent suffisamment les travaux qu'ils mènent dans l'exercice de leurs missions légales de contrôle.

Le Comité du Collège décide des suites à donner aux constatations effectuées lors d'un contrôle de qualité. Ces examens de contrôle de qualité du Collège sont appropriés et proportionnés à l'ampleur et à la complexité de l'activité menée par le réviseur d'entreprises soumis à cet examen[24]. Les cabinets de révision de plus petite taille ne sont pas pour autant exemptés du respect des dispositions légales et normatives applicables.

Le principe de proportionnalité s'applique lorsqu'il s'agit d'évaluer si le cabinet de révision respecte les exigences organisationnelles qui lui sont imposées[25]. Le Collège admet que certaines procédures à établir en vertu de l'ISQC 1 puissent ne pas être aussi détaillées dans les petits cabinets de révision que dans ceux de plus grande taille.

Comme requis par le législateur et les ISA, le Collège attend néanmoins des cabinets de révision de plus petite taille qu'ils documentent suffisamment les travaux qu'ils mènent dans l'exercice de leurs missions légales de contrôle. Un dossier d'audit doit être constitué de façon cohérente et structurée. Il doit permettre à tout réviseur d'entreprises expérimenté n'ayant eu aucun lien antérieur avec la mission d'audit de comprendre de quelle manière les travaux d'audit ont été menés et comment le réviseur d'entreprises a forgé son opinion.

23 Article 54, § 1er alinéa 2, de la loi du 7 décembre 2016.
24 Article 52, § 3 de la loi du 7 décembre 2016.
25 Article 19, § 1er de la loi du 7 décembre 2016.

Le Collège applique également le principe de proportionnalité lorsqu'il évalue l'exécution d'une mission révisorale. Le réviseur d'entreprises doit appliquer les normes professionnelles en vigueur de manière proportionnée à l'ampleur et à la complexité des activités de l'entité pour laquelle une mission révisorale est exécutée[26].

5.4.2. Débat contradictoire

Un autre principe important dans l'exercice des contrôles de qualité est celui du débat contradictoire. Pendant le contrôle de qualité, le réviseur d'entreprises contrôlé est entendu par le Collège au sujet des constatations provisoires qui le concernent. Le réviseur d'entreprises a ainsi la faculté de formuler ses remarques.

5.4.3. Respect de l'opinion du réviseur d'entreprises

Le Collège respecte l'opinion que le réviseur d'entreprises émet sur les comptes annuels à condition qu'il ait formé correctement son jugement et l'ait étayé par les arguments requis. Il va sans dire que le réviseur d'entreprises aura à cet égard tenu compte de tous les risques significatifs.

5.5. Contrôles de qualité menés auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision EIP

5.5.1. Typologie des manquements relevés dans les dossiers EIP

En 2020, le Collège a traité les dossiers de contrôle de qualité de **3 cabinets de révision et de 20 réviseurs d'entreprises contrôlant une ou plusieurs EIP**. Il a imposé **104 mesures** aux cabinets de révision et aux réviseurs d'entreprises concernés.

Il convient de scinder les inspections associées à ces dossiers en deux catégories impliquant une approche de contrôle différente et, par conséquent, une méthodologie d'inspection différente.

Pour la première catégorie d'inspections, le Collège a adopté une approche de contrôle comparable à celle des années précédentes. Le périmètre de ces inspections se focalise sur deux composantes du système de contrôle qualité, ainsi que définies dans l'ISQC 1:

— les revues de contrôle qualité de missions (*EQCR*); et
— la surveillance ou *monitoring*.

26 Article 31, § 5 de la loi du 7 décembre 2016.

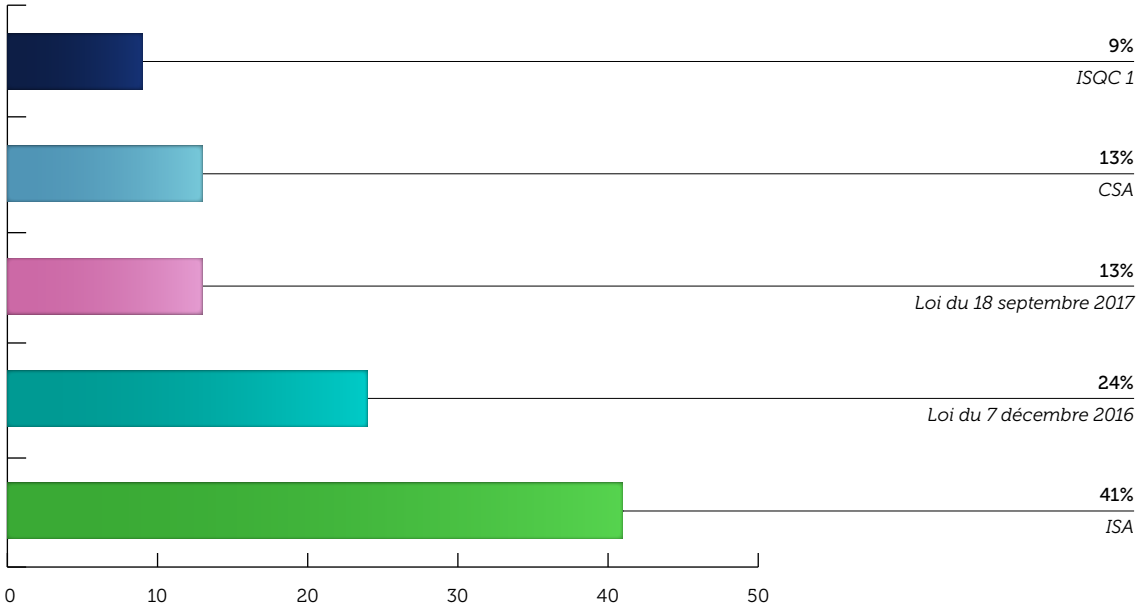
La seconde catégorie d'inspections menées auprès de réviseurs d'entreprises et cabinets de révision EIP s'intéresse au respect de:

— la loi du 18 septembre 2017; et de
— la réglementation relative au rôle du commissaire vis-à-vis du comité d'audit, y compris la prestation de services non-audit.

Les deux catégories d'inspections couvrent:

— une évaluation de la conception du système interne de contrôle qualité; et
— une vérification de l'application de ces procédures et du respect du cadre normatif et législatif dans des dossiers d'audit individuels.

Graphique 3: Typologie des manquements relevés dans les dossiers EIP



41% La majorité (41 %) des manquements relevés par le Collège lors des contrôles de qualité effectués auprès de réviseurs d'entreprises et cabinets de révision EIP concerne des manquements aux ISA.

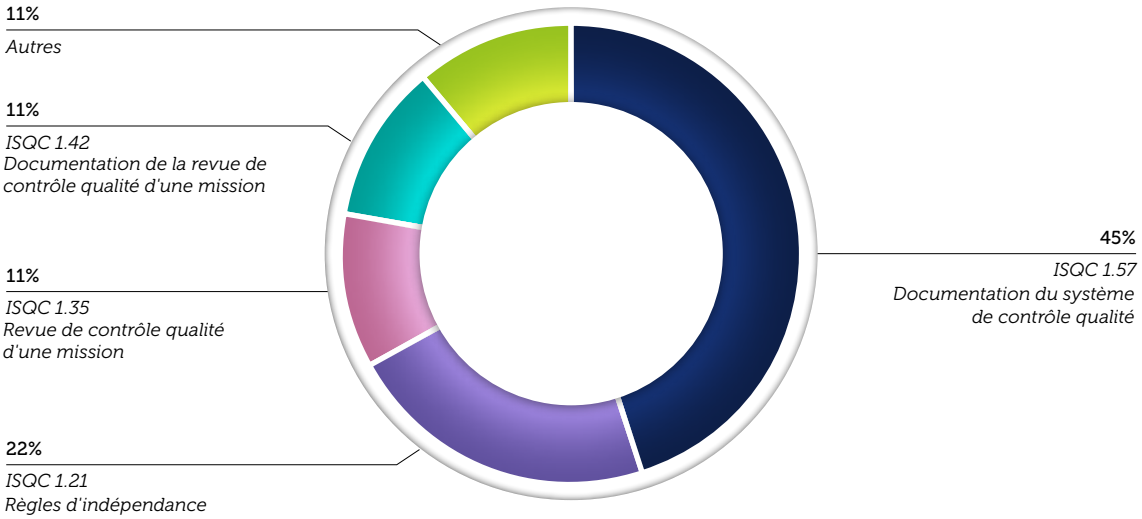
24% En deuxième place (24 %) parmi les manquements les plus fréquents viennent ceux à la loi du 7 décembre 2016.

13% Treize (13) % des manquements observés chez des réviseurs d'entreprises et cabinets de révision EIP concernent l'application de la loi du 18 septembre 2017 et 13 % également sont des manquements au CSA.

9% Enfin, le Collège a constaté dans une moindre mesure (9 %) des manquements à l'ISQC 1.

5.5.2. Manquements relatifs à l'ISQC 1 dans les dossiers EIP

Graphique 4: Manquements relatifs à l'ISQC 1 dans les dossiers EIP



Trois principaux manquements par ordre de fréquence

1. **Documentation insuffisante du système de contrôle qualité**
2. **Procédures insuffisantes en matière d'indépendance**
3. **Absence de critères ou de vérification des critères pour la revue de contrôle qualité d'une mission**

45% Quarante-cinq (45) % des manquements constatés par le Collège au niveau de l'organisation de cabinets de révision EIP sont liés à l'**ISQC 1.57**. Les cabinets en question ne disposaient pas de politiques et procédures adéquates imposant **une documentation appropriée sur le fonctionnement du système de contrôle qualité**.

Un cabinet de révision ne peut pas se limiter à documenter les travaux d'audit dans un dossier d'audit. Il doit également documenter qu'il met effectivement en œuvre les procédures du système de contrôle qualité.

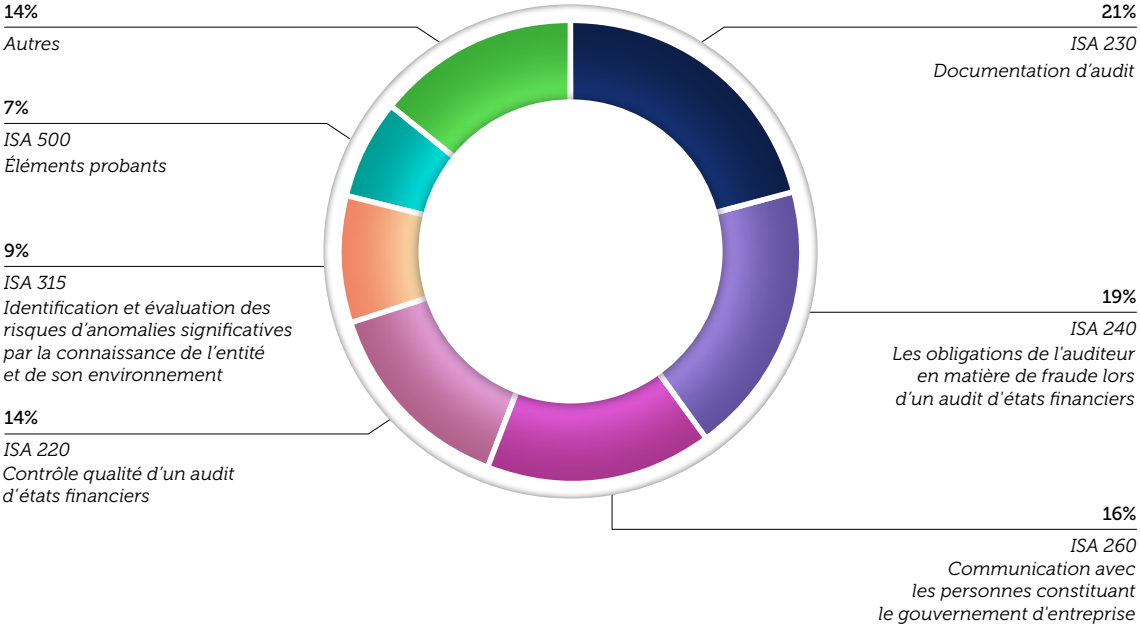
22% Comme énoncé dans l'**ISQC 1.21**, les procédures internes d'un cabinet de révision doivent garantir l'**indépendance de son personnel**. Le Collège a constaté que tel n'était pas le cas dans 22 % des manquements relatifs à l'organisation interne de cabinets de révision EIP.

11% Les normes **ISQC 1.35 et ISQC 1.42** font chacune l'objet de 11 % des manquements constatés. Toutes deux ont trait à la **revue de contrôle qualité d'une mission**. Les réviseurs d'entreprises doivent, dans ce domaine, notamment fixer des critères au regard desquels évaluer les missions d'audit afin de déterminer s'il convient de procéder à une EQCR.

Le Collège a constaté que, malgré la publication sur son site internet[27] de son opinion sur l'EQCR et bien que celle-ci ait été abordée dans son rapport annuel 2019, certains réviseurs d'entreprises négligeaient toujours de documenter cette évaluation dans leur dossier d'audit ou au niveau du cabinet de révision.

5.5.3. Manquements relatifs aux ISA dans les dossiers EIP

Graphique 5: Manquements relatifs aux ISA dans les dossiers EIP



Trois principaux manquements par ordre de fréquence

1. **Éléments probants non appropriés ou insuffisants**
2. **Analyse insuffisante du risque d'anomalie significative découlant d'une fraude**
3. **Communication écrite avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise tardive, incomplète ou inexistante**

21% Une part importante (21 %) des manquements aux ISA constatés chez les réviseurs d'entreprises EIP concerne l'**ISA 230**, et plus particulièrement l'ISA 230.8, qui traite de la **documentation d'audit** et s'applique à toute étape de l'audit.

Les réviseurs d'entreprises doivent préparer une documentation d'audit suffisante pour permettre à un réviseur d'entreprises expérimenté, n'ayant eu aucun lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre les travaux menés et de les évaluer.

27 Opinion du Collège concernant la revue de contrôle qualité des missions, 13 décembre 2018, https://www.fsma.be/sites/default/files/public/content/CTRCSR/opinions/20181213_eqcr_fr.pdf.

Les manquements constatés en 2020 sont liés à une documentation inexistante ou insuffisante. Le Collège a constaté que ces dossiers d'audit n'apportaient pas suffisamment d'informations sur l'objectif de l'audit, sur les travaux effectués ou sur les constatations d'audit du réviseur d'entreprises EIP.

19% Un deuxième manquement très courant (19 %) trouve son origine dans le non-respect de l'**ISA 240**, qui définit les **obligations du réviseur d'entreprises en matière de fraude** lors d'un audit d'états financiers.

Les réviseurs d'entreprises doivent toujours évaluer le caractère imprévisible dont la direction peut contourner des mesures de contrôle interne et la traiter comme un risque important[28]. Il s'agit d'un risque d'anomalie significative provenant de la position privilégiée dans laquelle la direction se trouve pour commettre une fraude (ISA 240.27 et 31).

Les réviseurs d'entreprises doivent en outre accorder une attention suffisante à l'examen des écritures comptables dites manuelles (ISA 240.32), à l'inclusion d'un élément d'imprévisibilité dans le choix de la nature, du calendrier et de l'ampleur des travaux d'audit (ISA 240.29), ainsi qu'à une réflexion suffisante sur le risque possible que les états financiers de l'entité comportent des anomalies significatives provenant de fraudes (ISA 240.15).

16% Seize (16) % des manquements aux ISA constatés chez les réviseurs d'entreprises EIP ont trait à l'**ISA 260**, c'est-à-dire à la **communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise**. Les réviseurs d'entreprises doivent correctement identifier les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, telles qu'un comité d'audit, et les informer, entre autres:

- de l'étendue des travaux d'audit et du calendrier de réalisation prévus;
- des responsabilités incombant tant au réviseur d'entreprises qu'aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise;
- du point de vue du réviseur d'entreprises quant aux aspects qualitatifs d'importance touchant aux pratiques comptables de l'entité, y compris les méthodes comptables, les estimations comptables et les informations fournies dans les états financiers; et
- d'éventuelles difficultés importantes rencontrées lors de l'audit.

Cette communication doit être faite dès que possible et par écrit. Le réviseur d'entreprises doit donc inclure une communication écrite dans le dossier d'audit ou documenter une communication verbale.

14% En quatrième place (14 %) parmi les manquements aux ISA constatés par le Collège chez les réviseurs d'entreprises EIP viennent ceux relatifs à l'**ISA 220**. Cette norme a trait à l'**incidence sur les dossiers d'audit du système de contrôle qualité** défini selon l'ISQC 1.

Le Collège a notamment constaté des manquements relatifs à la documentation de l'EQCR. Dans les dossiers d'audit analysés, le Collège n'a pas été en mesure de conclure, sur la base de la documentation d'audit, que l'EQCR avait été achevée à temps, c'est-à-dire avant la date du rapport d'audit.

