

DÉCISION DU 19 OCTOBRE 2022

**DANS LE CADRE D'UNE PROCÉDURE DE SANCTION POUVANT MENER À L'APPLICATION D'UNE
MESURE ET/OU D'UNE AMENDE ADMINISTRATIVE**

(SANCT-2022-000497)

En cause de : X



I.	Exposé des faits et antécédents de procédure pertinents.....	3
II.	Griefs	4
III.	Appréciation des griefs.....	6
III.1.	Quant au grief de manquement aux normes ISQC1 relatives à l'organisation des cabinets..	6
III.1.1.	Manquement aux règles d'éthique pertinentes et d'indépendance du réviseur (normes ISQC1.20 et ISQC.21(b))	6
III.1.2.	Manquements aux règles en matière d'acceptation de clients et de maintien de relations clients (norme ISQC1.26).....	7
III.1.3.	Manquements aux règles de mise en forme des dossiers de travail sur une mission (normes ISQC1.45 juncto art. 17, § 3, de la loi du 7 décembre 2016)	9
III.1.4.	Manquements aux règles en matière de revue de contrôle d'une mission (ISQC1.35, ISQC1.40 et ISQC1.41)	10
III.1.5.	Manquements en matière de processus de surveillance du cabinet (ISQC1.48)	11
III.2.	Quant au grief de manquement aux règles concernant les risques d'anomalies significatives dans le cadre de la mission d'audit (norme ISA 315)	11
III.2.1.	Manquement aux obligations de prise de connaissance du contrôle interne au sein de l'entité auditée (normes ISA 315.12, 315.18 et 315.21)	12
III.2.2.	Manquement aux obligations d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives (norme ISA 315.25(b))	13
III.2.3.	Manquement aux obligations relatives aux procédures d'évaluation des risques (norme ISA 315.6(b))	13
III.2.4.	Manquement aux obligations relatives à la nature et au niveau de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit (normes ISA 315.13, 315.18 (a) à (d) et ISA 315.21)	14
III.3.	Quant au grief de manquement aux règles relatives au risque de fraudes (norme ISA 240)16	
III.3.1.	Manquements aux obligations relatives aux demandes d'information à la direction et à d'autres personnes au sein de l'entité auditée (norme ISA 240.17).....	16
III.3.2.	Manquements aux obligations relatives à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes (normes ISA 240.26 juncto 240.47 et ISA 240.31).....	18
III.3.3.	Manquement aux obligations relatives aux procédures d'audit en ce qu'elles doivent permettre de répondre aux risques que la direction contourne les contrôles en place (norme ISA 240.32 (a)).....	19

III.4.	Quant au défaut de stratégie générale d’audit (norme ISA 300.7 à 9).....	20
III.5.	Quant aux manquements pour cause de non considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d’états financiers (norme ISA 250.13).....	22
III.6.	Quant aux manquements relatifs aux normes concernant les confirmations externes (norme ISA 505.16 et 505.7)	22
III.7.	Quant aux manquements à l’obligation de dignité, probité et délicatesse (article 29, § 1 ^{er} , de la loi du 7 décembre 2016).....	24
III.8.	Quant aux manquements en matière de durée légale des mandats de réviseurs d’entreprises (article 3:61, § 1 ^{er} , du Code des sociétés et associations).....	24
III.9.	Quant aux manquements aux obligations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (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, la « loi AML »)	25
III.10.	Sanction.....	28
III.10.1.	Mesure et/ou amende administrative.....	28
III.10.2.	Publication de la décision de la commission des sanctions.....	30
IV.	Décision	30
V.	Composition de la commission des sanctions et signature.....	32



Vu l’article 59 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 du 7 décembre 2016 »),

Vu les articles 70 à 72 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers (ci-après « la loi du 2 août 2002 »),

Vu le Règlement d’ordre intérieur de la commission des sanctions de la FSMA du 18 septembre 2017 approuvé par arrêté royal le 9 octobre 2017,

Vu la décision du secrétaire général du Collège de Supervision des Réviseurs d’entreprises du 9 octobre 2020 d’ouvrir une instruction à l’encontre de X,

Vu la décision du comité du Collège de Supervision des Réviseurs d’entreprises, prise en application de l’article 58 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 du 7 décembre 2016 »), d’engager une procédure pouvant mener à l’application d’une mesure et/ou d’une amende administrative notifiée à X le 28 janvier 2022,

