

L'importance et les quatre caractéristiques d'un dossier d'audit bien documenté

Introduction

La présente communication traite des obligations légales relatives au dossier d'audit. Le Collège constate régulièrement que le réviseur d'entreprises n'y documente pas suffisamment ses travaux. Des considérations de temps ou de rentabilité, ou encore l'idée que le réviseur d'entreprises connaît suffisamment son client, peuvent en être la cause.

Pourtant, un dossier d'audit bien documenté est tout sauf une formalité. Les informations contenues dans le dossier d'audit doivent permettre à un tiers (interne ou externe au cabinet de révision¹) d'évaluer l'audit effectué par le réviseur d'entreprises ou de lui succéder². Le dossier d'audit comporte toutes les informations pertinentes qui découlent des travaux d'audit du réviseur d'entreprises et permet de s'assurer qu'il a effectué son audit conformément aux exigences légales et réglementaires.

Dans cette communication, le Collège énumère quatre caractéristiques qu'un dossier d'audit bien documenté doit au moins présenter.

Enfin, un dossier d'audit n'est juridiquement valable que s'il constitue une représentation fidèle de l'exécution de la mission. Modifier le dossier d'audit après sa mise en forme finale sans qu'il existe une raison valable de le faire, dans une tentative par exemple d'induire en erreur un tiers, tel que le *reviewer* ou l'autorité de supervision, sur des travaux d'audit qui en réalité n'ont pas été effectués, est totalement incompatible avec l'essence et la dignité de la profession (article 29 de la loi).

¹ Cela vaut par exemple dans le cadre d'une revue de contrôle qualité d'une mission (EQCR ou *Engagement Quality Control Review*), lors de la surveillance (*monitoring*) exercée par un *reviewer*, dans des procédures judiciaires ou pendant des contrôles organisés par le Collège.

² L'article 13, § 5, al. 1 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises (ci-après "la Loi") stipule: "Tout réviseur d'entreprises appelé à succéder à un confrère a le devoir de se mettre préalablement en rapport avec lui par écrit. Le réviseur d'entreprises qui exerçait la même mission doit permettre l'accès, par son confrère, à ses documents de travail et à toutes les informations pertinentes."

Documentation d'audit

La loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises (ci-après "la Loi") oblige le réviseur d'entreprises à constituer un dossier d'audit **pour chaque mission révisorale**³. Il y conserve l'ensemble des données et documents qui sont importants pour étayer la mission révisorale, de manière à obtenir une **représentation fidèle de l'exécution de la mission**⁴.

L'article 17 de la Loi dispose ce qui suit⁵ :

"§ 1^{er}. Le réviseur d'entreprises constitue un dossier d'audit pour chaque mission révisorale. Ce dossier d'audit contient, sans préjudice des dispositions du règlement (UE) n° 537/2014 et des normes (internationales) d'audit qui sont applicables en Belgique, au minimum les données consignées en vertu de l'article 13.

§ 2. Le réviseur d'entreprises conserve tous les autres données et documents qui sont importants pour étayer la mission révisorale, de manière à obtenir une représentation fidèle de l'exécution de la mission.

§ 3. Le dossier d'audit est clos au plus tard soixante jours après la date de signature du rapport d'audit.

§ 4. Le réviseur d'entreprises qui a exécuté la mission révisorale conserve le dossier d'audit pendant une durée de cinq ans à dater du rapport qui a été établi sur la base du dossier d'audit."

La norme internationale d'audit⁶ (*International Standard on Auditing, ISA*) 230 traite de la responsabilité du réviseur d'entreprises quant à la préparation de la documentation d'audit dans le cadre d'un audit d'états financiers. Les diligences spécifiques requises en matière de documentation par d'autres normes ISA ne portent pas atteinte à l'application de la norme ISA 230.

³ L'article 3, 10°, de la Loi définit une mission révisorale comme "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 L'article 17, §§ 1^{er} et 2, de la Loi.