Dans l'un des dossiers d'audit examinés, le Collège a en outre décidé qu'en l'absence de critères clairs fixés par le cabinet de révision, un rapport d'audit au niveau du groupe impliquant la même entité que pour l'audit statutaire devrait conduire à la même conclusion quant à la nécessité ou non d'effectuer une EQCR. Il appartient aux réviseurs d'entreprises de définir clairement dans leurs critères quel type de mis-

28 Un risque important est un risque identifié et évalué d'anomalies significatives qui, selon le jugement du réviseur d'entreprises, requiert une attention particulière au cours de l'audit.

sion doit faire l'objet d'une EQCR. Les réviseurs d'entreprises doivent ensuite appliquer ces jugements de manière cohérente dans leurs dossiers.

9% Le Collège a, dans une moindre mesure (9 %), constaté des manquements à l'**ISA 315** chez des réviseurs d'entreprises EIP. L'un des objectifs du réviseur d'entreprises est d'**identifier et** d'**évaluer les risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité contrôlée et de son environnement**. Le réviseur d'entreprises acquiert de cette façon une base pour concevoir et mettre en œuvre des moyens pour répondre à ces risques évalués d'anomalie significative.

Cet exercice est indispensable à la constitution d'un dossier d'audit bien étayé.

Les manquements constatés par le Collège dans les dossiers examinés ont trait à l'absence procédures analytiques et de mise à jour des informations par les réviseurs d'entreprises EIP.

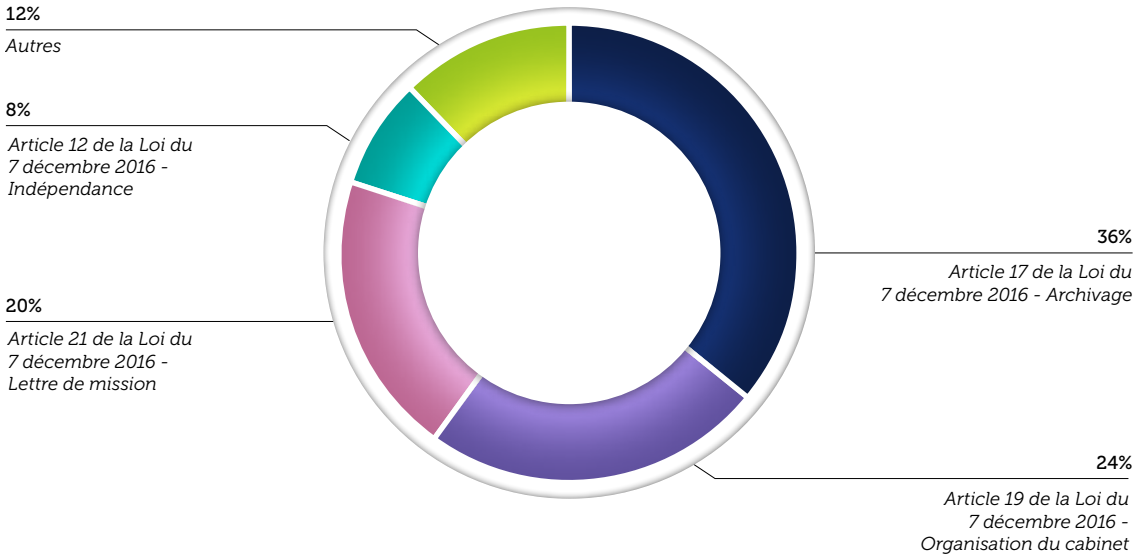
7% Enfin, 7 % des manquements aux ISA constatés par le Collège concernent l'ISA 500, et plus particulièrement l'**ISA 500.6.**

Le réviseur d'entreprises doit **définir et réaliser des procédures d'audit** appropriées en la circonstance en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (ISA 500.6). L'ISA 200.17 vient compléter cette norme en énonçant que le réviseur d'entreprises doit recueillir des **éléments probants suffisants et appropriés** pour réduire le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable et ainsi être en mesure de tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion.

Les normes ISA 500.6 et ISA 200.17 constituent le fondement de l'établissement du rapport d'audit par le réviseur d'entreprises.

5.5.4. Manquements relatifs à la loi du 7 décembre 2016 dans les dossiers EIP

Graphique 6: Manquements relatifs à la loi du 7 décembre 2016 dans les dossiers EIP



Trois principaux manquements par ordre de fréquence

1. **Délai d'archivage non respecté**
2. **Organisation interne insuffisante**
3. **Lettre de mission rédigée tardivement**

36% **L'article 17 de la loi du 7 décembre 2016** régit les **procédures d'archivage au niveau du cabinet de révision et la mise en forme en temps voulu des dossiers d'audit définitifs.** Trente-six (36) % des manquements à la loi du 7 décembre 2016 constatés par le Collège dans des cabinets d'audit EIP ont trait à cette obligation légale.

Le Collège a constaté que certains réviseurs d'entreprises et cabinets de révision EIP dépassaient le délai de clôture des dossiers d'audit fixé à 60 jours par la loi. Il souligne que ce délai s'applique à toute mission révisorale, y compris au *reporting interoffice* effectué lors de la consolidation.

24% Près d'un quart (24 %) des manquements à la loi du 7 décembre 2016 sont liés aux **exigences organisationnelles du cabinet de révision** telles que définies à l'**article 19 de la loi du 7 décembre 2016**.

Les manquements constatés par le Collège dans les cabinets de révision EIP concernés ont trait:

— au système de contrôle qualité;
— aux procédures internes en matière de fourniture de services non-audit;
— à l'approbation préalable par le comité d'audit de la fourniture de services non-audit;
— à des volets de l'analyse des risques, définis au niveau du cabinet de révision; et
— aux procédures d'archivage.

20% Pas moins de 20 % des manquements à la loi du 7 décembre 2016 constatés par le Collège chez des réviseurs d'entreprises EIP sont liés à la **lettre de mission**. Il est apparu dans les dossiers d'audit analysés que le réviseur d'entreprises menait des travaux d'audit avant que la lettre de mission soit établie, ce qui est contraire aux dispositions de l'**article 21 de la loi du 7 décembre 2016**.

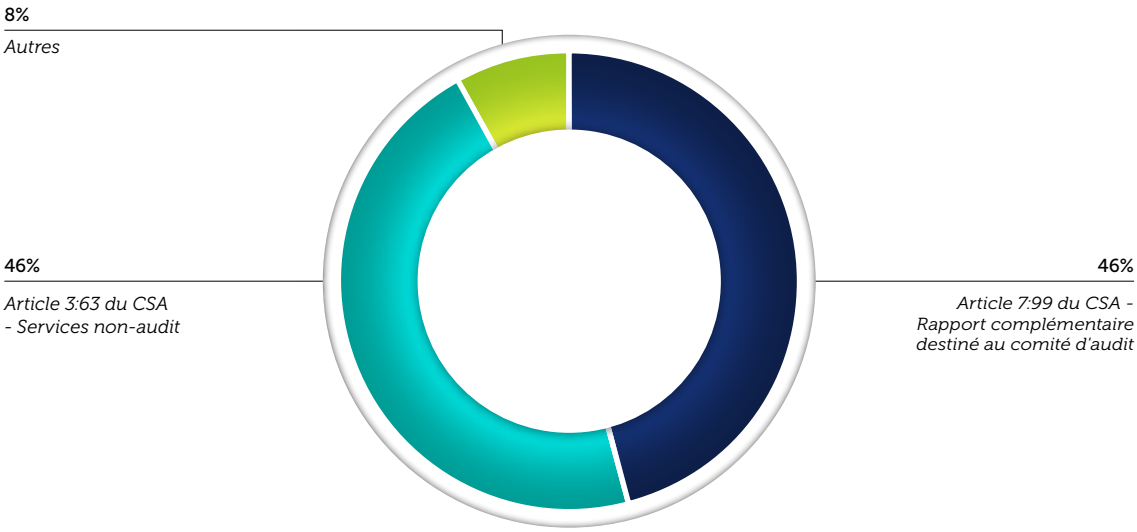
8% Tout comme en ce qui concerne l'ISQC 1, le Collège a également constaté des manquements (8 %) à l'**article 12 de la loi du 7 décembre 2016**. Cet article de loi définit la totale **indépendance** du réviseur d'entreprises et de son cabinet de révision. Les manquements identifiés concernaient des obligations de forme. Le Collège n'a pas constaté d'atteintes réelles à l'indépendance du réviseur d'entreprises.

5.5.5. Manquements relatifs au CSA dans les dossiers EIP

Le CSA est entré en vigueur le 1er mai 2019. Immédiatement applicable aux sociétés, associations et fondations constituées après cette date, il l'est aussi à compter du 1er janvier 2020 aux sociétés, associations et fondations existant antérieurement[29].

Dans le cadre du contrôle de qualité, le Collège a également évalué en 2020 des dossiers d'audit datant d'avant l'entrée en vigueur du CSA, du temps où le Code des sociétés était encore d'application. Pour des raisons didactiques et dans un souci de clarté de présentation, il sera dans la présente section fait référence à l'équivalent actuel des dispositions pertinentes du Code des sociétés.

Graphique 7: Manquements relatifs au CSA dans les dossiers EIP



29 Pour les dispositions transitoires applicables, voir les articles 38 et suivants de la loi du 23 mars 2019 introduisant le CSA et portant des dispositions diverses.

Deux principaux manquements par ordre de fréquence

1. **Rapport complémentaire au comité d'audit incomplet ou insuffisant**
2. **Absence d'approbation préalable ou documentation insuffisante par rapport aux conditions permettant de fournir des services non-audit interdits**

46% **Les articles 7:99, § 7, alinéa 3 et 7:119, § 7 alinéa 3 du CSA**[30] stipulent entre autres que le commissaire[31] d'une société cotée ou d'une EIP telle que visée à l'article 1:12, 2° du CSA[32] **doit adresser chaque année un rapport complémentaire au comité d'audit**[33] de ladite EIP. Près de la moitié (46 %) des manquements au CSA relevés par le Collège dans des cabinets de révision EIP concernaient ce rapport complémentaire.

Il est important que le commissaire soumette au comité d'audit un rapport complémentaire et détaillé sur les résultats du contrôle légal des comptes, en plus du dialogue régulier mené pendant ce contrôle. En introduisant cette exigence, le législateur renforce la communication entre le commissaire et le comité d'audit. Les contrôles légaux des comptes n'en acquièrent que plus de valeur pour l'entité contrôlée.

Le rapport complémentaire est écrit et expose les résultats du contrôle légal des comptes au comité d'audit. Le contenu du rapport complémentaire est décrit à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014.

Le Collège souligne qu'il est important que le rapport complémentaire soit **exhaustif**. Il doit aborder tous les points prévus à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014, assortis le cas échéant de la mention explicite « non applicable ». Le commissaire doit en tout état de cause indiquer et analyser les méthodes d'évaluation appliquées ainsi que les changements éventuels intervenus dans ces méthodes.

Le rapport complémentaire soit exhaustif.

Le rapport complémentaire doit être un **document désigné comme tel et distinct**. Des informations communiquées précédemment par le commissaire au comité d'audit ne remplacent pas le rapport complémentaire. Le commissaire peut en revanche joindre ces informations déjà communiquées (ou une présentation sous forme de slides par exemple) en annexe au rapport complémentaire, auquel cas celui-ci doit clairement faire référence au document annexé. Ce dernier doit alors se limiter à l'essentiel des informations déjà fournies afin de ne pas nuire à la lisibilité du rapport complémentaire.

Dans les dossiers d'audit analysés, le Collège a également constaté des manquements par rapport à **la signature et à la datation** du rapport complémentaire. Il rappelle enfin que le rapport complémentaire doit être **transmis au comité d'audit** au plus tard à la date de dépôt du rapport d'audit.

30 Les articles 7:99 et 7:119 du CSA s'appliquent respectivement aux sociétés anonymes de type moniste et dualiste.

31 Dans la présente section, il convient d'entendre par « commissaire » le commissaire ou, le cas échéant, le réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés.

32 Les EIP visées à l'article 1:12 du CSA sont les sociétés dont les valeurs mobilières visées à l'article 2, 31°, b) et c) de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, sont admis à la négociation sur un marché réglementé tel que visé à l'article 3, 7° de la loi du 21 novembre 2017 relative aux infrastructures des marchés d'instruments financiers et portant transposition de la Directive 2014/65/UE.

33 Lorsque le conseil d'administration ou le conseil de surveillance dans son ensemble exerce les tâches attribuées au comité d'audit, ce qui peut être le cas dans des sociétés répondant aux critères décrits aux articles 7:99, § 3 et 7:119, § 3 du CSA, le rapport complémentaire doit être remis au conseil d'administration ou au conseil de surveillance. Dans la présente section, il convient donc d'entendre par « comité d'audit » le comité d'audit ou le conseil d'administration lorsque ce dernier exerce dans son ensemble les tâches attribuées au comité d'audit, ou le conseil de surveillance lorsque ce dernier exerce dans son ensemble les tâches attribuées au comité d'audit.

46% **L'article 3:63 du CSA** définit les **services non-audit interdits**. Ni le réviseur d'entreprises, ni un membre de son réseau, ne peut fournir ces services à l'entité contrôlée. Le législateur a prévu quelques exceptions à ce principe, moyennant le respect d'une série de conditions. Parmi les manquements au CSA constatés par le Collège dans des cabinets de révision EIP, 46 % avaient trait à ces exceptions.

Les réviseurs d'entreprises peuvent **malgré tout fournir certains services non-audit interdits** à condition que les exigences cumulatives suivantes soient respectées[34]:

— les services n'ont pas d'effet direct ou ont un effet peu significatif sur les comptes annuels contrôlés;
— l'appréciation de l'effet sur les comptes annuels contrôlés est documenté et expliqué de manière complète dans le rapport complémentaire destiné au comité d'audit; et
— le commissaire respecte les principes généraux en matière d'indépendance.

Le commissaire d'une EIP ne peut fournir des services non-audit qui ne sont pas interdits qu'à condition que le comité d'audit donne son approbation.

Le Collège a constaté à plusieurs reprises que les dossiers d'audit de réviseurs d'entreprises EIP analysés **ne documentaient pas suffisamment que ces conditions étaient remplies**.

Le fait qu'un service ne fasse pas partie des services non-audit interdits ne signifie pas automatiquement que le commissaire d'une EIP soit autorisé à le fournir. Le commissaire d'une EIP **ne peut fournir des services non-audit qui ne sont pas interdits qu'à condition que le comité d'audit donne son approbation**[35]. Le Collège donne une interprétation stricte de cette disposition et attend que de tels services ne soient fournis que moyennant autorisation préalable du comité d'audit. Il juge également que la loi ne prévoit pas que les pouvoirs de décision concernant la prestation de services non-audit puissent être délégués à des personnes ou à des comités autres que le comité d'audit.

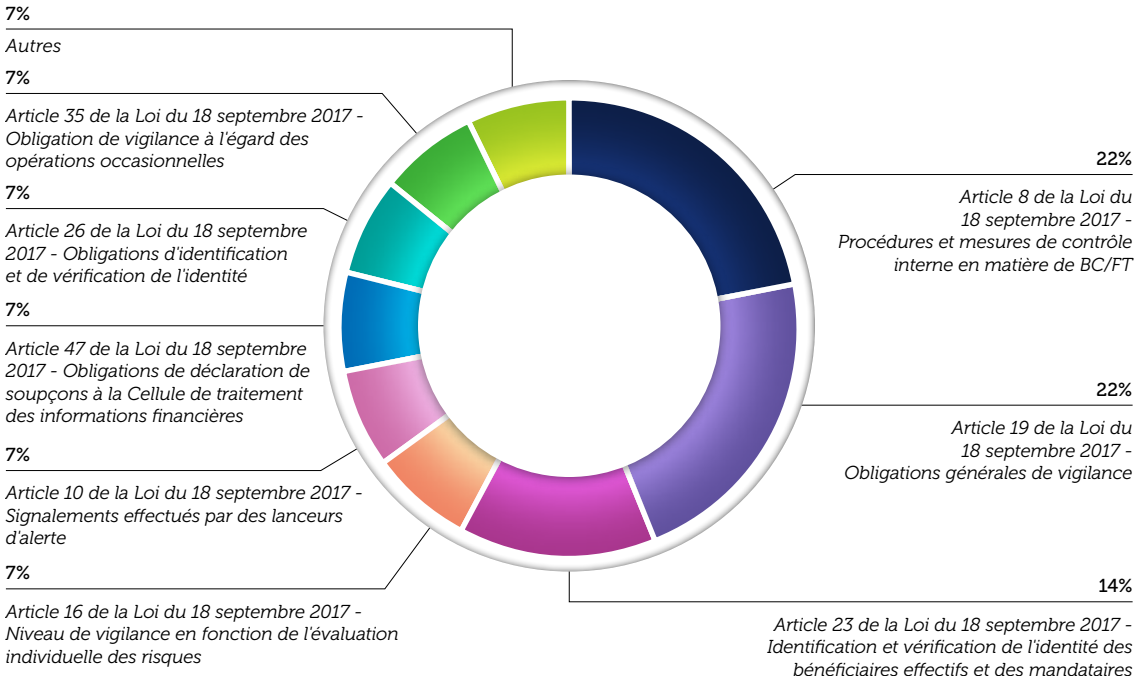
5.5.6. Manquements relatifs à la loi du 18 septembre 2017 dans les dossiers EIP

La loi du 18 septembre 2017 impose aux réviseurs d'entreprises différentes obligations visant à prévenir, détecter et éviter les transactions en lien avec le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (BC/FT).