Vu le courrier du 28 janvier 2022 de la présidente du comité du Collège de Supervision des Réviseurs d’entreprises au président de la commission des sanctions communiquant copie de la notification des griefs adressée à X et opérant la saisine de la commission des sanctions,

Vu le rapport d’instruction du secrétaire général du 19 janvier 2022 comportant ses conclusions définitives,

Vu le courrier du président de la commission des sanctions du 1^{er} février 2022 invitant X à demander copie des pièces du dossier auprès de la commission des sanctions,

Vu le courrier du président de la commission des sanctions du 9 février 2022 à X portant communication du calendrier de la procédure tel que déterminé par le président de la commission des sanctions ainsi que de la composition de la commission des sanctions pour le traitement du dossier de X,

Vu les observations de X déposées le 29 mars 2022,

Vu le mémoire du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises du 19 avril 2022,

Vu les observations de synthèse de X déposées le 5 mai 2022,

Entendu à l'audience du 11 mai 2022, X, assisté de Maître Dominique Gavage, Madame Bénédicte Vessié, présidente du comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises, assistée de Maître Marc Fyon et Maître Sophie Brerard, Madame Ann De Roeck, secrétaire général du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises, et Monsieur Kurt Stas, collaborateur du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises,

La commission des sanctions de l'Autorité des services et marchés financiers (ci-après, la « FSMA ») décide comme suit :

I. Exposé des faits et antécédents de procédure pertinents

1. X est réviseur d'entreprises depuis (...) 1988. Il est inscrit au registre public de l'« IRE » dans le groupe linguistique « français » sous le numéro (...). X exerce ses activités au sein de deux cabinets, (...), au sein desquels il est l'unique associé.

2. En 2016, 2017 et 2019, X a fait l'objet de trois contrôles de qualité visant à la fois le Cabinet (...) et le Cabinet (...).

3. En octobre 2017, le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises notifie à X 18 manquements constatés lors du contrôle de qualité 2016 (initié par l'IRE avant la réforme de la supervision publique de la profession des réviseurs d'entreprises).

Le Collège octroie un délai à X afin de lui permettre de présenter un plan de redressement.

En mai 2018, après avoir correspondu avec X et l'avoir entendu, le Collège constate que 12 manquements demeurent sans mesures de redressement satisfaisantes et contraint X à ne pas accepter de nouvelles missions révisorales pendant 6 mois.

Suite à une nouvelle audition et la présentation de nouvelles mesures de redressement, le Collège constate que les mesures proposées permettent de remédier aux manquements constatés de manière satisfaisante.

Le Collège informe X d'une visite de contrôle de la mise en œuvre de ces mesures. Cette visite s'est déroulée les 7 et 15 novembre 2019 et a conduit aux constats de manquement par le Collège.

4. En mai 2018, le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises notifie à X 27 manquements concernant l'organisation de ses cabinets et les missions de contrôle constatés lors du contrôle de qualité 2017, dont 20 font l'objet d'un délai de redressement impliquant la mise en œuvre de mesures.

Le Collège octroie un délai à X afin de lui permettre de présenter un plan de redressement.

Moyennant 2 rappels, X présente au Collège en octobre 2018 les mesures prises pour remédier aux manquements. Après correspondance avec le Collège et la présentation de mesures complémentaires, le Collège constate en janvier 2019 que les mesures proposées permettent de remédier aux manquements constatés lors du contrôle de qualité 2017 de manière satisfaisante.

Le Collège informe X d'une visite de contrôle de la mise en œuvre de ces mesures. Cette visite s'est déroulée les 7 et 15 novembre 2019 et a conduit au constat de manquements par le Collège.

5. En octobre 2019, le Collège annonce à X qu'il fera l'objet d'une inspection afin de vérifier la bonne 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 (ci-après, la « loi AML »).

L'inspection, après une collecte de documents réalisée en novembre 2019, est effectuée le 17 décembre 2019.

En mai 2020, le Collège transmet à X son rapport quant à ses politiques AML et l'invite à transmettre ses commentaires. Sur la base de ces derniers, le Collège a établi un rapport définitif en janvier 2021. X n'a, avant la présente procédure, pas communiqué de commentaires quant au rapport définitif du Collège faisant suite à l'inspection AML.