⁵ L'article 17 de la Loi transpose l'article 24ter, 5, de la directive 2006/43/CE en droit belge (Doc. parl., Chambre, 2016-2017, n° 54/2083/001, 35).

⁶ Les normes internationales d'audit sont applicables en Belgique depuis l'approbation par le Conseil supérieur des Professions économiques et le ministre de l'Économie de la norme du 10 novembre 2009 relative à l'application des normes ISA en Belgique, et plus précisément au contrôle des états financiers (audit) relatifs aux exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2014.

La norme ISA 230.2 énonce l'**objet** de la documentation d'audit :

“Une documentation d'audit répondant aux exigences de la présente Norme ISA ainsi qu'à celles spécifiques en matière de documentation contenues dans d'autres Normes ISA pertinentes fournit :

- a) des éléments à l'appui de la conclusion de l'auditeur sur la réalisation de ses objectifs généraux ; et*
- b) des éléments démontrant que l'audit a été planifié et réalisé selon les Normes ISA et dans le respect des exigences législatives et réglementaires applicables.”.*

Le dossier d'audit doit par conséquent comporter des informations suffisantes tant sur le plan matériel (a) que sur le plan formel (b).

L'objectif du réviseur d'entreprises consiste ensuite à préparer la documentation d'audit de manière à ce que celle-ci fournisse⁷ :

- a) une trace suffisante et appropriée des travaux, fondement de son rapport d'audit ; et
- b) des éléments démontrant que l'audit a été planifié et réalisé selon les normes ISA et dans le respect des législations et réglementations applicables.

En ce qui concerne **la forme, le contenu et l'étendue** de la documentation d'audit, la norme ISA 230 indique, dans ses paragraphes 8, 9 et 10, ce qui suit :

“8. L'auditeur doit préparer une documentation d'audit suffisante pour permettre à un auditeur expérimenté, n'ayant eu aucun lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre : (Par. A2-A5, A16-A17)

- a) la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées en application des Normes ISA et des exigences légales et réglementaires ; (Par. A6-A7)*
- b) les résultats des procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants recueillis ; et*
- c) les points importants relevés au cours de l'audit, les conclusions auxquelles ils ont conduit et les jugements professionnels importants exercés pour aboutir à ces conclusions. (Par. A8-A11).*

9. Pour documenter la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit réalisées, l'auditeur doit indiquer :

- a) les caractéristiques propres aux éléments ou points spécifiques qui ont fait l'objet de vérifications ; (Par. A12)*

⁷ Norme ISA 230.5.

- b) *le nom des personnes qui ont effectué les travaux d'audit concernés et la date à laquelle ces travaux ont été réalisés ; et*
- c) *le nom de la personne qui a revu les travaux d'audit concernés, la date et l'étendue de cette revue. (Par. A13)*

10. L'auditeur doit consigner les discussions qu'il a eues sur les points importants⁸ avec la direction, les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ou d'autres, incluant notamment la nature des points discutés, ainsi que la date et le nom des personnes avec lesquelles ces discussions ont eu lieu. (Par. A14)".

L'article 3:79, § 1^{er}, alinéa 2, du Code des sociétés et des associations, est libellé comme suit :

"Les documents conservés par le commissaire, le réviseur d'entreprises ou le cabinet d'audit enregistré chargé du contrôle des comptes consolidés doivent permettre au Collège de supervision des réviseurs d'entreprises visé à l'article 32 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises d'examiner le travail du réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés."

Le dossier d'audit comme pierre angulaire du contrôle légal des comptes

Le dossier d'audit constitue le fondement de la responsabilité en interne et en externe de la bonne exécution de l'audit.

Par **responsabilité en interne**, il faut tout d'abord comprendre le fait que le réviseur d'entreprises qui signe le rapport d'audit doit être en mesure de démontrer, à l'aide du dossier d'audit, qu'il a effectué l'audit de manière professionnelle et qu'il a pu prendre une décision fondée quant à savoir si les comptes annuels donnent ou non une image fidèle de la situation financière de l'entreprise auditée. La responsabilité en interne fait également référence à la responsabilité dans le cadre notamment d'une revue interne de contrôle qualité d'une mission (EQCR ou *Engagement Quality Control Review*) ou dans le cadre de la surveillance (*monitoring*) exercée par le *reviewer*.