La loi du 18 septembre 2017 est entrée en vigueur le 16 octobre 2017[36] et remplace la loi du 11 janvier 1993[37].

34 Article 3:63, § 4 du CSA.
35 Article 3:63, § 5 du CSA.
36 Cette loi a été modifiée par la loi du 20 juillet 2020. Voir également l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 24 septembre 2020.
37 Loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

Graphique 8: Manquements relatifs à la loi du 18 septembre 2017 dans les dossiers EIP



Trois principaux manquements par ordre de fréquence

1. **Mise en œuvre insuffisante ou tardive des procédures BC/FT**
2. **Identification et vérification de l'identité des bénéficiaires effectifs tardives ou inexistantes**
3. **Analyse superficielle d'éventuelles déclarations de soupçons de BC/FT à la CTIF**

22% L'**article 8 de la loi du 18 septembre 2017** stipule que les cabinets de révision **définissent et mettent en application des politiques, des procédures et des mesures de contrôle interne efficaces** et proportionnées à leur nature et à leur taille. Cet article constitue ainsi le fondement d'une bonne application de la loi du 18 septembre 2017.

Un quart environ (22 %) des manquements à la loi du 18 septembre 2017 constatés par le Collège dans des cabinets de révision EIP est lié à cet article. Les manquements relevés ont trait à l'application rigoureuse des procédures BC/FT ainsi qu'à leur mise en œuvre en temps voulu dans les dossiers d'audit et dans le cadre des relations clients.

22% L'**article 19 de la loi du 18 septembre 2017** paraît constituer une autre pierre d'achoppement majeure (22 %). Il définit les **mesures de vigilance générales en matière de BC/FT que les cabinets de révision prennent à l'égard de leurs clients**. Elles comprennent notamment:

— L'**identification et la vérification de l'identité des bénéficiaires effectifs**, tels que visés à l'article 23 de la loi du 18 septembre 2017 (14 % des manquements). Dans ce contexte, l'article 26 de la loi du 18 septembre 2017 énonce les exigences générales à respecter en matière d'identification et de vérification de l'identité (7 % des manquements).

— L'**obligation de vigilance à l'égard des opérations occasionnelles**, telle que définie à l'article 35 de la loi du 18 septembre 2017. Le Collège a constaté une infraction dans 7 % des manquements à la loi du 18 septembre 2017 relevés chez des réviseurs d'entreprises EIP. La vigilance du réviseur d'entreprises à l'égard des opérations occasionnelles peut permettre de détecter des opérations atypiques.

— L'**obligation de déclaration de soupçons de BC/FT à la CTIF** par l'AMLCO[38], comme prévue à l'article 47 de la loi du 18 septembre 2017. Il revient au cabinet de révision d'introduire la déclaration voulue dès qu'il sait, soupçonne ou a des motifs raisonnables de soupçonner qu'un délit de BC/FT est commis. Il importe à ce propos de noter qu'il n'incombe pas au réviseur d'entreprises de prouver ni de qualifier le délit de BC/FT.
Le Collège accorde une grande importance à la rigueur et à la documentation de cette analyse qui, avec les conclusions qu'il en tire, donne une indication de la compétence de l'AMLCO. Le Collège a constaté une infraction dans 7 % des manquements à la loi du 18 septembre 2017.

— L'obligation de proportionner le **niveau de vigilance à l'évaluation individuelle des risques, en prenant en considération les variables et les facteurs de l'évaluation globale des risques** visée à l'article 16 de la loi du 18 septembre 2017. Parmi les manquements à cette loi constatés par le Collège chez des réviseurs d'entreprises EIP, 7 % provenaient du fait que ces derniers n'avaient pas suffisamment pris en considération les variables de l'évaluation globale des risques et/ou n'avaient pas assez documenté leur analyse.

7%

Enfin, 7 % des manquements constatés avaient trait à l'**article 10 de la loi du 18 septembre 2017**. Les cabinets de révision EIP concernés ne disposaient pas d'un **canal spécifique, indépendant et anonyme** permettant de signaler des infractions à la loi du 18 septembre 2017.

38 L'AMLCO est la personne visée à l'article 9, § 2 de la loi du 18 septembre 2017. Il est notamment chargé de veiller à la mise en œuvre des politiques, procédures et mesures de contrôle interne relatives au BC/FT, à l'analyse des opérations atypiques et à l'établissement des rapports écrits y relatifs afin d'y réserver, si nécessaire, les suites requises, et à la communication de soupçons et de renseignements complémentaires à la CTIF.

5.6. Contrôles de qualité menés auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision non-EIP

5.6.1. Typologie des manquements relevés dans les dossiers non-EIP

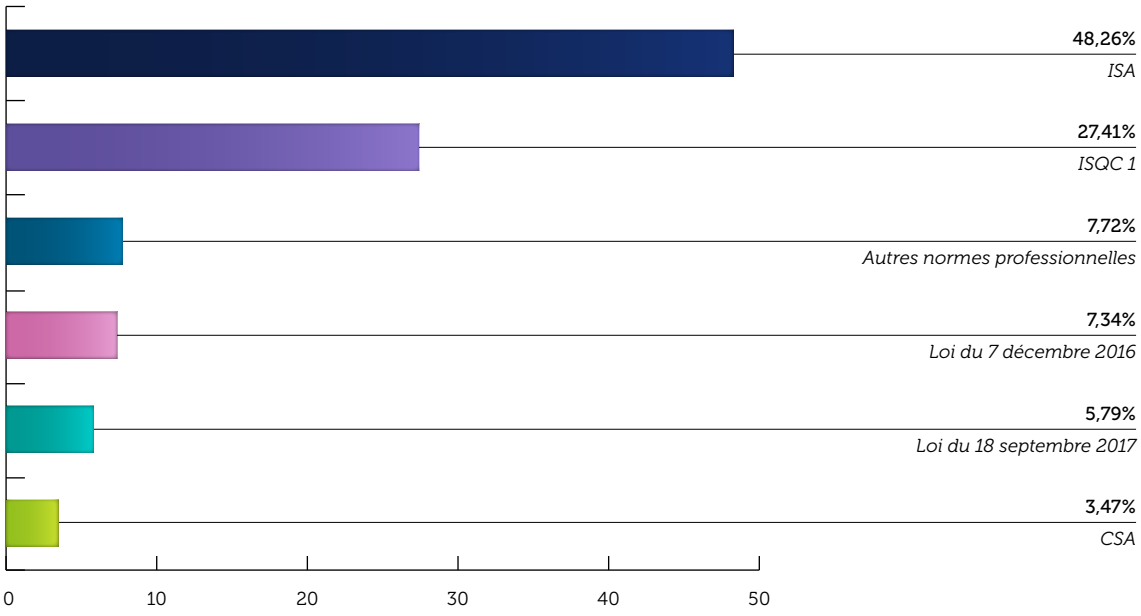
Les contrôles de qualité menés auprès de réviseurs d'entreprises n'effectuant le contrôle d'aucune EIP portent sur:

— une évaluation de la conception du système interne de contrôle qualité; et
— une vérification de l'application de ces procédures et du respect du cadre normatif et législatif dans des dossiers d'audit individuels.

L'inspection de la conception du système interne de contrôle qualité a trait à des dispositions de l'ISQC 1, de la loi du 7 décembre 2016 et de la loi BC/FT du 18 septembre 2017.

Le cadre de référence de l'inspection des missions de contrôle se compose de la loi du 7 décembre 2016, la loi du 18 septembre 2017, les ISA, la Norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des ISA, le CSA ainsi que les normes applicables aux autres missions révisorales exercées en vertu de la loi (apport en nature, quasi-apport, proposition de dissolution, etc.).

Graphique 9: Typologie des manquements relevés dans les dossiers non-EIP



En 2020, le Collège a imposé 259 mesures dans le cadre de contrôles de qualité menés auprès de réviseurs d'entreprises n'effectuant le contrôle d'aucune EIP.

A son grand regret, le Collège a dû constater – et sanctionner sévèrement – le fait que plusieurs réviseurs d'entreprises n'avaient pas complété de bonne foi leur questionnaire périodique d'évaluation des risques de BC/FT.

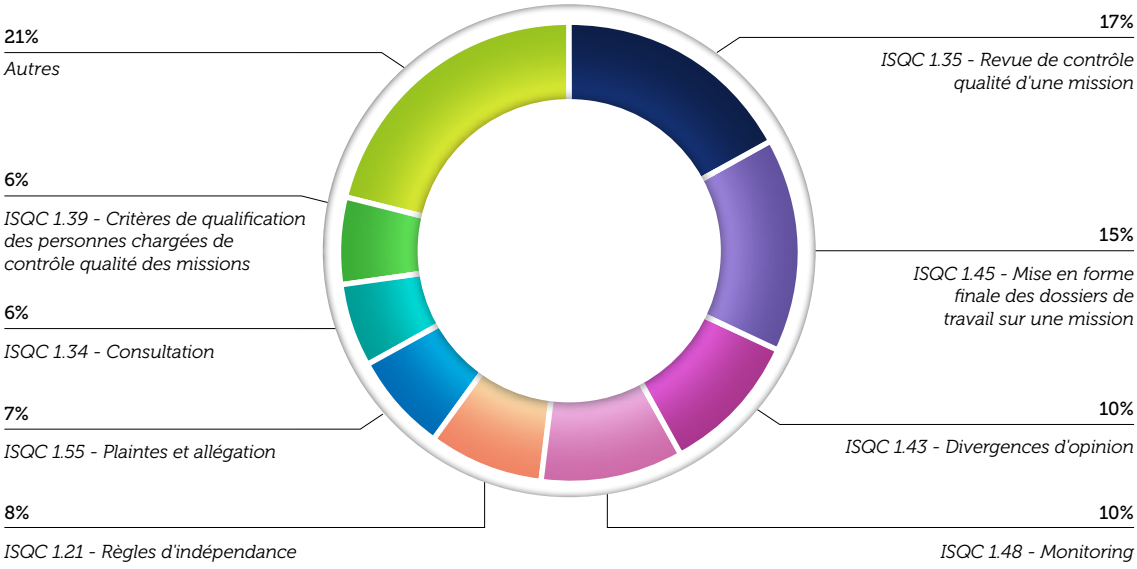
Près de la moitié des manquements relevés concerne les ISA. Le pourcentage de questions posées dans les guides de contrôle du Collège dont la base légale est une ISA est le plus élevé.

Comme l'année passée, les manquements à la législation anti-blanchiment représentent moins de 10 pour cent des manquements relevés dans les dossiers non-EIP.

A son grand regret, le Collège a dû constater – et sanctionner sévèrement – le fait que plusieurs réviseurs d'entreprises n'avaient pas complété de bonne foi leur questionnaire périodique d'évaluation des risques de BC/FT. Les inspecteurs ont relevé que certaines réponses fournies dans le questionnaire par les réviseurs d'entreprises concernés n'étaient pas reflétées dans la réalité de l'organisation de leur cabinet ou de leurs dossiers d'audit.

5.6.2. Manquements relatifs à l'ISQC 1 dans les dossiers non-EIP

Graphique 10: Manquements relatifs à l'ISQC 1 dans les dossiers non-EIP



Trois principaux manquements par ordre de fréquence

1. **Absence de vérification des critères pour la revue de contrôle qualité d'une mission**
2. **Caractère tardif de la mise en forme finale des dossiers de travail**
3. **Procédures insuffisantes pour la surveillance *(monitoring)* et les divergences d'opinion**

Le système de contrôle qualité d'un cabinet doit comprendre des politiques et des procédures couvrant chacun des domaines suivants:

— les responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité au sein du cabinet;
— les règles d'éthique pertinentes;
— l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions particulières;
— les ressources humaines;
— la réalisation des missions; et
— le *monitoring*.

A la lecture du graphique ci-dessus, l'on constate que les principaux manquements relevés dans les dossiers non-EIP concernent les procédures internes afférentes aux règles d'éthique pertinentes (ISQC 1.21), à la réalisation des missions (ISQC 1.34, 35, 39, 43 et 45) et au *monitoring* (ISQC 1.48-55).

17% Le pourcentage de manquements relatifs à la **revue de contrôle qualité d'une mission** (ou EQCR) (**ISQC 1.35**) est resté stable par rapport à l'année passée (17 %). La revue de contrôle qualité d'une mission a pour but de fournir une évaluation objective des jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et des conclusions qui en découlent pour la formulation du rapport.

Dans de nombreux dossiers non-EIP, le Collège a constaté que des critères avaient bien été définis par le cabinet pour rendre obligatoire une EQCR de la mission. Cependant, la vérification de l'applicabilité d'un ou plusieurs de ces critères au moment de l'acceptation (ou du renouvellement) d'une mission ou au cours de son exécution n'était pas documentée de sorte que le cabinet de révision concerné ne pouvait démontrer la mise en œuvre de sa procédure interne.

Le Collège a formulé ses attentes sur la mise en œuvre d'une EQCR d'une mission dans une position publiée sur son site internet[39]. Il y est notamment précisé que la nécessité de soumettre ou non une mission à une revue de contrôle qualité en fonction des critères établis par le cabinet doit être documentée. Cette documentation doit être appropriée pour fournir la preuve du fonctionnement de la procédure interne du cabinet. La documentation doit également permettre de démontrer à quel(s) moment(s) la revue a été effectuée et quand elle a été clôturée.

15% Comme l'année précédente, le Collège a constaté un nombre significatif (15 %) de manquements relatifs à la **mise en forme finale des dossiers de travail sur une mission** (**ISQC 1.45**). L'ISQC 1.45 requiert que la mise en forme finale des dossiers de travail soit effectuée en temps voulu après que les rapports relatifs à la mission ont été finalisés. Lue conjointement avec l'article 17, § 3 de la loi du 7 décembre 2016, cette disposition impose que le dossier de travail soit clos au plus tard soixante jours après la date de signature du rapport de la mission concernée. Dans un certain nombre de dossiers, le Collège a constaté que ce principe était bien repris dans les procédures internes du cabinet mais qu'aucune instruction n'était donnée concernant sa mise en œuvre dans les dossiers de travail.

Le Collège insiste sur l'importance de documenter à quel moment la mise en forme finale du dossier d'audit a lieu. Même si l'on note que les cabinets tendent manifestement de plus en plus à conserver les dossiers d'audit sous format électronique, aucune obligation n'existe en la matière. Le Collège estime utile de rappeler à ce propos que la manière dont un dossier d'audit individuel est établi, que ce soit sous

39 Position du Collège sur la revue de contrôle qualité, 13 décembre 2018, https://www.fsma.be/sites/default/files/public/content/CTRCSR/opinions/20181213_eqcr_fr.pdf .

forme électronique ou sur papier, ne remet pas en cause l'obligation faite au réviseur d'entreprises de clôturer le dossier d'audit en temps voulu[40].

Le Collège considère qu'un dossier papier rencontre les conditions légales dès lors qu'il satisfait à tous les critères suivants:

- la structure du dossier est adéquate et comprend un inventaire détaillé des différentes phases des travaux d'audit et/ou des différents postes des états financiers;
- les volets du dossier sont signés et datés séparément par le réviseur d'entreprises affecté à la mission; et
- le dossier comprend une déclaration sur l'honneur du réviseur d'entreprises confirmant la date de clôture du dossier[41].

10% Le Collège a également constaté un nombre important (10 pour cent) de manquements à l'**ISQC 1.43**. Cette norme traite des **divergences d'opinion** qui peuvent survenir au sein de l'équipe affectée à la mission, avec les personnes consultées et, le cas échéant, entre l'associé responsable de la mission et la personne chargée du contrôle qualité de la mission (le *reviewer*). Au sein de certains cabinets, aucune procédure n'avait été mise en place pour traiter et résoudre les divergences d'opinion. Dans d'autres cabinets, seules la résolution des divergences d'opinion au sein de l'équipe d'audit était traitée dans les procédures internes.