6. Le 8 décembre 2021, le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises a communiqué à X le rapport provisoire d'instruction établi par son secrétaire général.

7. Le 4 janvier 2022, X a fait part au Collège du fait que le Cabinet (...) ne disposait plus qu'un seul mandat révisoral venant à échéance en mai 2022 et qu'un accord commercial visant la reprise du fonds de commerce du Cabinet (...) est en cours de finalisation.

II. Griefs

8. Au terme de son enquête, Madame le secrétaire général a conclu que les faits tels qu'examinés dans son rapport constituent, dans le chef de X, des manquements aux normes et dispositions suivantes :

- Normes ISQC1.20, ISQC1.21 (b), ISQC1.26, ISQC1.45 *juncto* article 17, §3 de la Loi, ISQC1.35, ISQC1.40, ISQC1.41, ISQC1.46 et ISQC1.48 ;
- Normes ISA 315.6, ISA 315.12, ISA 315.13, ISA 315.18, ISA 315.21, ISA 315.25 (b), ISA 240.17, ISA 240.26 *juncto* 47, ISA 240.31, ISA 240.32, ISA 300.7 à 9, ISA 250.13 et ISA 505.16 et ISA 505.7;
- Articles 29, § 1, et 55 de la loi du 7 décembre 2016 ;
- Article 3:61, § 1, du code des sociétés et des associations ;
- Articles 19, § 1, 2°, et §2 ; articles 34 *juncto* 8, § 1 ; articles 35, § 1, 2° *juncto* 8, § 1 ; articles 60 à 65 *juncto* 8, §1 ; articles 8, § 1, § 2, 2° et § 4 ; article 8 ; article 11, § 2 ; article 16 ; article 17 ; article 41, §§1 et 3 ; article 55 et article 190 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 (ci-après, la « loi AML ») ;

- Article 11.5 de 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 (ci-après, la « Norme IRE du 4 février 2011 »).

9. Le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises a décidé de retenir les constats du secrétaire général en tant que griefs à l'encontre de X.

Le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises fait grief à X d'avoir commis des manquements en termes d'organisation des cabinets de réviseurs d'entreprises, de règles concernant les risques d'anomalies significatives, de règles relatives au risque de fraudes, de ne pas avoir disposé d'une stratégie générale d'audit, d'avoir manqué de considération aux textes législatifs et réglementaires applicable à un audit d'états financiers, d'avoir manqué aux normes concernant les confirmations externes, d'avoir posé des actes incompatibles avec la fonction de réviseur d'entreprises, de ne pas avoir respecté les dispositions légales en termes de durée du mandat du commissaire et d'avoir manqué à ses obligations à l'aune de la législation préventive du blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme.

Le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises propose à la commission des sanctions d'ordonner le retrait de la qualité de réviseur d'entreprises à X et de lui infliger une amende administrative de 50.000 EUR.

III. Appréciation des griefs

III.1. Quant au grief de manquement aux normes ISQC1 relatives à l'organisation des cabinets

10. Le comité du Collège fait grief à X d'avoir manqué à plusieurs obligations découlant des normes ISQC1 relatives à l'organisation des cabinets.

III.1.1. Manquement aux règles d'éthique pertinentes et d'indépendance du réviseur (normes ISQC1.20 et ISQC.21(b))

11. Les normes ISQC1.20 et ISQC1.21(b) auxquelles des manquements sont allégués se lisent comme suit :

- ISQC1.20

« Le cabinet doit définir des politiques et des procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que celui-ci et son personnel professionnel se conforment aux règles d'éthique pertinentes »

- ISQC1.21(b) (Indépendance)

« Le cabinet doit définir des politiques et des procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que celui-ci et son personnel professionnel et, le cas échéant, les autres personnes soumises aux règles d'éthique (y compris le personnel professionnel des cabinets membres du réseau), conservent leur indépendance lorsque les règles d'éthique pertinentes l'exigent. Ces politiques et procédures doivent permettre au cabinet : 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 par la mise en place de sauvegardes ou, lorsque cela est jugé approprié, de se démettre de la mission lorsque ceci est possible aux termes de la loi ou de la réglementation ».

12. Le Collège fait grief à X de ne pas disposer de politiques et procédures conformes aux normes ISQC1.20 et ISQC.21(b).