⁸ La norme ISA 230.A8 précise : *"L'appréciation de l'importance d'un point requiert une analyse objective des faits et des circonstances. Les points importants comprennent, entre autres : les points qui engendrent des risques importants (tels que définis dans la Norme ISA 315 (Révisée)) ; les résultats des procédures d'audit indiquant (a) que les états financiers pourraient comporter des anomalies significatives ou (b) le besoin pour l'auditeur de revoir son évaluation antérieure des risques d'anomalies significatives et ses réponses à ces risques ; les circonstances qui engendrent des difficultés importantes pour la mise en œuvre par l'auditeur des procédures d'audit jugées nécessaires ; les faits relevés qui pourraient entraîner une modification de l'opinion d'audit ou l'ajout dans le rapport d'audit d'un paragraphe d'observation"*.

Par **responsabilité en externe**, il faut entendre le fait que tout tiers doit pouvoir s'appuyer sur le dossier d'audit, par exemple en justice ou dans le cadre de la supervision exercée par le Collège⁹.

La documentation, dans le dossier d'audit, des travaux effectués par le réviseur d'entreprises ne constitue donc pas une simple formalité, mais a pour but d'étayer l'opinion formulée dans le rapport d'audit et de démontrer que l'audit des comptes a été réalisé dans le respect des dispositions légales et réglementaires et des normes professionnelles.

La question clé est de savoir si le dossier d'audit permet de vérifier sur quels travaux d'audit se fonde l'opinion du réviseur d'entreprises quant à la question de savoir si les chiffres du client reflètent sa situation réelle.

Ceci implique que le dossier d'audit contienne les éléments suivants relatifs à cette opinion :

- (1) comment le réviseur d'entreprises a-t-il bâti son opinion (quelles étapes de l'audit) ;
- (2) comment cette opinion est-elle étayée (quel raisonnement et quelles pièces justificatives) ; et
- (3) si l'audit a été effectué conformément aux dispositions réglementaires.

La **charge de la preuve** en incombe au réviseur d'entreprises. Les autorités de contrôle au sein de l'Espace économique européen connaissent bien ce principe résumé par '*Not documented, not done*'. Il s'ensuit que le réviseur d'entreprises doit être en mesure de démontrer les travaux d'audit qu'il a réalisés, en se basant sur les documents figurant dans le dossier d'audit.

Les 4 caractéristiques essentielles d'un bon dossier d'audit

Un bon dossier d'audit doit présenter au moins **4 caractéristiques essentielles** :

1 ° Un bon dossier d'audit consigne toutes les étapes pertinentes de l'audit et leur cohérence mutuelle.

Un audit est un ensemble d'étapes qui s'enchaînent logiquement. Les documents figurant dans le dossier d'audit doivent décrire, de manière claire et logique, ces différentes étapes et leur cohérence mutuelle.

⁹ Article 3:79, § 1^{er}, alinéa 2, du Code des sociétés et des associations.

L'acquisition de connaissances sur le client est la première étape du processus d'audit mené par le réviseur d'entreprises. Son importance est d'autant plus grande au cours de la première année du mandat. Mais même si un réviseur d'entreprises connaît bien son client, il doit, d'année en année, actualiser soigneusement ses connaissances. Cet aspect, et la manière dont il l'assume, est également un point que le réviseur d'entreprises doit documenter dans son dossier d'audit. La simple lecture du dossier d'audit doit permettre à un tiers de constater que le réviseur d'entreprises a une bonne vision du client : tant au niveau de ses activités et des liens entre celles-ci que sur le plan de son organisation administrative et de ses processus de contrôle interne concernant ces activités, leur administration financière et leur traitement dans les comptes.