Des procédures efficaces encouragent l'identification de divergences d'opinion à un stade préliminaire, fournissent des recommandations claires quant aux étapes successives à entreprendre par la suite et exigent une documentation concernant la résolution des divergences et la mise en application des conclusions qui en découlent. Les procédures doivent en outre exiger que la date du rapport de la mission concernée ne soit pas antérieure à celle de la résolution du différend.

10% Le pourcentage de manquements relatifs au ***monitoring*** (**ISQC 1.48**) a diminué de moitié par rapport à l'année précédente (10 %). Le but du *monitoring* est de fournir une évaluation (i) du respect des normes professionnelles et des exigences légales, réglementaires et normatives applicables, (ii) de la conception appropriée ou non du système de contrôle qualité et de sa mise en place effective et (iii) de la bonne application ou non des politiques et des procédures de contrôle qualité du cabinet, de telle sorte que les rapports émis soient appropriés en la circonstance.

Les réviseurs d'entreprises doivent disposer d'un planning de monitoring détaillé reprenant à la fois les procédures à évaluer et les associés à contrôler.

Le *monitoring* est un élément essentiel du système de contrôle qualité des cabinets. En effet, l'on ne peut s'assurer de la correcte application des procédures internes définies qu'en effectuant une vérification en la matière.

Force est de constater que ce processus qui est de mieux en mieux mis en œuvre au sein de la profession n'est pas encore opérationnel au sein de tous les cabinets de révision, bien que l'ISQC 1 soit entrée en vigueur en août 2014.

40 Pour des explications concernant l'ISA 230.14, voir « Manquements relatifs aux ISA dans les dossiers non-EIP ».

41 Collège de supervision des réviseurs d'entreprises, Rapport annuel 2017, pp. 59 et 60.

Le Collège a formulé ses attentes sur la mise en œuvre concrète du processus de *monitoring* dans une position publiée sur son site internet[42]. Les réviseurs d'entreprises doivent disposer d'un planning de *monitoring* détaillé reprenant à la fois les procédures à évaluer et les associés à contrôler. Le planning doit indiquer clairement quand débute et s'achève un cycle afin de pouvoir vérifier si toutes les procédures internes ont fait l'objet d'une revue et si tous les associés responsables de missions ont été soumis à une inspection au cours du cycle de *monitoring* concerné.

Pour avoir du sens, le processus de *monitoring* implique un suivi strict, en temps utile, des déficiences relevées à l'occasion de l'inspection des procédures internes du cabinet ou des missions de contrôle des associés responsables. A cet égard, il importe de bien distinguer des autres les déficiences qui sont systémiques ou répétitives. Celles-ci peuvent en effet nécessiter une mesure corrective rapide et, le cas échéant, une adaptation des procédures internes en vue de fournir une assurance raisonnable que le cabinet de révision se conforme au cadre législatif et réglementaire applicable et que les rapports émis par les associés responsables de missions sont appropriés en la circonstance.

6% Le Collège a également constaté des manquements à l'**ISQC 1.39** (6 %) relative aux critères de qualification des **personnes chargées de la revue de contrôle qualité des missions** (également appelés les *reviewers*). Le Collège insiste sur l'importance de veiller à l'indépendance de ces personnes. La désignation du précédent commissaire comme *reviewer* engendre le risque que son objectivité soit compromise, notamment par le fait que les chiffres audités concernent une partie de ses propres travaux. Lorsque cela est possible, le cabinet de révision désignera donc de préférence un autre *reviewer*. Ce serait par ailleurs une bonne pratique de prévoir la rotation du *reviewer* dans les procédures du cabinet. Dans le respect du principe de proportionnalité, le Collège tient compte de la taille du cabinet de révision concerné lors de son évaluation des procédures relative à la désignation des *reviewers*.

7% Le **processus de traitement des plaintes et allégations** (**ISQC 1.55**) est lié au processus de *monitoring*. Les plaintes et allégations peuvent trouver leur origine au sein ou à l'extérieur du cabinet de révision. Elles peuvent avoir pour origine le personnel professionnel du cabinet de révision, les clients ou d'autres tiers. La norme exige que le cabinet de révision définisse des procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable qu'il traite les plaintes ou allégations de manière appropriée. Toutes les plaintes et allégations doivent être consignées de même que les réponses qui leur sont apportées.

Le Collège a constaté que 7 pour cent des manquements relevés dans les dossiers non-EIP concernent le traitement des plaintes et allégations. En particulier, l'absence de moyens de communication clairement définis permettant au personnel professionnel du cabinet de révision de faire part de ses préoccupations sans crainte de représailles. Au sein des petits cabinets de révision ayant un nombre restreint d'associés et chez les *sole practitioners*, il peut ne pas être possible pour les associés qui supervisent les investigations de ne pas être impliqués dans la mission. Ils peuvent prévoir à cet égard d'utiliser les services d'une personne externe qualifiée ou d'un autre cabinet de révision pour mener l'investigation des plaintes et allégations.

8% Le cabinet de révision doit définir des procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que celui-ci et son personnel professionnel et, le cas échéant les autres personnes (y compris le personnel professionnel des cabinets de révision membres du réseau), conservent leur **indépendance (ISQC 1.21).** Ceci n'était pas le cas dans 8 % des manquements.

42 Position du Collège concernant le *monitoring*, 13 décembre 2018, https://www.fsma.be/sites/default/files/public/content/CTRCSR/opinions/20181213_monitoring_fr.pdf.

Les procédures internes doivent notamment permettre au cabinet de révision d'identifier et d'évaluer les situations et les relations créant des menaces pour l'indépendance et de prendre les mesures appropriées pour éliminer ces menaces ou les ramener à un niveau acceptable.

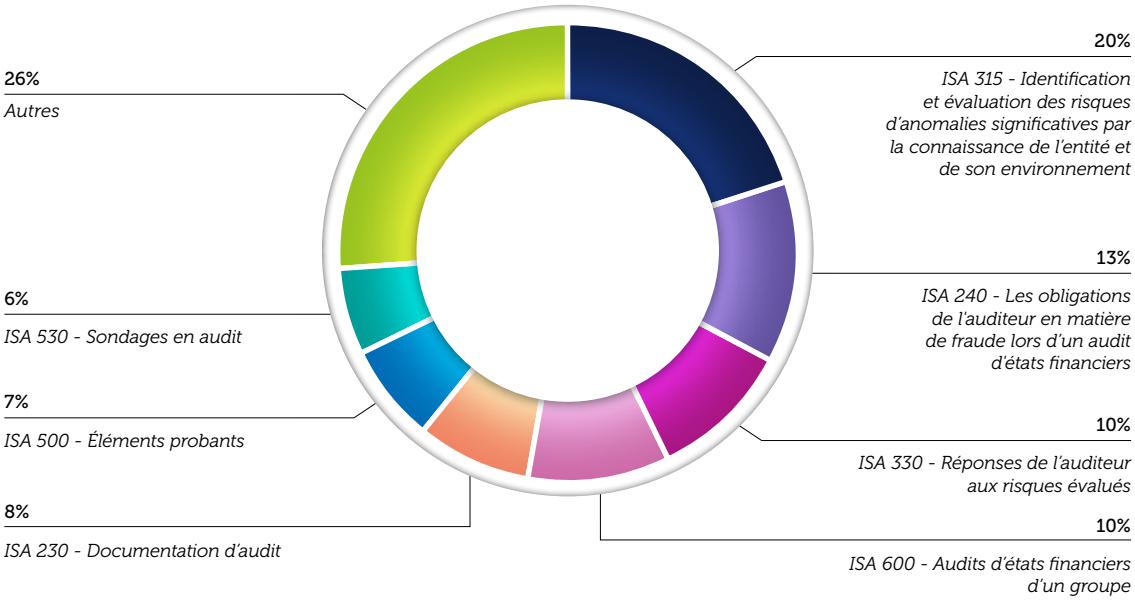
La plupart des cabinets de révision demandent à leur personnel professionnel de signer annuellement une déclaration d'indépendance. Lorsqu'un cabinet de révision soumet une déclaration d'indépendance à la signature de son personnel professionnel, il doit veiller à ce que cette déclaration précise la période exacte qui est couverte ainsi que les clients concernés. Le Collège a constaté dans plusieurs dossiers non-EIP que le cabinet de révision avait omis ces précisions.

6% Les manquements à l'**ISQC 1.34** représentent 6 % des manquements relevés dans les dossiers non-EIP. Cette norme exige que des **consultations** aient lieu au sein ou à l'extérieur du cabinet de révision sur des questions difficiles ou controversées. La consultation aide à promouvoir la qualité et améliore la mise en œuvre du jugement professionnel. La reconnaissance appropriée du besoin de consultations dans les procédures du cabinet de révision aide à développer une culture dans laquelle la consultation est reconnue comme une force.

La nature, l'étendue et les conclusions qui ressortent des consultations qui ont lieu doivent être consignées et confirmées à la fois par la personne qui consulte et celle consultée. Une documentation suffisamment exhaustive et détaillée est importante. Elle contribue à la compréhension, d'une part, du sujet pour lequel la consultation a été demandée et, d'autre part, des résultats de la consultation, y compris de toute décision prise, du fondement de ces décisions et de la façon dont elles ont été mises en application. Par ailleurs, à défaut de documentation, le cabinet de révision concerné ne sera pas en mesure de démontrer le bon fonctionnement de sa procédure interne.

5.6.3. Manquements relatifs aux ISA dans les dossiers non-EIP

Graphique 11: Manquements relatifs aux ISA dans les dossiers non-EIP



Trois principaux manquements par ordre de fréquence

1. **Connaissance insuffisante de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne**
2. **Travaux d'audit insuffisants en ce qui concerne les écritures comptables enregistrées dans le grand livre**
3. **Documentation insuffisante de la manière dont l'auditeur répond aux risques évalués**

20% Il ressort des dossiers non-EIP que le pourcentage de manquements à l'**ISA 315** relative à l'**identification et** l'**évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement** reste significatif (20 %). Cette norme figure au cœur de l'audit et des préoccupations du Collège. Un nombre important de questions relatives aux diligences requises par l'ISA 315 sont d'ailleurs posées dans les guides de contrôle du Collège.

Le réviseur d'entreprises doit acquérir la connaissance de l'entité contrôlée et de son environnement (ISA 315.11). L'identification des risques (d'anomalies significatives) est le fondement de l'audit. Ce résultat est obtenu au moyen de la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris son contrôle interne. Cette connaissance de l'entité peut être obtenue auprès de sources externes (internet, revues spécialisées, agences gouvernementales) et internes (budgets, méthodes comptables utilisées, objectifs et stratégies, indicateurs de performance). Cette connaissance doit devenir un processus continu de collecte, mise à jour et analyse de l'information. Il ne s'agit pas d'une tâche ponctuelle qui peut être achevée au début de l'audit. Le réviseur d'entreprises doit continuer à acquérir des connaissances sur l'entité tout au long de l'audit et être vigilant aux facteurs de risques qu'il n'aurait pas identifiés précédemment.

L'identification des risques d'anomalies significatives est le fondement de l'audit.

Afin d'obtenir une compréhension du système d'information de l'entité contrôlée, le réviseur d'entreprises doit acquérir la connaissance du système d'information et des processus opérationnels y afférents, qui ont un rapport avec l'élaboration de l'information financière de l'entité contrôlée (ISA 315.18). Le réviseur d'entreprises identifie les sources de l'information utilisée, la façon dont l'information est captée et traitée ainsi que la manière dont l'information produite est utilisée. Si l'entité contrôlée ne dispose pas d'une description détaillée des procédures comptables, ni d'un système d'enregistrement comptable sophistiqué, ni de procédures écrites, le réviseur d'entreprises acquerra mieux la connaissance du système d'information de l'entité par ses observations et par ses demandes d'information plutôt que par l'examen de documents.

Le Collège a constaté que les informations visées aux ISA 315.11 et 315.18 n'étaient pas toujours (suffisamment) documentées dans les dossiers d'audit. Conformément au principe de proportionnalité, le Collège accepte une documentation plus concise dans le dossier d'audit lorsque l'environnement ou le système d'information de l'entité contrôlée n'est pas sophistiqué. Cette documentation doit néanmoins être suffisante pour permettre à l'inspecteur et au Collège de constater que le réviseur d'entreprises a acquis une connaissance suffisante de l'entité contrôlée et de son environnement, d'une part, et du système d'information et des processus opérationnels y afférents, qui ont un rapport avec l'élaboration de l'information financière, d'autre part.

13% Comme l'année précédente, le Collège a constaté un nombre significatif (13 %) de manquements à l'**ISA 240** relative aux **obligations du réviseur d'entreprises en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers**. Le manquement le plus fréquemment observé reste le manquement à l'ISA 240.32 (a). Cette norme requiert du réviseur d'entreprises qu'il définisse et mette en œuvre des procédures d'audit destinées à tester le caractère approprié des écritures comptables enregistrées dans le grand livre et des autres ajustements faits lors de l'établissement des états financiers. Lors des inspections, les réviseurs d'entreprises contrôlés déclarent fréquemment qu'ils procèdent à cet examen lors de la revue des différentes rubriques des comptes annuels. Le Collège a toutefois constaté que la documentation à cet égard est très souvent insuffisante.

Ce problème de documentation n'est pas anodin dans la mesure où il concerne des procédures d'audit visant à répondre aux risques que la direction outrepasse les contrôles internes de l'entité contrôlée. Bien que le niveau de risque de contournement des contrôles par la direction varie d'une entité à l'autre, celui-ci reste néanmoins présent dans toutes les entités. Du fait du caractère imprévisible dont de tels contournements peuvent se produire, il subsiste un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes et donc un risque important.[43] Les obligations du réviseur d'entreprises en matière de fraude figurent au cœur de l'audit et des attentes du Collège.

Quelle que soit son évaluation des risques que la direction contourne des contrôles, le réviseur d'entreprises devra notamment:

- s'enquérir auprès des personnes impliquées dans le processus d'élaboration de l'information financière de l'existence de circonstances inappropriées ou inhabituelles lors de l'enregistrement des écritures comptables ou d'autres ajustements;
- sélectionner des écritures comptables et autres ajustements enregistrés en fin de période; et
- considérer la nécessité de tester les écritures comptables et les autres ajustements enregistrés tout au long de la période.

10% Un nombre important (10 %) de manquements a trait à l'**ISA 330** relative aux **réponses de l'auditeur aux risques évalués**. En particulier, le Collège a constaté des manquements à l'ISA 330.28 qui stipule les diligences spécifiques requises en matière de documentation d'audit. Le réviseur d'entreprises inclut dans la documentation d'audit: (i) l'approche générale adoptée en réponse aux risques évalués d'anomalies significatives au niveau des états financiers ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires réalisées; (ii) le lien entre ces procédures et les risques évalués au niveau des assertions; et (iii) les résultats des procédures d'audit, y compris les conclusions lorsque celles-ci ne sont pas évidentes à partir des travaux effectués.

La documentation d'audit doit pouvoir se suffire à elle-même. La documentation d'audit type des réponses du réviseur d'entreprises aux risques évalués devrait notamment inclure les éléments suivants: un plan d'audit, la nature et l'étendue des consultations des autres intervenants, la nature et l'importance des éléments probants recueillis pour chaque assertion à tester, une explication claire des résultats obtenus par les tests et la façon dont les exceptions ou les écarts ont été suivis, les mesures prises suite aux procédures d'audit réalisées et les changement requis, le cas échéant, dans la stratégie générale d'audit.[44]

43 L'ISA 315.4 (e) définit un risque important comme « *un risque identifié et évalué d'anomalie significative qui, selon le jugement de l'auditeur, requiert une attention particulière au cours de l'audit* ».

44 Pour plus de détails, voir *Guide to using ISA in the audits of small- and medium sized entities*, volume 1 (fourth edition), p. 190-191.

10% Dix (10) % des manquements concerne l'**ISA 600** relative aux **audits d'états financiers d'un groupe**. Lorsque le réviseur d'entreprises contrôlé agit en qualité d'auditeur des états financiers d'un groupe, le Collège vérifie que celui-ci communique clairement avec les auditeurs des composants[45] l'étendue et le calendrier de leurs travaux sur l'information financière relative aux composants et leurs conclusions. Il vérifie également si le réviseur d'entreprises a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés relatifs à l'information financière des composants et au processus de consolidation afin d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers du groupe sont présentés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable applicable.

8% Le Collège a également constaté, dans 8 % des manquements, une infraction à l'**ISA 230** qui concerne la **documentation d'audit**. Le réviseur d'entreprises doit clôturer son dossier d'audit au plus tard soixante jours après la date de signature du rapport d'audit (article 17, § 3, de la loi du 7 décembre 2016 *juncto* ISA 230.14). Dans les dossiers concernés, rien n'indiquait que le dossier d'audit ait été modifié après ce délai de soixante jours, mais les réviseurs d'entreprises contrôlés n'avaient pas matérialisé la clôture de leur dossier électronique ou papier endéans le délai légal. Ce constat au niveau des dossiers d'audit contrôlés est une conséquence logique du constat fréquemment effectué au niveau de l'organisation des cabinets contrôlés concernant l'ISQC 1.45[46]. Si aucune procédure n'est établie par le cabinet de révision concernant la matérialisation de la clôture du dossier d'audit, elle ne pourra pas être mise en œuvre par les associés responsables de missions.