En particulier, le Collège formule des griefs quant aux déclarations de confidentialité et d'indépendance établies par X et signées par lui-même et sa collaboratrice en 2019.

Le Collège fait grief à X (1) de ne pas avoir établi de déclarations de confidentialité pour le cabinet (...) SRL, (2) que les déclarations établies par X et sa collaboratrice au nom du cabinet (...) font référence à une loi abrogée et (3) qu'en l'absence d'une liste de clients annexée à ces déclarations, les déclarations ne peuvent y faire référence.

13. X soutient que les déclarations signées par lui-même et sa collaboratrice au nom du cabinet (...) sont valables pour tous les dossiers des deux cabinets.

X soutient en outre que la mention d'une loi abrogée n'entame pas la valeur de ces déclarations.

14. La commission des sanctions constate que le dossier de pièces comprend deux séries de déclarations annuelles d'indépendance et de confidentialité, une première datant de 2019 et une seconde datant de 2022.

Ce sont les déclarations datant de 2019 qui font l'objet des griefs du Collège décrits dans le rapport définitif du Secrétaire général du 8 décembre 2021.

Le 2 janvier 2019, X et sa collaboratrice ont signé des déclarations au nom du cabinet (...). L'exigence de déclaration annuelle écrite d'indépendance découle de la norme ISQC1.24. Le dossier ne comprend pas de déclarations au nom du cabinet (...).

Le titre C de ces déclarations énonce, en termes généraux, l'obligation de confidentialité à laquelle les réviseurs d'entreprises sont tenus. Ce titre ne fait pas référence à une loi ou disposition légale spécifique.

Les déclarations annuelles d'indépendance et de confidentialité critiquées ne comprennent pas de listes de clients.

La commission des sanctions constate que X a manqué aux normes ISQC1.20 et ISQC.21(b) dès lors que ces normes exigent l'établissement de politiques et procédures *par cabinet* et que X n'a pas veillé à l'établissement de déclarations d'indépendance et de confidentialité pour le cabinet (...) SRL.

La commission des sanctions ne constate pas de manquement en ce qui concerne la référence à une loi abrogée. Les déclarations critiquées ne font, certes, pas référence à l'article 86 de la loi du 7 décembre 2016 ni à l'article 458 du Code pénal mais ne font pas non plus référence à une disposition ayant disparu de l'ordre juridique.

En outre, s'il s'impose au réviseur d'entreprises de maintenir une liste de ses clients à des fins d'indépendance et qu'il eut été opportun d'annexer cette liste dans son état à la date de signature des déclarations annuelles d'indépendance et de confidentialité, l'annexe de la liste des clients du cabinet au nom duquel la déclaration est faite n'apparaît pas découler d'une disposition légale ou d'une norme révisoriale. La commission des sanctions constate qu'il ne peut donc pas être fait grief à X de ne pas avoir annexé la liste de ses clients aux déclarations réalisées par lui-même et sa collaboratrice au nom du cabinet (...).

III.1.2. Manquement aux règles en matière d'acceptation de clients et de maintien de relations clients (norme ISQC1.26)

15. La norme ISQC1.26 à laquelle des manquements sont allégués se lit comme suit :

- ISQC1.26

« Le cabinet doit définir des politiques et des procédures pour l'acceptation et le maintien de relations clients et de missions particulières, destinées à lui fournir l'assurance raisonnable qu'il n'acceptera ou ne conservera de relations clients et de missions que si les conditions suivantes sont remplies :

- (a) il a la compétence et les aptitudes pour mener la mission, y compris le temps nécessaires et les ressources pour la réaliser ;
- (b) il peut se conformer aux règles d'éthique pertinentes ; et

- (a) il a pris en considération l'intégrité du client, et n'a pas connaissance d'informations qui le conduirait à conclure à un manque d'intégrité du client ».

16. Le Collège fait grief à X que ses politiques et procédures en matière d'acceptation et de maintien de relations clients ne sont pas conformes à la norme ISQC1.26.