Cette connaissance approfondie du client constitue la base de la deuxième étape : la planification des travaux d'audit. Cette planification est étroitement liée à l'évaluation des risques effectuée par le réviseur d'entreprises.

Un bon dossier d'audit montre que le réviseur d'entreprises a bien cerné les risques possibles d'anomalies significatives. Il doit également permettre de comprendre pourquoi le réviseur d'entreprises opte pour une approche d'audit axée sur les systèmes ou axée sur les données ou pour une approche d'audit combinée.

Dans le plan d'audit, le réviseur d'entreprises expose sa vision du contrôle dans les grandes lignes et il la développe dans le programme de travail établi en fonction des caractéristiques et risques spécifiques du client. La planification constitue la base de l'exécution des travaux d'audit.

Dans le dossier d'audit, la troisième étape, l'exécution des travaux d'audit planifiés, doit être clairement consignée, assortie des constatations découlant de ces travaux et de la décision par processus ou poste qui résulte de l'audit.

Le rapport d'audit est la quatrième et dernière étape de l'audit et doit découler logiquement de toutes les étapes précédentes jusqu'à la clôture du dossier. Le rapport énumère les constatations en précisant les éventuelles erreurs et incertitudes et il tire, sur cette base, la conclusion appropriée et logique pour son attestation.

Un bon audit permet à tout tiers de constater que le réviseur d'entreprises a rassemblé suffisamment d'éléments et qu'il leur a donné une structure et une cohérence qui constituent le fondement logique de son attestation. La construction est logique et réfléchie. Le fil rouge de l'audit est facile à suivre au travers du dossier d'audit. Les références croisées entre documents peuvent encore accroître la clarté du dossier.

2 ° Un bon dossier d'audit contient une justification suffisante des choix opérés par le réviseur d'entreprises dans le cadre de son jugement professionnel (*professional judgement*).

Un facteur pertinent pour déterminer le contenu de la documentation d'audit est la mesure dans laquelle le jugement professionnel a été exercé lors de la réalisation des travaux d'audit et l'évaluation des résultats.

Il est logique que le réviseur d'entreprises, lorsqu'il effectue son audit, opère constamment des choix sur la base de ses connaissances professionnelles. Dans le dossier d'audit, le réviseur d'entreprises explicite ses choix et rend compte de son approche.

- Pourquoi le réviseur d'entreprises a-t-il, ou n'a-t-il pas, qualifié un élément de constatation ?
- Pourquoi le réviseur d'entreprises s'appuie-t-il, ou ne s'appuie-t-il pas, sur les mesures de contrôle interne de son client ?
- Pourquoi le réviseur d'entreprises n'a-t-il pas effectué des travaux qui étaient planifiés ?
- Pourquoi le réviseur d'entreprises ne délivre-t-il pas, ou délivre-t-il au contraire, une opinion sans réserve ?
- ...

Un bon dossier d'audit clarifie les choix du réviseur d'entreprises et la justification de son approche. Documenter le jugement professionnel exercé aide le réviseur d'entreprises à expliquer ses conclusions et à donner plus de poids à son jugement. Dans ce cadre, les réviseurs d'entreprises doivent être vigilants en cas d'utilisation de *check-lists*. La tentation est souvent grande de cocher uniquement 'oui' ou 'non', alors qu'une explication plus détaillée serait appropriée.

Ces éléments sont importants pour les personnes responsables de la revue ou de la vérification de la documentation d'audit.

3 ° Dans un bon dossier d'audit, les travaux d'audit réalisés sont présentés de manière suffisamment détaillée.

Dans le programme de travail, le réviseur d'entreprises indique par un paragraphe que les travaux planifiés ont été effectués. Il doit dans ce cadre renvoyer à la documentation sous-jacente, dont il ressort que les travaux ont été effectivement et adéquatement réalisés.