7% Sept (7) % des manquements constatés concernent l'**ISA 500** qui traite des **éléments probants** que le réviseur d'entreprises doit recueillir pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion d'audit. Le réviseur d'entreprises doit définir et réaliser des procédures d'audit appropriées en la circonstance en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés. Dans plusieurs dossiers, le Collège a été amené à constater que les procédures d'audit mises en œuvre pour couvrir un risque important[47] identifié par le réviseur d'entreprises contrôlé n'avaient pas permis de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (ISA 500.6). Etant donné que le manquement concerne un risque d'audit important, le Collège ne peut exclure que les états financiers comportent des anomalies significatives et que l'opinion d'audit ne soit pas appropriée. Compte tenu de l'impact potentiel sur l'opinion d'audit, ce type de manquement est généralement sanctionné par un rappel à l'ordre ou une mesure plus sévère s'il est associé à un nombre important d'autres manquements significatifs.

6% Comme l'année précédente, le Collège a constaté des manquements (6 %) à l'**ISA 530** qui traite des **sondages en audit**. Il doit ressortir de la documentation d'audit que le réviseur a tenu compte des objectifs de la procédure d'audit et des attributs de la population dont il a extrait l'échantillon (ISA 530.6). Le réviseur d'entreprises doit être prudent afin de réaliser le bon choix de la population concernée par l'assertion à tester et documenter clairement l'objectif du test de sondage dans son dossier d'audit.

45 L'ISA 600.9 (a) définit un composant comme « *une entité ou un segment d'activité pour lesquelles la direction du groupe ou la direction des composants établit une information financière qui devra être incluse dans les états financiers du groupe* ».

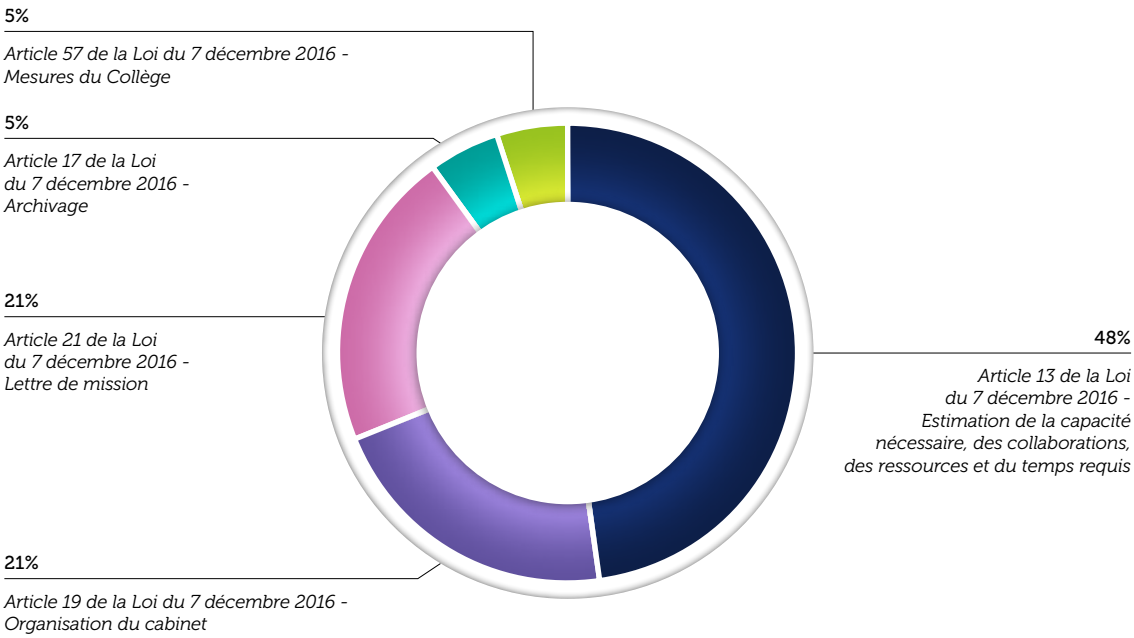
46 L'ISQC 1.45 requiert que la mise en forme finale des dossiers de travail soit effectuée en temps voulu après que les rapports relatifs à la mission aient été finalisés.

47 L'ISA 315.4.(e) définit un risque important comme « *un risque identifié et évalué d'anomalie significatives qui, selon le jugement de l'auditeur, requiert une attention particulière au cours de l'audit* ».

Il doit également ressortir de la documentation d'audit que le réviseur d'entreprises a défini un échantillon de taille suffisante pour réduire le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible pour être acceptable (ISA 530.7). Dans un échantillon de moins de 100 pour cent de la population, il y a toujours un risque qu'une anomalie ne soit pas identifiée et qu'elle puisse dépasser le niveau de l'anomalie dite tolérable. C'est le risque d'échantillonnage. Ce risque peut être réduit en augmentant la taille de l'échantillon. Le réviseur d'entreprises doit veiller à motiver dans son dossier d'audit qu'il a réduit ce risque à un niveau suffisamment faible pour être acceptable.

5.6.4. Manquements relatifs à la loi du 7 décembre 2016 dans les dossiers non-EIP

Graphique 12: Manquements relatifs à la loi du 7 décembre 2016 dans les dossiers non-EIP



Trois principaux manquements par ordre de fréquence

1. **Pas d'estimation - avant d'accepter une mission - de la capacité nécessaire, des collaborations, des ressources et du temps requis pour le bon accomplissement de cette mission**
2. **Procédures insuffisantes pour garantir la continuité et la régularité des activités de contrôle**
3. **Établissement tardif de la lettre de mission**

48% A la lecture du graphique susvisé, l'on constate que près de la moitié (48 %) des manquements à la loi du 7 décembre 2016 ont trait à l'**article 13 de la loi du 7 décembre 2016**. Les manquements constatés concernent en particulier les **obligations du réviseur d'entreprises relatives à l'acceptation d'une mission** (révisorale ou autre). Avant d'accepter une mission, le réviseur d'entreprises doit vérifier et consigner par écrit qu'il dispose notamment des ressources et du temps requis pour le bon accomplissement de cette mission[48]. Le Collège attend des réviseurs d'entreprises qu'ils établissent un budget temps réaliste, qui leur permette d'effectuer la mission concernée dans le respect du cadre législatif et réglementaire applicable.

Avant d'accepter une mission, le réviseur d'entreprises doit également vérifier auprès de l'entité concernée si un autre réviseur d'entreprises est chargé ou a été chargé au cours des douze mois écoulés d'une mission révisorale dans la même entité. Dans l'affirmative, le réviseur d'entreprises ne pourra accomplir des travaux sur place qu'après avoir informé l'autre réviseur d'entreprises, de préférence par écrit, de son intervention[49]. Si cette obligation est généralement bien reprise dans les procédures d'acceptation des cabinets de révision pour les missions révisorales ponctuelles, le Collège a constaté qu'elle était souvent oubliée en ce qui concerne l'acceptation des missions de contrôle légal des comptes.

21% Comme l'année passée, le Collège a relevé des manquements (21 %) à l'**article 19 de la loi du 7 décembre 2016** concernant les exigences organisationnelles que chaque réviseur d'entreprises doit au minimum respecter lors de l'exécution d'une mission révisorale. À plusieurs reprises, le Collège a été amené à constater que des *sole practitioners* n'avaient pris aucune **mesure en vue de garantir la continuité et la régularité de leurs activités de contrôle**[50]. Le Collège leur a recommandé de conclure rapidement un accord avec un autre réviseur d'entreprises afin que ce dernier puisse intervenir en cas d'indisponibilité structurelle dans le chef du *sole practitioner.*

21% Enfin, le Collège a également relevé des manquements (21 %) à l'**article 21 de la loi du 7 décembre 2016.** Outre la description de la mission, la **lettre de mission** doit préciser de manière équilibrée les droits et devoirs réciproques du client et du réviseur d'entreprises. Divers manquements ont été constatés à cet égard: absence de description des droits et devoirs du client et du réviseur d'entreprises, absence de conditions générales (y compris les règles applicables en matière de protection des données à caractère personnel) ou absence de signature du client.

48 Article 13, § 1er, alinéa 1er de la loi du 7 décembre 2016.
49 Article 13, § 4 de la loi du 7 décembre 2016.
50 Article 19, § 1er, 8° de la loi du 7 décembre 2016.

CTR CSR

6. SURVEILLANCE

6.1. Traitement des plaintes

6.2. Formation permanente

6.3. Rôle du commissaire en cas de faillite de son client

6.4. Registre public

6.1. Traitement des plaintes

Le Collège instruit les plaintes qui lui sont adressées, à moins qu'elles ne soient manifestement irrecevables. En 2020, 5 des 27 plaintes dont il a été saisi se sont avérées irrecevables.

Les contestations sur les honoraires facturés n'entrent pas dans le champ de compétence du Collège. Le Collège n'intervient pas davantage dans les litiges portant sur le contenu d'un rapport d'expertise judiciaire établi par le réviseur d'entreprises. Le Collège n'a en outre pas pu agir dans 2 dossiers de plainte en raison de la démission du réviseur d'entreprises.

Dans le cadre des **22 plaintes recevables**, le Collège a examiné si le réviseur d'entreprises agissait dans le respect du cadre législatif et normatif applicable.

Il s'est notamment penché sur le cas de réviseurs d'entreprises qui auraient fait obstacle au transfert de dossiers comptables. Même si l'objet de la plainte concernait en premier lieu les activités professionnelles du réviseur d'entreprises en sa qualité d'expert-comptable certifié[51], le Collège était habilité à se prononcer sur cette plainte. En effet, toute personne portant le titre de réviseur d'entreprises est soumise aux dispositions de la loi du 7 décembre 2016 et doit agir en toute indépendance, dans le respect des principes de l'éthique professionnelle.

Toute personne portant le titre de réviseur d'entreprises est soumise aux dispositions de la loi du 7 décembre 2016 et doit agir en toute indépendance, dans le respect des principes de l'éthique professionnelle.

En l'espèce, le Collège a examiné si le réviseur d'entreprises avait posé des actes qui étaient incompatibles soit avec la dignité, la probité ou la délicatesse, soit avec l'indépendance de sa fonction. Il est clair que l'éthique professionnelle ne s'applique pas uniquement lors de l'exercice de missions révisorales. Elle est liée à la fonction de réviseur d'entreprises, indépendamment de la tâche exercée.

Le Collège a également vérifié les travaux d'audit réalisés par un réviseur d'entreprises dans un dossier où le plaignant estimait que le réviseur d'entreprises en question aurait toléré des irrégularités au sein de l'entité contrôlée. Il s'agissait de mouvements illicites constatés au niveau du capital et des primes d'émission et d'une surévaluation des immobilisations financières. L'examen du Collège a révélé que la présentation des immobilisations financières dans les comptes annuels de l'entité contrôlée était correcte. Le réviseur d'entreprises s'était donc acquitté correctement de sa mission.

Cinq (5) plaintes reçues ont amené le secrétaire général à initier une instruction telle que visée à l'article 56, § 1er, de la loi du 7 décembre 2016. Le secrétaire général a constaté dans chacun de ces 5 dossiers de plainte des indices sérieux de l'existence d'une pratique susceptible de donner lieu à l'application d'une mesure administrative ou d'une amende administrative.

51 Un réviseur d'entreprises peut, dans le respect de la loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, exercer les activités professionnelles d'un expert-comptable certifié. Bien entendu, le réviseur d'entreprises doit, dans ce cadre, garantir en tout temps l'exercice indépendant de ses missions.

Dans ce contexte, le Collège s'intéresse particulièrement aux manquements pouvant avoir une incidence sur l'opinion de l'utilisateur des informations financières, aux violations des principes éthiques et aux manquements répétés. C'est ainsi que la prestation de services d'un réviseur d'entreprises agissant à la fois en qualité d'expert-comptable et en qualité de commissaire fait l'objet d'un examen minutieux de la part du secrétaire général.

L'instruction initiée par le secrétaire général a pour objet de vérifier si les faits constatés sont effectivement susceptibles de donner lieu à l'application d'une mesure ou amende administrative ou s'ils peuvent constituer une infraction pénale. Il appartient au Comité du Collège de statuer sur les suites qu'il entend donner au rapport du secrétaire général.

Le Collège s'intéresse particulièrement aux manquements pouvant avoir une incidence sur l'opinion de l'utilisateur des informations financières, aux violations des principes éthiques et aux manquements répétés.

L'instruction ouverte par le secrétaire général à la suite de ces 5 dossiers de plainte n'est à ce jour pas encore clôturée.

Les faits dont le Collège a pris connaissance à la suite de 11 plaintes recevables font actuellement l'objet d'une analyse préparatoire dans laquelle le Collège n'a pas encore pris de décision finale.

Tableau 3: Décision du Collège dans le cadre de 22 plaintes recevables

Décision du Collège	Nombre de dossiers de plainte
Le Collège a jugé que le réviseur d'entreprises concerné n'avait commis aucun manquement	6
L'examen de la plainte a révélé des indices sérieux, lesquels ont donné lieu à l'ouverture d'une instruction visée à l'article 56, § 1er, de la loi du 7 décembre 2016	5
L'analyse préparatoire de la plainte reçue n'est à ce jour pas terminée	11
NOMBRE TOTAL DE PLAINTES RECEVABLES	**22**

6.2. Formation permanente

Un réviseur d'entreprises doit en permanence poursuivre sa formation concernant tous les aspects pertinents de la profession. Cette obligation légale vise à faire en sorte que le réviseur d'entreprises dispose en tout temps des connaissances théoriques nécessaires et des compétences professionnelles adéquates pour exercer sa mission convenablement et dans le respect de l'éthique propre à la profession.

Le législateur a délégué l'organisation de la formation permanente à l'IRE[52]. Le Collège assume la responsabilité finale de la supervision et de l'exécution de cette mission déléguée.

6.2.1. Diligences requises en matière de formation

La Norme de l'IRE du 30 août 2007 relative à la formation permanente énonce les diligences requises des réviseurs d'entreprises en matière de formation. Elles sont reprises schématiquement dans le tableau ci-dessous et forment le cadre référentiel de contrôle pour la période trisannuelle des années 2017-2019[53].

Type d'activité	2017	2018	2019	2017-2019
1. Séminaires et journées d'études organisés par l'IRE/l'ICCI	8 (1)	8 (1)	8 (1)	24 (1)
2. Séminaires et journées d'études organisés par un cabinet de révision (après approbation par l'IRE)				
3. Séminaires et journées d'études organisés par des universités, établissements d'enseignement supérieur, associations ou professionnels de la formation				
4. Préparation de cours, en ce compris la préparation et l'animation des activités IRE, conférences et (5) publications techniques Participation à des congrès Participation à des commissions techniques				
5. Formation individuelle par la lecture et l'étude personnelle Formation individuelle par la formation à distance				
Minimum d'heures de formation de type 1, 2 et 3				**84** (2)
Minimum d'heures de formation	**20** (3)	**20** (3)	**20** (3)	**120** (4)

(1) Un minimum de 8 heures de formation par an, sur une base pluriannuelle de trois ans, doit être suivi auprès de l'IRE[54]. Les heures suivies sont remplies automatiquement dans la base de données tenue par l'IRE en fonction de l'inscription et de la participation aux activités de l'IRE/l'ICCI (assemblée générale, sessions d'informations, rencontres régionales et journées d'études). Seule la participation effective à une des activités comme mentionné ci-dessus de formation IRE/ICCI donne droit à des heures de formation permanente.

(2) Les séminaires et journées d'études sous 1, 2 et 3 doivent représenter au minimum 84 heures sur une base trisannuelle[55].

(3) Le minimum absolu d'heures de formation permanente par an doit être de 20 heures[56].

(4) Une moyenne de 120 heures de formation doit être atteinte sur la base d'une période de trois années[57].

52 Article 41, § 1er de la loi du 7 décembre 2016.

53 Entretemps, l'IRE a actualisé cette norme: https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/formation-permanente. Cette norme entre en vigueur le 1er jour de l'année civile suivant la date de publication au Moniteur belge de l'avis d'approbation par le ministre ayant l'Économie dans ses attributions, à savoir au 1er janvier 2022.