En particulier, le Collège fait grief à X de :

- faire référence, dans son Manuel de contrôle de qualité, au Conseil supérieur des professions économiques alors que, suite à l'adoption de la loi du 7 décembre 2016, il aurait dû être faire référence au Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises ;
- ne pas avoir défini des critères d'un éventuel contrôle de qualité à l'occasion de l'acceptation d'un nouveau client ou du renouvellement d'une mission ;
- le document préalable à l'acceptation d'un nouveau client ('Checklist') n'est pas systématiquement signé ; et
- que les documents de clôture ne sont pas systématiquement signés et datés.

17. X soutient que le manuel de contrôle de qualité a été mis à jour pour faire désormais référence au Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises.

X soutient en outre que le critère mis en œuvre pour déterminer si un contrôle de qualité est nécessaire consiste de son expérience et de son jugement professionnel.

X indique que le document préalable à l'acceptation d'un nouveau client ('Checklist') n'est pas signé car il est le seul réviseur habilité à prendre la décision d'acceptation.

18. La commission des sanctions constate que X ne conteste pas les griefs formulés par le Collège.

X indique avoir mis à jour ses politiques et procédures pour tenir compte des changements apportés à la supervision publique des réviseurs d'entreprises par la loi du 7 décembre 2016 mais ne le démontre pas.

X indique déterminer sur le fondement de son expérience et de son jugement professionnel si un contrôle de qualité est nécessaire, ce qui n'est toutefois pas reflété dans les politiques et procédures de ses cabinets.

Enfin, X ne conteste pas que les documents relatifs à l'acceptation/renouvellement de clients ou les documents de clôture ne sont pas systématiquement signé. Le fait que X soit la seule personne habilitée à prendre la décision d'acceptation ou de renouvellement d'une relation clients est sans influence sur l'obligation qui lui incombe de documenter et formaliser dûment son dossier d'audit et de prévoir les politiques et procédures nécessaires à ces fins.

La commission des sanctions constate que X a manqué à la norme ISQC1.26.

III.1.3. Manquement aux règles de mise en forme des dossiers de travail sur une mission (normes ISQC1.45 juncto art. 17, § 3, de la loi du 7 décembre 2016)

19. La norme ISQC1.45 et l'article 17, § 3, de la loi du 7 décembre 2016 à laquelle des manquements sont allégués se lisent comme suit :

- ISQC1.45
« Le cabinet doit définir des politiques et des procédures visant à ce que les équipes affectées aux missions complètent en temps voulu la mise en forme finale des dossiers de travail après que les rapports relatifs à la mission aient été finalisés ».
- Art. 17, § 3, de la loi du 7 décembre 2016
« Le dossier d'audit est clos au plus tard soixante jours après la date de signature du rapport d'audit ».

20. Le Collège fait grief à X de ne pas avoir disposé de politiques et procédures de mise en forme finale des dossiers permettant le respect de la norme ISQC1.45 et l'article 17, § 3, de la loi du 7 décembre 2016.

Le Collège fait grief à X de ne pas avoir fait état dans ses politiques et procédures du délai légal de clôture des dossiers d'audit et de ne pas décrire concrètement la méthode d'archivage des dossiers clôturés.

Le Collège mentionne qu'à l'issue d'un premier délai de redressement, X a remédié à des déficiences en mettant à jour ses politiques et procédures.

Le Collège fait grief à X de ne pas être mettre en œuvre ses politiques et procédures, telles qu'amendées suite au premier délai de redressement.

21. X souligne que le Collège indique qu'il a remédié aux critiques lui ayant été faites quant aux déficiences de ses procédures et politiques en termes de mise en forme finale des dossiers d'audit.

X indique que la petite taille de son cabinet et des dates différentes de clôture des dossiers d'audit empêchent de clôturer les dossiers endéans les délais légaux.

22. La commission des sanctions constate que X ne conteste pas les griefs formulés par le Collège.

Si le Collège fait état de la mise en conformité des politiques et procédures de X suite à un premier délai de redressement, il n'en demeure pas moins que ces politiques et procédures n'étaient pas conformes aux normes applicables au moment des constats posés par le Collège.

La commission des sanctions ne peut en outre pas tolérer qu'un réviseur d'entreprises invoque la taille de son cabinet et son activité professionnelle, c'est-à-dire une activité à flux continu en raison de dates de clôture des dossiers intervenant à différents moments de l'année, pour écarter un constat de manquement à la disposition légale imposant une clôture des dossiers d'audit au plus tard soixante jours après la date de signature du rapport d'audit. Il appartient aux réviseurs d'entreprises de déterminer s'ils disposent des capacités temporelles et matérielles de traiter un dossier d'audit. En cas d'acceptation, l'ensemble des normes et dispositions légales s'appliquent, en ce compris les obligations légales de clôture des dossiers endéans le délai prescrit à l'article 17, § 3, de la loi du 7 décembre 2016.