Le Collège constate que ce renvoi à la documentation sous-jacente fait parfois totalement ou partiellement défaut. Le réviseur d'entreprises ne peut alors démontrer que les travaux d'audit ont été effectivement réalisés. Il arrive parfois aussi que la documentation des travaux réalisés soit trop sommaire. Une personne externe, mais également, le cas échéant, le réviseur d'entreprises lui-même qui doit revoir le travail de son équipe d'audit, ne peut alors pas juger si les travaux ont été effectués correctement et avec un œil critique professionnel suffisant.

4 ° Un bon dossier d'audit est complet et bien ordonné.

Un dossier est **complet** si tous les documents pertinents y figurent.

Si le réviseur d'entreprises estime que la documentation d'audit rassemblée au cours des années précédentes reste pertinente pour étayer l'audit de l'exercice en cours, il est préférable de reprendre cette documentation d'audit du passé (intégralement ou sa conclusion) dans le dossier d'audit. Un renvoi clair aux passages et documents pertinents dans la documentation d'audit du passé est alors nécessaire, ainsi qu'une description de leur pertinence pour l'audit en cours.

Un dossier d'audit n'est en outre complet que lorsqu'il indique clairement qui a effectué et, le cas échéant, revu les travaux et à quel moment.

Cela exige de la discipline dans les dossiers manuels, mais cela constitue aussi un point d'attention dans les dossiers électroniques. Quelle date le dossier conserve-t-il : la date à laquelle un document a été ajouté au dossier ou la dernière date à laquelle le dossier a été consulté ? Quel nom le dossier conserve-t-il : le nom de la personne qui a versé un document dans le dossier ou le nom de l'auteur du document ?

Pour assurer le **caractère bien ordonné** d'un dossier d'audit, le fil rouge de l'audit et les références croisées déjà évoqués ci-dessus sont importants. Un index logique contribue également au caractère bien ordonné du dossier. Il est nécessaire que tous les documents figurant dans le dossier d'audit aient une identification unique.

L'archivage comme point final d'un dossier d'audit juridiquement valable

Dans l'optique notamment de la responsabilité en interne et en externe de la bonne exécution de l'audit, un bon dossier d'audit comporte tous les documents **au plus tard 60 jours après la signature du rapport d'audit** et est, à cette date, clos (voir la norme ISQC 1¹⁰ et la Loi).

¹⁰ *International Standard on Quality Control (ISQC) 1, "Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit et d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes"*.

L'article 17, §§ 2 et 3, de la Loi s'énonce comme suit :

“§ 2. Le réviseur d'entreprises conserve tous les autres données et documents qui sont importants pour étayer la mission révisoriale, de manière à obtenir une représentation fidèle de l'exécution de la mission.

§ 3. Le dossier d'audit est clos au plus tard soixante jours après la date de signature du rapport d'audit.”.

L'archivage est le point final du dossier d'audit valablement constitué et doit garantir la conservation sans modification ni altération du dossier d'audit et des documents qui y figurent.

Si le réviseur d'entreprises juge nécessaire, après la mise en forme finale du dossier d'audit, d'apporter des modifications à ce dossier ou d'y ajouter de nouveaux documents, il doit documenter dans le dossier d'audit :

- la raison spécifique de ces modifications ou ajouts ;
- quand et par qui ces modifications ou ajouts ont été apportés et revus¹¹.

Ajouter de faux documents au dossier d'audit est contraire à l'essence et à la dignité de la profession

Un dossier d'audit n'est juridiquement valable que s'il constitue une représentation fidèle de l'exécution de la mission.

Modifier le dossier d'audit après sa mise en forme finale (en adaptant des documents ou en ajoutant de nouveaux documents) sans qu'il existe une raison valable de le faire, dans une tentative par exemple d'**induire en erreur** un tiers, tel que le *reviewer* ou l'autorité de supervision, **sur des travaux d'audit qui en réalité n'ont pas été effectués, est incompatible avec l'essence et la dignité de la profession** (article 29 de la Loi).

Le Collège recourra dans ce cas aux mesures les plus sévères. Dans le pire des cas, l'acte pourrait être qualifié de faux en écriture et usage de faux, ce qui constitue un délit.

¹¹ Norme ISA 230.16.