54 Article 5, § 3, 2° de la Norme de l'IRE du 30 août 2007 relative à la formation permanente.

55 Article 5, § 3, 1° de la Norme de l'IRE du 30 août 2007 relative à la formation permanente.

56 Article 1, § 1er de la Norme de l'IRE du 30 août 2007 relative à la formation permanente.

57 Article 1, § 1er de la Norme de l'IRE du 30 août 2007 relative à la formation permanente

(5) Les heures de préparation et d'animation des activités IRE (journée d'études, sessions d'informations et rencontres régionales) et les activités ICCI (séminaires) ainsi que la participation aux commissions et groupes de travail, comités de l'IRE et l'ICCI sont automatiquement enregistrées dès lors que l'activité IRE et ICCI a eu lieu ou que la participation est effective.

6.2.2. Campagne d'évaluation 2017-2019

En 2020, le Collège a effectué un contrôle du respect des obligations en matière de formation permanente pour les années 2017-2019. La campagne d'évaluation a couvert l'ensemble des réviseurs d'entreprises.

Les réviseurs d'entreprises peuvent encoder leurs heures de formation pour l'année N dans la base de données de l'IRE jusqu'au 31 mars de l'année N+1. La campagne d'évaluation pour les années 2017 à 2019 a dès lors pu débuter après le 31 mars 2020.

Pour la campagne d'évaluation 2017-2019, le contrôle du Collège s'est concentré sur:

1. les **formations professionnelles**, à savoir les types de formation 1, 2 et 3 dont le minimum doit s'élever à 84 heures sur une base trisannuelle. Le réviseur d'entreprises doit pouvoir présenter, sur demande du Collège, une attestation de présence à ces formations.

2. les **séminaires et journées d'études organisés par l'IRE/l'ICCI** (type 1) dont le minimum doit s'élever à 8 heures par an, sur une base pluriannuelle de trois ans. Ces heures de formation sont enregistrées par le personnel de l'IRE et non par le réviseur d'entreprises lui-même. Elles font donc l'objet d'un contrôle à la source.

En 2020, le Collège a plus précisément vérifié si, durant la période 2017-2019, les réviseurs d'entreprises sous sa supervision avaient respecté, en termes d'heures de formation, les obligations suivantes:

— une moyenne de 84 heures de formations « professionnelles » (type 1, 2 et 3); et
— une moyenne de 24 heures de formations IRE/ICCI (type 1).

Le Collège a constaté des **irrégularités** en la matière auprès de **101 réviseurs d'entreprises**. Le suivi de ces dossiers est prévu en 2021.

6.3. Rôle du commissaire en cas de faillite de son client

6.3.1. Contrôles thématiques par échantillonnage

Le réviseur d'entreprises joue un rôle important: En exprimant une opinion sur l'image fidèle des informations financières contenues dans les comptes annuels d'une société, le réviseur d'entreprises joue un rôle clé pour assurer l'information correcte aux utilisateurs des comptes annuels.

Le réviseur d'entreprises joue un rôle important en veillant à ce que des informations financières correctes soient fournies au marché. En exprimant une opinion sur l'image fidèle des informations financières contenues dans les comptes annuels d'une société, le réviseur d'entreprises joue un rôle clé pour assurer l'information correcte aux utilisateurs des comptes annuels. A défaut, la confiance des parties intéressées dans les entreprises serait également affaiblie. Ceci est d'autant plus vrai face à des entreprises en difficulté et des parties intéressées qui risquent de perdre leur créance, emploi ou investissement.

En 2019, le Collège a décidé d'organiser des contrôles thématiques par échantillonnage portant sur les travaux d'audit effectués par des commissaires auprès de sociétés déclarées en faillite.

Au cours de l'année 2020, le Collège s'est prononcé sur plusieurs dossiers de faillite.

Il a examiné 32 dossiers relatifs à des clients de réviseurs d'entreprises dont la faillite avait été ouverte au cours des deux derniers trimestres 2019 et du premier trimestre 2020.

Le tableau ci-dessous reproduit les décisions du Collège concernant ces dossiers de faillite.

Tableau 4: Décision du Collège concernant les dossiers de faillite traités en 2020

Décision du Collège	Nombre de dossiers de faillite traités en 2020
Dossiers satisfaisants	12
Dossiers avec recommandations	15
Dossiers avec proposition de rappel à l'ordre	1
Dossiers sans objet[58]	4
TOTAL	**32**

58 Il s'agit par exemple de dossiers de faillite dans lesquels le mandat du commissaire a été interrompu de manière anticipée de sorte que ce dernier n'était plus nommé pendant la période précédant la faillite.

6.3.2. Bonnes pratiques constatées

L'examen des 32 dossiers susvisés a donné lieu aux constatations résumées ci-dessous[59] quant aux bonnes pratiques suivies par les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision dans le cadre de leur mandat de commissaire:

— Le commissaire qui constate, dans l'exercice de sa mission, **des faits graves et concordants susceptibles de compromettre la continuité de l'activité économique de la société**, doit en informer l'organe d'administration par écrit et de manière circonstanciée[60].

— Le commissaire doit **émettre un rapport de carence** si la société ne lui remet pas les pièces nécessaires dans le délai légal et s'il se trouve ainsi dans l'impossibilité de rédiger son rapport de commissaire[61].

6.3.3. Points de préoccupation constatés

L'examen des 32 dossiers susvisés a également révélé que le commissaire omettait trop souvent de se conformer aux obligations importantes suivantes:

— Lorsque le commissaire n'a pas signé de rapport de commissaire, il doit **archiver son dossier d'audit dans un délai raisonnable après la date de faillite de la société**.

Le Collège a constaté que la grande majorité des commissaires n'archivaient pas, à tort, leur dossier d'audit dans un délai raisonnable. Le délai d'archivage légal[62] a été instauré pour faire en sorte que le dossier d'audit ne subisse pas de modifications irrégulières. Même si la faillite l'empêche de rédiger un rapport d'audit, le commissaire doit archiver son dossier d'audit et ce, dans un délai raisonnable après la faillite.

Le délai d'archivage légal a été instauré pour faire en sorte que le dossier d'audit ne subisse pas de modifications irrégulières.

— Le commissaire doit **examiner, évaluer et surveiller les mesures** que la société envisage d'adopter pour assurer la continuité de son activité économique pendant une période minimale de douze mois[63].

Le cas échéant, le commissaire peut communiquer ses constatations au président du tribunal de l'entreprise si, dans le mois suivant sa notification, l'organe d'administration de la société n'a pas réagi, ou s'il estime que les mesures décidées par l'organe d'administration ne sont pas susceptibles d'assurer la continuité de l'activité économique de la société pendant une période minimale de douze mois[64].

59 Cette rubrique n'a pas pour objet de présenter un relevé exhaustif des constatations faites par le Collège, mais souligne les grandes tendances observées afin de mieux expliciter les attentes de ce dernier.

60 Article 3:69, alinéa 1er du CSA.

61 Article 3:74 du CSA: « *Les commissaires rédigent à propos des comptes annuels un rapport écrit et circonstancié. A cet effet, l'organe d'administration de la société leur remet les pièces, un mois ou, dans les sociétés cotées, quarante-cinq jours avant la date prévue pour l'assemblée générale. Si l'organe d'administration reste en défaut de leur remettre ces pièces dans le délai légal visé à l'alinéa 1er, les commissaires émettent un rapport de carence destiné à l'assemblée générale et adressé à l'organe d'administration pour autant qu'ils ne soient pas en mesure de respecter les délais prévus par le présent code en matière de mise à disposition de leur rapport de commissaire* ».

62 Article 17, §§ 1er et 3 de la loi du 7 décembre 2016, ISA 230.14 et ISQC 1.45.

63 ISA 570.

64 Article 3:69 du CSA.

— Le commissaire doit **documenter ses travaux** sur la continuité de la société **de manière circonstanciée et structurée** dans son dossier d'audit[65].

  Le Collège attend du commissaire qu'il étaye par une documentation circonstanciée dans son dossier d'audit le moment auquel il a effectué ses travaux d'audit.

Le Collège a publié ces constatations sur son site internet[66].

6.4. Registre public

Le législateur européen a estimé que, pour protéger les tiers, tous les réviseurs d'entreprises devaient être inscrits dans un registre public, accessible à tout un chacun. Ce registre public est une base de données électronique qui est consultable sur le site internet de l'IRE[67]. Il comprend toutes les informations essentielles concernant les réviseurs d'entreprises, comme par exemple leurs nom, prénom et adresse, l'année de leur prestation de serment et leur numéro d'inscription[68].

Seules les personnes inscrites au registre public sont autorisées à porter le titre de réviseur d'entreprises. Cette inscription leur permet également d'exercer toutes les missions révisorales[69], par ou en vertu de la loi[70].

Le registre public constitue une importante source d'informations pour tous les tiers intéressés qui souhaitent vérifier si une personne déterminée dispose bien de la qualité de réviseur d'entreprises. Ce registre, vu le caractère précis des données qu'il contient, revêt également une grande importance pour le Collège. C'est en effet en s'appuyant sur la base des données du registre public que le Collège exerce ses activités de contrôle.

L'IRE assure la tenue et la mise à jour du registre public[71]. Le Collège assume la responsabilité finale de la supervision et de l'exécution de cette mission déléguée en vertu de la loi[72].

La responsabilité du caractère exact et complet des données figurant dans le registre public repose sur les réviseurs d'entreprises. C'est la raison pour laquelle ils sont obligés d'informer l'IRE aussitôt que possible de toute modification des données qui y sont reprises[73]. Les réviseurs d'entreprises sont par ailleurs tenus de confirmer chaque année à l'IRE que les données du registre public qui les concernent sont complètes et à jour[74].

65 Article 17 de la loi du 7 décembre 2016 et ISA 230.

66 Campagne de contrôle dans le cadre de faillites ouvertes au cours du second semestre 2019 et du premier trimestre 2020 – principales constatations – synthèse des bonnes et mauvaises pratiques, 4 mars 2021, https://www.fsma.be/sites/default/files/public/content/CTRCSR/2021-03-04_synthese_campagnedecontrole_faillites_fr.pdf.

67 Article 17, § 1er de l'arrêté royal du 21 juillet 2017. Le registre est consultable sur https://www.ibr-ire.be/fr/registre-public/belgique/reviseurs-d-entreprises.

68 Articles 12 à 16 de l'arrêté royal du 21 juillet 2017.

69 Les missions révisorales englobent toutes les missions, y compris les missions de contrôle légal des comptes, qui ont pour objet de donner une opinion d'expert sur le caractère fidèle et sincère des comptes annuels, d'un état financier intermédiaire, d'une évaluation ou d'une autre information économique et financière fournie par une entité ou une institution. Sont également incluses dans cette notion l'analyse et l'explication des informations économiques et financières à l'attention des membres du conseil d'entreprise.

70 Article 11, § 1er, alinéa 1er de la loi du 7 décembre 2016.

71 Article 10, § 1er, alinéa 1er de la loi du 7 décembre 2016.

72 Article 41, § 1er, alinéa 2 de la loi du 7 décembre 2016.

73 Article 10, § 1er, alinéa 2 de la loi du 7 décembre 2016.

74 Article 17, § 3 de l'arrêté royal du 21 juillet 2017.

Cette obligation s'applique tant au réviseur d'entreprises personne physique[75] qu'au cabinet de révision[76], indépendamment de la question de savoir si le réviseur d'entreprises personne physique dispose du statut de réviseur d'entreprises temporairement empêché[77].

En 2020, le Collège a examiné dans quelle mesure les réviseurs d'entreprises se conformaient à cette obligation de confirmation annuelle.

Le Collège a constaté que 134 réviseurs d'entreprises avaient omis en 2020 de confirmer à l'IRE que leurs données figurant dans le registre public étaient complètes et à jour.

Ce sont surtout les réviseurs d'entreprises personnes morales qui ont failli à cette obligation (107). Un petit nombre seulement de réviseurs d'entreprises personnes physiques (27) ont failli à leur obligation de confirmation annuelle à l'égard de l'IRE.

Le Collège a imposé un délai de redressement à chacun de ces réviseurs d'entreprises, leur enjoignant de se conformer, dans ce délai, à leur obligation de confirmation. Tous les réviseurs d'entreprises n'ont pas observé strictement le délai imposé par le Collège, ce que l'on peut déplorer, mais 133 d'entre eux ont donné suite à la mesure imposée et se sont acquittés de leur obligation de confirmation.

75 Inscrit au registre public sous un numéro A.

76 Inscrit au registre public sous un numéro B.

77 Article 30 de la loi du 7 décembre 2016.

CTR CSR

7. PRÉVENTION DU BLANCHIMENT DE CAPITAUX ET DU FINANCEMENT DU TERRORISME

7.1. Contrôles sur site auprès de réviseurs d'entreprises et cabinets de révision non-EIP

7.2. Contrôles hors site auprès de tous les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision actifs

7.3. Évaluation par le Conseil de l'Union européenne de la transposition de la quatrième directive BC/FT en droit belge

C'est dans l'intérêt général que le Collège livre, de concert avec des autorités de contrôle nationales et internationales, une lutte contre les pratiques de BC/FT. Cette lutte comporte deux grands volets:

— le volet répressif, qui vise les pratiques de BC/FT passibles de sanctions prévues par le Code pénal; et
— le volet préventif, qui repose sur la loi du 18 septembre 2017. Le Collège a été désigné comme l'autorité belge compétente[78] pour contrôler le respect des mesures anti-BC/FT auprès des réviseurs d'entreprises et cabinets de révision soumis à sa supervision.

Le Collège effectue des contrôles au niveau de l'organisation du cabinet de révision et au niveau des missions d'audit réalisées. Il examine, d'une part, si le cabinet de révision a mis en place une organisation conforme à la loi du 18 septembre 2017 et vérifie, d'autre part, si le réviseur d'entreprises mène ses missions d'audit en appliquant effectivement la législation.

L'approche de supervision adoptée par le Collège se traduit par l'exercice de:

— **contrôles sur site** auprès de réviseurs d'entreprises et cabinets de révision non-EIP;
— **contrôles hors site** auprès de tous les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision actifs; et
— **contrôles de qualité** auprès de réviseurs d'entreprises et cabinets de révision EIP, comme expliqué plus haut dans le présent rapport annuel[79].

7.1. Contrôles sur site auprès de réviseurs d'entreprises et cabinets de révision non-EIP

Un contrôle sur site équivaut à une inspection sur place.

La sélection des réviseurs d'entreprises et cabinets de révision qui ont fait l'objet du cycle de contrôles sur site est opérée sur la base d'un modèle de risque que le Collège a développé lors de la mise en œuvre du questionnaire BC/FT périodique[80]. Ce modèle de risque procède à une pondération du risque inhérent et établit un score de gestion du risque, pour ensuite attribuer à chaque réviseur d'entreprises un score de risque BC/FT global.

Le Collège a sélectionné 20 réviseurs d'entreprises et cabinets de révision non-EIP pour un contrôle sur site:

— les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision non-EIP présentant le score de risque global le plus élevé (10);
— les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision non-EIP présentant le score de gestion du risque le plus élevé (5); et
— un échantillon composé de manière aléatoire de 5 réviseurs d'entreprises et cabinets de révision non-EIP.

En 2020, le Collège s'est prononcé dans 10 de ces dossiers d'inspection.

78 Article 85, § 1er, 6° de la loi du 18 septembre 2017.

79 Voir la section « Contrôles de qualité menés auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision EIP » du présent rapport annuel.

80 Sur la base de l'analyse sectorielle des risques qu'il avait effectuée en 2018 et sur la base des réponses apportées par les réviseurs d'entreprises au questionnaire périodique d'évaluation des risques de BC/FT, le Collège a développé une méthodologie permettant de traiter des informations utiles et nécessaires afin d'attribuer un score de risque à chaque réviseur d'entreprises.

Les résultats de ces contrôles montrent qu'un certain nombre de manquements au cadre légal sont récurrents au travers des dossiers. Le Collège a constaté 82 manquements relatifs à 46 articles de loi et à 18 ensembles d'articles de loi.

Les principales constatations du Collège portent sur les points suivants:

— L'**organisation et le contrôle interne du cabinet de révision non-EIP**. Les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision doivent définir et mettre en application des politiques, des procédures et des mesures de contrôle interne BC/FT efficaces et proportionnées à leur nature et à leur taille (article 8 de la loi du 18 septembre 2017)[81]. Les manquements constatés par le Collège concernent entre autres:

  — des procédures insuffisantes sur le plan des embargos financiers et de la formation du personnel;
  — l'absence ou l'insuffisance de procédures concernant la conservation et la destruction des données[82]; et
  — la mise en œuvre tardive de procédures adéquates au regard du cadre législatif actuel;

— La **désignation formelle de la personne responsable au plus haut niveau et de l'AMLCO** conformément à l'article 9 de la loi du 18 septembre 2017;

— Le **suivi des formations nécessaires** conformément à l'article 11 de la loi du 18 septembre 2017;

— L'**établissement d'une évaluation globale des risques adéquate** qui prend en considération tous les éléments visés à l'article 16 de la loi du 18 septembre 2017. Le Collège a mis au point l'outil « Mon évaluation globale des risques », composé d'un tableau et d'un guide pratique[83]. Le réviseur d'entreprises ou cabinet de révision qui souhaite utiliser le tableau doit l'adapter aux particularités de son activité. L'évaluation globale des risques est un exercice spécifiquement lié à la nature des activités du réviseur d'entreprises ou cabinet de révision et à leur ampleur;

Le Collège a mis au point l'outil « Mon évaluation globale des risques ».

— La **réalisation (en temps voulu) d'une évaluation individuelle des risques** conformément à l'article 19 de la loi du 18 septembre 2017. Cette évaluation individuelle des risques doit tenir compte de l'évaluation globale des risques et déboucher sur une classification des risques liés à la clientèle et sur l'adoption à son égard de mesures de vigilance adéquates;

— L'**évaluation (en temps voulu) de la nature envisagée de la relation d'affaires ou de l'opération occasionnelle, ainsi que l'identification et la vérification (en temps voulu) de l'identité des clients, mandataires et bénéficiaires effectifs** conformément à l'article 19 de la loi du 18 septembre 2017;

— La **détermination (en temps voulu) de la qualité de personne politiquement exposée parmi les clients, mandataires et bénéficiaires effectifs** conformément à l'article 34 de la loi du 18 septembre 2017. Il ressort des dossiers d'audit examinés que certains réviseurs d'entreprises et cabinets de révision ne peuvent expliquer qu'oralement s'il est question ou non de personnes politiquement exposées, faute de procédures adéquates pour effectuer cette recherche. Ces explications orales ne sont pas suffisantes pour le Collège. Le cabinet de révision doit établir et mettre en œuvre une procédure adéquate. Dans ce contexte, le Collège souligne également l'importance de documenter la vérification effectuée et d'en tirer des enseignements en termes de vigilance. Le Collège évalue

81 Vu la nature de cet article, il y est fait référence à titre supplémentaire dans plusieurs des manquements énumérés dans la suite du texte.

82 Articles 60 à 65 de la loi du 18 septembre 2017.

83 Le tableau concernant l'évaluation globale des risques de BC/FT et le guide pratique sont consultables sur le site web du Collège via le lien https://www.fsma.be/fr/circulaires-et-communications.

certes l'approche adoptée en tenant compte de la taille du cabinet de révision et du nombre de clients, mais une documentation minimale est requise;

— L'**établissement du rapport d'activité**[84]. Quelle que soit la taille de l'organisation, les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision doivent tenir ces rapports d'activité à la disposition des autorités de contrôle et les leur transmettre si elles en font la demande. La nouvelle norme BC/FT[85] de l'IRE est entrée en vigueur le 2 juin 2020.

7.2. Contrôles hors site auprès de tous les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision actifs

Le Collège a effectué ses contrôles hors site sur la base des réponses que 1.430 réviseurs d'entreprises et cabinets de révision avaient fournies à son questionnaire BC/FT[86] périodique. 263 réviseurs d'entreprise et cabinets de révision ont déclaré exercer des activités. Le Collège a ensuite identifié les manquements au regard des dispositions légales.

Sur ces 263 réviseurs d'entreprises et cabinets de révision actifs, 58 se sont avérés ne pas être en ordre. Le Collège leur a imposé une mesure de redressement[87]. Les manquements décelés sont énumérés ci-dessous par ordre d'importance du nombre d'infractions constatées[88]:

— Pas de **désignation formelle d'une personne responsable au plus haut niveau** conformément à l'article 9 de la loi du 18 septembre 2017. Cette obligation s'applique également aux cabinets de révision de taille limitée. Le Collège a constaté ce manquement auprès de **46** reviseurs d'entreprises et cabinets de révision;

— Pas de **classification des risques du client après la réalisation de l'évaluation individuelle des risques** conformément à l'article 19 de la loi du 18 septembre 2017. Le Collège a constaté ce manquement auprès de **26** réviseurs d'entreprises et cabinets de révision;

— Pas d'**élaboration de procédures visant à détecter les opérations atypiques** conformément à l'article 35 de la loi du 18 septembre 2017. Le Collège a constaté ce manquement auprès de **26** réviseurs d'entreprises et cabinets de révision;

— Pas de **vérification de l'identité des clients, mandataires et bénéficiaires effectifs** conformément aux articles 21, 22 et 23 de la loi du 18 septembre 2017. Le Collège a constaté ce manquement auprès de **3** réviseurs d'entreprises et cabinets de révision;

— Pas d'**évaluation globale des risques** conformément à l'article 16 de la loi du 18 septembre 2017. Le Collège a constaté ce manquement auprès d'**1** réviseur d'entreprises ou cabinet de révision;

84 Au moment du contrôle du Collège, la norme de l'IRE du 4 février 2011 relative à l'application de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme était d'application. Cette norme a été remplacée, à compter du 2 juin 2020, par la Norme relative à l'application de la loi du 18 septembre 2017.

85 Norme relative à l'application de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/norme-detail-page/antiblanchiment.

86 Ces informations devaient parvenir au Collège pour le 15 décembre 2018 au plus tard.

87 Les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision faisant l'objet d'une inspection sur place n'ont pas été retenus pour cette approche du contrôle.

88 Un réviseur d'entreprises ou cabinet de révision peut avoir commis plusieurs des infractions mentionnées.

— Pas d'**identification de la nature de la relation d'affaires** conformément aux articles 34 et 35 de la loi du 18 septembre 2017. Le Collège a constaté ce manquement auprès d'**1** réviseur d'entreprises ou cabinet de révision.

La mesure de redressement imposée par le Collège enjoignait aux réviseurs d'entreprises et cabinets de révision concernés de se conformer au cadre légal dans un délai de 4 mois.

La plupart (93 %) des réviseurs d'entreprises et cabinets de révision se sont avérés en règle à l'expiration de ce délai. Le Collège a examiné les pièces justificatives qu'ils lui avaient transmises pour juger s'ils avaient bien remédié aux manquements constatés. Le Collège a accordé un délai supplémentaire à quelques cabinets de révision pour qu'ils se mettent en règle.

Le Collège a clôturé ce programme de contrôle en 2020 sur des résultats satisfaisants.

7.3. Évaluation par le Conseil de l'Union européenne de la transposition de la quatrième directive BC/FT en droit belge

Les pratiques de BC/FT se présentent sous différentes formes et ne cessent de se développer. L'exercice de ces pratiques illégales ne se limite pas à un territoire géographique bien déterminé. Le Collège a été désigné par le législateur pour surveiller l'application de la loi du 18 septembre 2017 par les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision belges[89].

Le GAFI, créé en 1989, est un organisme intergouvernemental qui lutte contre le BC/FT et autres pratiques menaçant l'intégrité du système financier international. Il a établi 40 recommandations qui ont été érigées au rang de norme internationale dans la lutte contre le BC/FT.

L'UE veille notamment à ce que les États membres appliquent les recommandations du GAFI. Elle établit à cet effet des directives que les États membres doivent ensuite transposer dans leur législation nationale. C'est ainsi qu'a été promulguée la loi du 18 septembre 2017, qui assure la transposition en droit belge de la quatrième directive BC/FT.

Aux termes de l'article 65 de la quatrième directive BC/FT, la Commission élabore au plus tard le 11 janvier 2022, et tous les trois ans ensuite, un rapport portant sur la mise en œuvre de cette directive au sein de l'UE. En vue de la rédaction de ce rapport, le Conseil de l'Union européenne évalue dans chaque État membre le degré de transposition effective de la quatrième directive BC/FT.

L'évaluation de la Belgique était initialement prévue en 2020. En raison de la pandémie de Covid-19, le Conseil de l'Union européenne a décidé, pour des raisons de sécurité, de reporter cette évaluation à 2021.

Le Collège prend part à cette évaluation en tant qu'autorité belge chargée de la supervision des réviseurs d'entreprises.

89 Article 85, § 1er, 6° de la loi du 18 septembre 2017.

CTR CSR

8. SUPERVISION DU MARCHÉ

8.1. Commission européenne – Rapport sur l'évolution entre 2015 et 2018 du marché européen de la fourniture de services de contrôle légal des comptes aux EIP

8.2. CEAOB – EIP - Rapport sur l'application par les comités d'audit des prescriptions du règlement (UE) n° 537/2014 et de la directive 2006/43/CE

Le marché européen des services de contrôle légal des comptes fournis aux EIP évolue sans cesse. Il est essentiel que les autorités des différents États membres travaillent de concert pour parvenir à instaurer une pratique uniforme et de qualité de la profession partout dans l'Union européenne.

Le règlement européen n° 537/2014 prévoit que les États membres désignent les autorités compétentes chargées de veiller à ce qu'il soit respecté et appliqué[90]. L'article 32 de la loi du 7 décembre 2016 désigne le Collège en tant qu'autorité belge compétente.

8.1. Commission européenne – Rapport sur l'évolution entre 2015 et 2018 du marché européen de la fourniture de services de contrôle légal des comptes aux EIP

L'article 27 du règlement (UE) n° 537/2014 régit un suivi régulier de l'évolution du marché européen de la fourniture de services de contrôle légal des comptes aux EIP. Toutes les autorités compétentes et le réseau européen de la concurrence doivent à cet effet élaborer au moins tous les trois ans un rapport sur l'évolution du marché, qu'ils soumettent au CEAOB, à l'ESMA, à l'EBA, à l'EIOPA et à la Commission.

En application de cette disposition, la Commission a remis le 28 janvier 2021 un rapport[91] sur l'évolution du marché européen des services de contrôle des comptes aux EIP entre 2015 et 2018. Le Collège a publié sur son site internet les principales évolutions rapportées par la Commission[92], et en particulier les suivantes:

Marché largement dominé par les *Big Four*

La Commission constate que le marché est resté très concentré au cours de la période 2015 – 2018. Dans la plupart des États membres, les *Big Four* dominent toujours le marché du contrôle légal des comptes d'EIP.

La Commission continue de suivre la concentration du marché, en coopération avec les autorités nationales compétentes et le CEAOB.

La position dominante des Big Four pourrait influer l'indépendance de ces cabinets de révision ainsi que la qualité d'exécution de leurs missions d'audit. La Commission continue donc de suivre la concentration du marché, en coopération avec les autorités nationales compétentes et le CEAOB. Elle étudie également la manière dont certaines mesures, comme l'exigence de rotation, l'interdiction de certains services non-audit et le plafonnement de ceux qui sont autorisés, influencent la concurrence sur le marché.

90 Article 20 du règlement (UE) n° 537/2014.

91 Rapport de la Commission au Parlement Européen, au Conseil, à la Banque Centrale Européenne et au Comité Européen du risque systémique sur l'évolution du marché de l'UE des services de contrôle légal des comptes aux entités d'intérêt public, établi conformément à l'article 27 du Règlement (UE) n° 537/2014, 28 janvier 2021, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0029&from=NL.

92 Commission européenne – Rapport sur l'évolution entre 2015 et 2018 du marché européen de la fourniture de services de contrôle légal des comptes aux EIP, 3 mars 2021, https://www.fsma.be/sites/default/files/legacy/content/CTRCSR/2021-03-03_communication_rapport_ce_evolutions_marche_eip_fr.pdf.

Nécessité de mettre en place une évaluation uniforme des lacunes qualitatives

Les lacunes qualitatives qui reviennent le plus dans les cabinets de révision EIP sur le marché européen sont:

— les lacunes dans les systèmes internes de contrôle qualité des cabinets de révision;
— le manque de surveillance *(monitoring)*, ou une surveillance inadaptée, des entités contrôlées à haut risque; et
— le manque d'éléments probants et de documents d'audit.

Le Collège note les mêmes lacunes sur le marché belge.

Pour améliorer la qualité des évaluations, la Commission vise à ce que les différentes autorités nationales adoptent une approche uniforme des mesures de surveillance. Elle collabore à cet effet avec le CEAOB.

Approches divergentes en matière d'évaluation du travail des comités d'audit

Vu la diversité des méthodes de suivi des comités d'audit adoptées par les différentes autorités compétentes, la Commission n'est pas en mesure de formuler une évaluation générale du travail des comités d'audit. Il est ardu de formuler une conclusion objective dès lors que la plupart des informations s'appuient sur une auto-évaluation réalisée par les comités d'audit[93].

À cet égard, la Commission va réfléchir à la manière dont les autorités nationales compétentes pourraient améliorer leur capacité à superviser les comités d'audit. Elle va également étudier comment renforcer le rôle indépendant des comités d'audit dans le processus de sélection et la supervision du commissaire.

8.2. CEAOB – EIP - Rapport sur l'application par les comités d'audit des prescriptions du règlement (UE) n° 537/2014 et de la directive 2006/43/CE

Le CEAOB a publié fin 2020 une analyse[94] de l'application des règles européennes visant les comités d'audit. Il s'est intéressé au respect des prescriptions du règlement (UE) n° 537/20142 et de la directive 2006/43/CE.

L'analyse du CEAOB s'inscrit dans le suivi régulier du marché européen de la fourniture de services de contrôle légal des comptes aux EIP prévu par l'article 27 du règlement (UE) n° 537/2014.

93 Il s'agit du questionnaire du CEAOB, développé en 2019, sur lequel repose le rapport du CEAOB du 18 décembre 2020, intitulé *CEAOB Analysis on Audit Committee indicators collected as part of the 2nd Market Monitoring report* et consultable à l'adresse https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/ceaob-audit-committee-analysis-2020_en.pdf.

94 *CEAOB Analysis on Audit committee indicators collected as part of the 2nd market monitoring report*, 18 december 2020, https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/ceaob-audit-committee-analysis-2020_en.pdf.

L'enquête menée par le CEAOB auprès des comités d'audit européens a permis de récolter 1.695 réponses venant de 26 États membres de l'UE. Le Collège a pris part à cet exercice et a soumis le questionnaire aux comités d'audit d'EIP belges en 2019. Sur 179 comités d'audit interrogés, 68 (soit 38 %) ont répondu à l'enquête[95].

Pour l'interprétation des résultats, il convient de souligner que ceux-ci sont basés sur une auto-évaluation des comités d'audit participants[96].

Il ressort en général du rapport que les comités d'audit et les commissaires observent dans une large mesure les prescriptions européennes. Ainsi, la grande majorité des comités d'audit contrôle les honoraires du commissaire.

Dans une série de domaines, des éléments laissent penser que les comités d'audit ne respectent pas les prescriptions ou ne comprennent pas comment les appliquer. Tel est le cas du suivi par le comité d'audit de l'indépendance du commissaire, ainsi que du rôle du comité d'audit dans le processus de sélection d'un nouveau commissaire.

Le Collège souhaite faire part ci-dessous de constatations intéressantes découlant de l'analyse menée[97].

— La directive 2006/43/CE, telle que modifiée par la directive 2014/56/UE, prévoit que les membres du comité d'audit soient en majorité indépendants de l'EIP. Le législateur belge n'a pas transposé cette disposition. Faisant abstraction de lois sectorielles spécifiques[98], la loi belge prévoit qu'un membre au moins du comité d'audit doit être un administrateur indépendant. L'analyse réalisée par le Collège montre toutefois que 90 % des comités d'audit d'EIP belges sont en majorité composés de membres indépendants. Le secteur dépasse ainsi les exigences fixées par le législateur belge[99]. Ce résultat pourrait être lié au Code belge de gouvernance d'entreprise 2009 qui prescrit que la majorité au moins des membres du comité d'audit soient indépendants.

— Rejoignant l'analyse du Collège, le rapport du CEAOB fait apparaître que 8 % des comités d'audit européens ont déclaré que leurs membres n'étaient majoritairement pas indépendants de l'entité contrôlée. Selon le CEAOB, cela pourrait s'expliquer par le fait que les comités d'audit peuvent se prévaloir d'exemptions prévues par la législation locale, mais ces données pourraient aussi révéler un non-respect des obligations légales.

— 90 % des comités d'audit d'EIP belges et 96 % des comités d'audit européens suivent activement le montant des honoraires versés au commissaire. L'objectif est de veiller à ce que les honoraires versés à une EIP pour des services non-audit autorisés ne dépassent pas 70 % des honoraires d'audit. Le comité d'audit contribue de cette manière à garantir l'indépendance du commissaire.

— S'agissant de l'indépendance du commissaire, 95 % des comités d'audit européens et 97 % des comités d'audit d'EIP belges ont reçu la déclaration d'indépendance écrite. Ce document est légalement obligatoire et vient confirmer que le commissaire, le cabinet de révision et ses associés, ainsi que les membres des instances dirigeantes et les gestionnaires qui effectuent le contrôle légal des comptes sont indépendants vis-à-vis de l'entité contrôlée.

95 Les données ne reflètent donc que les réponses des comités d'audit ayant pris part à l'enquête, dont ni l'exactitude ni l'exhaustivité n'ont été vérifiées. Les comités d'audit étaient libres de répondre ou non aux questions. Compte tenu du nombre limité de questionnaires remplis, la représentativité de ces données par rapport à l'ensemble du secteur des EIP n'est pas assurée.

96 Par « comités d'audit d'EIP belges », il faut entendre dans la présente communication les comités d'audit ayant participé à l'enquête.

97 Cette analyse est consultable sur le site web du Collège: https://www.fsma.be/sites/default/files/legacy/content/CTRCSR/2021-03-03_communication_ceaob_rapport_fr.pdf.

98 Surtout dans le secteur banques et assurances.

99 Il se peut aussi que les comités d'audit les plus respectueux des règles aient été plus enclins à participer à l'enquête.

— Seuls 76 % des comités d'audit européens ont discuté avec le commissaire des risques pesant sur son indépendance et des mesures de sauvegarde appliquées pour atténuer ces risques. En Belgique, seuls 48 comités d'audit sur les 68 répondants, soit 71 %, l'ont fait.

— Dans environ la moitié (respectivement 54 % et 49 %) des EIP européennes et belges concernées par le questionnaire, le commissaire fournit des services non-audit en sus de sa mission de contrôle légal des comptes. Tous les comités d'audit d'EIP belges ont par ailleurs déclaré avoir étudié les propositions de prestation de services non-audit formulées par le commissaire. Il ressort du rapport du CEAOB que 92 % des comités d'audit européens[100] ont analysé les propositions de prestation de services non-audit émises par leur commissaire avant que celui-ci les fournisse. Le fait que 8 % des comités d'audit européens ne l'aient pas fait peut indiquer un non-respect de la législation ou résulter de la pratique consistant à approuver les services non-audit de façon globale et sans analyser des projets concrets. Quelle que soit la raison pour laquelle les propositions de prestation de services non-audit n'ont pas été analysées, les comités d'audit n'en sont pas pour autant dispensés de leurs obligations en matière d'approbation de services non-audit afin de prévenir tout risque pour l'indépendance du commissaire.

— Les règles relatives au rôle du comité d'audit dans le processus de sélection d'un nouveau commissaire mériteraient d'être mieux respectées. À la question de savoir si le comité d'audit avait présenté au moins deux candidats au mandat dans sa recommandation à l'organe d'administration ou de surveillance, seuls 58 % des comités d'audit européens ont répondu que tel avait été le cas. C'est le cas pour moins de la moitié (47 %) des comités d'audit d'EIP belges. L'absence de candidats adéquats sur le marché ou le manque de concurrence sur le marché de l'audit pourraient constituer des circonstances atténuantes.

— Le processus de sélection d'un nouveau commissaire ne peut empêcher des cabinets de révision ayant une part de marché faible[101] d'y participer. Un peu plus de la moitié seulement (respectivement 56 % et 52 %) des comités d'audit européens et belges ont respecté cette obligation. Ceci pourrait trahir un niveau élevé d'infraction à la législation européenne ou une méconnaissance de ladite réglementation. Le fait de permettre à tout cabinet de révision de prendre part au processus de sélection pourrait favoriser l'émergence d'une plus grande concurrence sur le marché de l'audit. Le Collège publie sur son site internet[102] une liste des cabinets de révision effectuant le contrôle légal des comptes d'EIP. Les cabinets ayant une part de marché faible y sont indiqués.

L'enquête datant de 2019, les résultats de l'analyse du CEAOB et du Collège ne tiennent pas compte du nouveau Code belge de gouvernance d'entreprise 2020[103]. Ce dernier édicte dix principes de bonne gouvernance que toutes les sociétés cotées belges sont tenues d'appliquer depuis le 1er janvier 2020.

100 100 pour cent en Belgique.

101 Soit, pour être plus précis, les cabinets dont les honoraires reçus d'EIP dans l'État membre concerné représentaient moins de 15 pour cent du total des honoraires d'audit perçus au cours de l'exercice précédent.

102 Conformément à l'article 16, paragraphe 3 du règlement (UE) n° 537/2014, le Collège publie une liste des cabinets de révision effectuant le contrôle légal des comptes d'EIP: https://www.fsma.be/fr/liste-des-cabinets-de-revision-eip.

103 L'arrêté royal du 12 mai 2019 portant désignation du code de gouvernement d'entreprise à respecter par les sociétés cotées impose aux sociétés cotées belges de désigner le Code belge de gouvernance d'entreprise 2020 comme code de référence au sens de l'article 3:6, § 2 du CSA.

CTR
CSR

9. DÉFIS POUR 2021

9.1. Covid-19
9.2. Brexit

9.1. Covid-19

La pandémie et les mesures prises par les différentes autorités pour y faire face ont indubitablement eu un impact sur les travaux des réviseurs d'entreprises et sur les activités de contrôle du Collège.

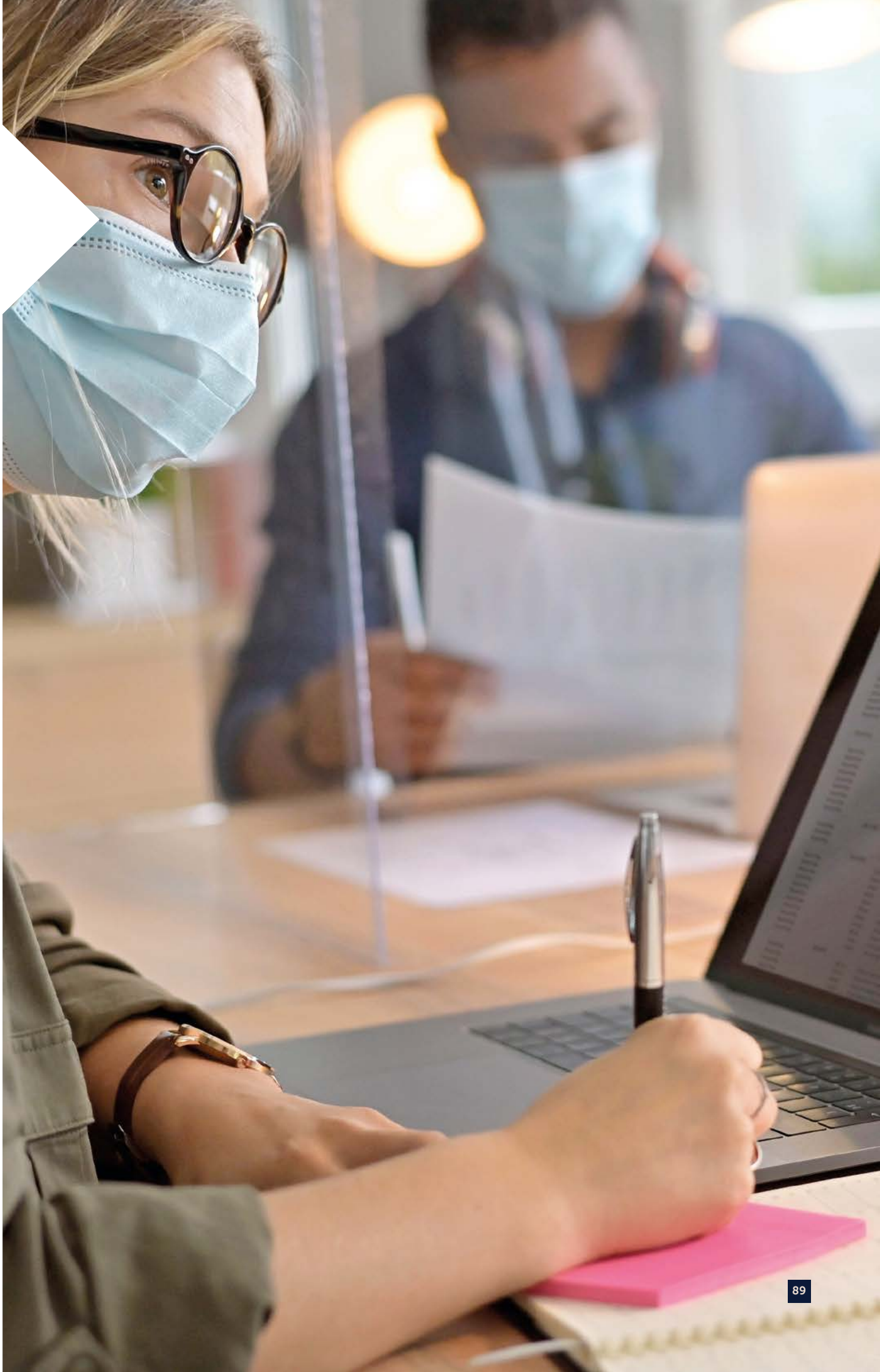
La pandémie contraint les réviseurs d'entreprises à prêter une attention particulière à des risques supplémentaires ou différents lors de l'audit de l'exercice 2020. L'avis 2020/03 du Conseil de l'IRE sur l'impact du Covid-19 sur l'audit de l'exercice 2020 attire leur attention sur quelques points d'action.

Dans sa supervision, le Collège tiendra compte des circonstances dans lesquelles les réviseurs d'entreprises ont mené leurs activités. Si la pandémie influe sur les travaux du réviseur d'entreprises, elle ne peut en revanche porter préjudice à la qualité des services fournis. Les parties tierces, telles que les investisseurs, les travailleurs, les créanciers et les actionnaires, doivent en effet pouvoir se fier aux rapports que le réviseur d'entreprises établit.

La manière dont le Collège en tient compte sera en tout cas reflétée dans son programme de travail annuel et dans les guides pour les contrôles de qualité 2021.

9.2. Brexit

Durant le second semestre 2021, le Collège évaluera l'impact du Brexit afin de déterminer si des actions sont requises après le 31 décembre 2020. Le Collège contribuera comme conseiller technique à la rédaction d'un arrêté royal relatif aux auditeurs de pays tiers.



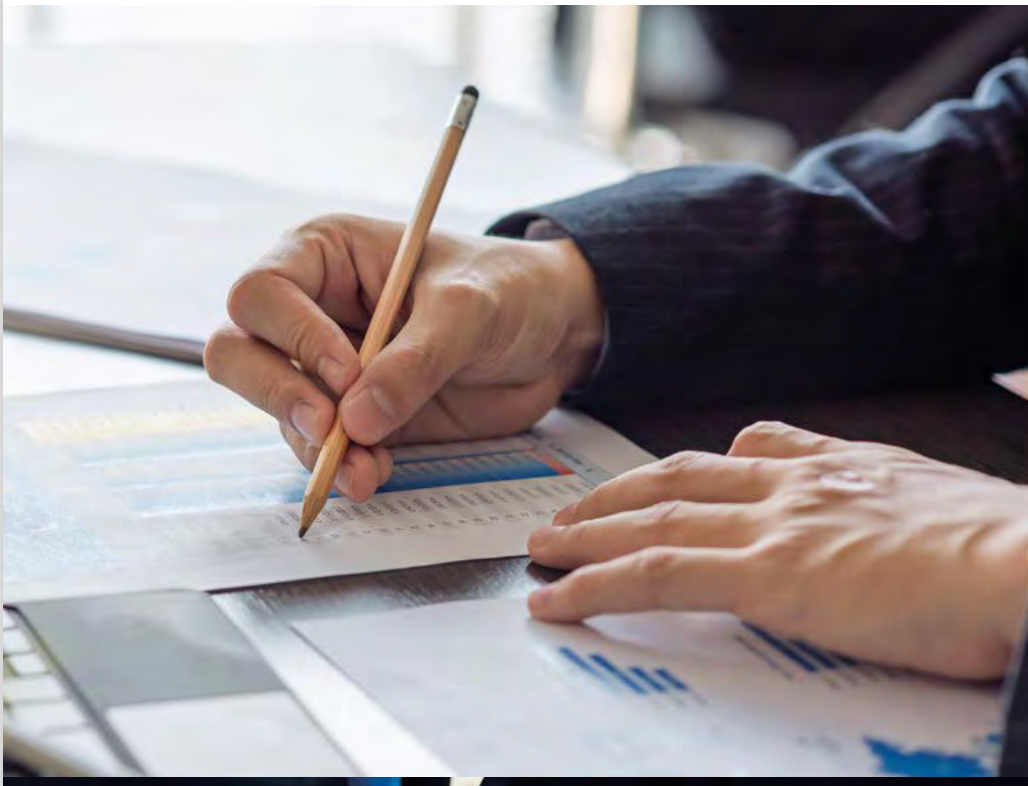
CTR
CSR

10. LISTE DE SIGLES ET ABRÉVIATIONS

Assemblée consultative	Assemblée consultative pour la supervision publique de la profession des réviseurs d'entreprises, telle que visée à l'article 63 de la loi du 7 décembre 2016
BC/FT	Blanchiment de capitaux et financement du terrorisme
Big Four	Les quatre plus grands cabinets de révision, à savoir Pricewaterhouse-Coopers, Deloitte, KPMG et ERNST & YOUNG
BNB	Banque nationale de Belgique
CEAOB	*Committee of European Auditing Oversight Bodies* ou Comité européen des organes de supervision de l'audit tel que visé à l'article 30 du règlement (UE) n° 537/2014
Collège	Collège de supervision des réviseurs d'entreprises, établi par l'article 32 de la loi du 7 décembre 2016
Commission	Commission européenne
Commission des sanctions	Commission des sanctions de la FSMA telle que visée à l'article 47 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers
CSA	Code des sociétés et des associations; http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=fr&la=F&cn=2019032309&table_name=loi
CSPE	Conseil supérieur des professions économiques, établi par l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales
CTIF	Cellule de traitement des informations financières
Directive 2006/43/CE	Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil - Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE: http://data.europa.eu/eli/dir/2006/43/oj
EBA	*European Banking Authority* – Autorité bancaire européenne
ECN	*European Competition Network* – Réseau européen de la concurrence
EEE	Espace économique européen
EIOPA	*European Insurance and Occupational Pensions Authority* – Autorité européenne des assurances et des pensions professionnelles
EIP	Entités d'intérêt public, définies à l'article 1:12 du CSA comme étant « *les sociétés cotées dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats se rapportant à ces actions sont admis aux négociations sur un marché réglementé, les sociétés dont les valeurs mobilières visées à l'article 2, 31°, b) et c), de la loi du 2 août 2002 sur la surveillance du secteur financier et les services financiers, sont admis aux négociations sur un marché réglementé, les établissements de crédit, les entreprises d'assurance ou de réassurance, les organismes de liquidation et les organismes assimilés à des organismes de liquidation* »
EQCR	*Engagement Quality Control Review* – Revue de contrôle qualité de missions
ESEF	*European single electronic format* - Format d'information électronique unique européen
ESMA	*European Securities and Markets Authority* – Autorité européenne des marches financiers
ESRB	*European Systemic Risk Board* – Comité européen du risque systémique
FATF	*Financial Action Task Force*

FSMA	*Financial Services and Markets Authority* – Autorité des services et marchés financiers
ICCI	Centre d'information du révisorat d'entreprises
IFIAR	*International Forum of Independent Audit Regulation*
IRE	Institut des réviseurs d'entreprises
ISA	*International Standards on Auditing*
ISQC 1	*International Standard on Quality Control 1*
ITAA	*Institute for Tax advisors and Accountants* - Institut des conseillers fiscaux et des experts-comptable
Loi du 18 septembre 2017	Loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces; https://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=fr&la=F&cn=2017091806&table_name=loi
Loi du 7 décembre 2016	Loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises; http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=fr&la=F&cn=2016120702&table_name=loi
non-EIP	Entités autres que d'intérêt public
Norme formation permanente	Norme de l'IRE du 30 août 2007 relative à la formation permanente
PCAOB	*Public Company Accounting Oversight Board*
Quatrième directive BC/FT	Directive (UE) 2015/849 du Parlement Européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme - Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=CELEX%3A32015L0849
Règlement (UE) n° 537/2014	Règlement (UE) n ° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public - Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE: https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2014/537/oj
Réviseur d'entreprises et cabinet de révision EIP	Réviseur d'entreprises et cabinet de révision effectuant le contrôle d'une ou plusieurs EIP dépassant, sur une base individuelle, plus d'un des critères visés à l'article 1:26, § 1er, du CSA
Réviseur d'entreprises et cabinet de révision non-EIP	Réviseur d'entreprises et cabinet de révision n'effectuant le contrôle d'aucune EIP dépassant, sur une base individuelle, plus d'un des critères visés à l'article 1:26, § 1er, du CSA
SPF Economie	Service public fédéral Economie, PME, Classes moyennes et Energie

Editeur responsable:
Ann De Roeck, Rue du Congrès 12-14, 1000 Bruxelles
Photographie: Christophe Vander Eecken, Adobe Stock
Mise en page: Gramma nv
Impression: Bredero Graphics



CTR
CSR

WWW.CTR-CSR.BE