La commission des sanctions constate que X a manqué à la norme ISQC1.45 et à l'article 17, § 3, de la loi du 7 décembre 2016.

III.1.4. Manquement aux règles en matière de revue de contrôle d'une mission (ISQC1.35, ISQC1.40 et ISQC1.41)

23. Les normes ISQC1.35, ISQC1.40 et ISQC1.41 auxquelles des manquements sont allégués se lisent comme suit :

- ISQC1.35

« Le cabinet doit, pour des missions données, définir des politiques et des procédures imposant une revue de contrôle qualité de la mission qui fournisse 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. Ces politiques et procédures doivent :

- (a) rendre obligatoire une revue de contrôle qualité de la mission pour tous les audits d'états financiers d'entités cotées;
- (b) définir des critères au regard desquels doivent être évalués tous les autres audits ou examens limités d'informations financières historiques et les autres missions d'assurance et de services connexes afin de déterminer si une revue de contrôle qualité devrait être effectuée; et
- (c) rendre obligatoire une revue de contrôle qualité de la mission pour toutes les missions répondant aux critères définis en application de l'article (b) ci-dessus ».

- ISQC1.40

« Le cabinet doit définir des politiques et des procédures destinées à assurer dans le temps l'objectivité de la personne chargée du contrôle qualité d'une mission ».

- ISQC1.41

« Les politiques et procédures du cabinet doivent prévoir le remplacement de la personne chargée du contrôle qualité d'une mission dans les situations où la capacité de cette personne à effectuer une revue objective peut être compromise ».

24. Le Collège fait grief à X de ne pas appliquer les procédures définies par lui et imposant dans certains cas une revue de contrôle qualité. Le Collège fait grief à X de ne pas documenter l'analyse annuelle des dossiers visant à déterminer ceux requérant une revue de contrôle qualité.

25. X indique en réponse aux griefs du Collège qu'une revue de contrôle qualité n'est pas possible car il est le seul réviseur au sein des cabinets (...) et (...).

26. La commission des sanctions constate que X ne conteste pas les griefs formés à son encontre par le Collège quant à l'application des procédures définies par lui et imposant dans certains cas une revue de contrôle qualité.

Le fait que X soit le seul réviseur d'entreprises au sein des cabinets (...) et (...) ne le dispense pas de la mise en œuvre des normes ISQC1.35, ISQC1.40 et ISQC1.41. X a la responsabilité, en tant que seul réviseur d'entreprises de ses cabinets, de désigner la/les personne(s) externe(s) chargée(s) de la revue de contrôle qualité de mission d'audit.

La commission des sanctions constate que X a manqué aux normes ISQC1.35, ISQC1.40 et ISQC1.41.

III.1.5. Manquement en matière de processus de surveillance du cabinet (ISQC1.48)

27. La norme ISQC1.48 à laquelle des manquements sont allégués se lit comme suit :

- ISQC1.48

« Le cabinet doit définir un processus de surveillance destiné à lui fournir l'assurance raisonnable que les politiques et les procédures relatives au système de contrôle qualité sont pertinentes, adéquates, et fonctionnent efficacement. Ce processus doit :

- (a) prévoir un suivi et une évaluation en permanence du système de contrôle qualité du cabinet comprenant, sur une base périodique, l'inspection d'au moins une mission achevée pour chaque associé responsable de missions.
- (b) exiger que la responsabilité du processus de surveillance soit confiée à un associé ou à des associés ou d'autres personnes ayant une expérience suffisante et appropriée, et l'autorité au sein du cabinet pour assumer cette responsabilité; et
- (c) imposer que les personnes qui effectuent la mission ou la revue de contrôle qualité de la mission ne participent pas à l'inspection portant sur cette mission ».

28. Le Collège fait grief à X de ne pas avoir mis en place de processus de surveillance du système interne de contrôle qualité de ses cabinets, n'ayant en particulier pas désigné de personne chargée de la surveillance.

29. X indique que les deux réviseurs d'entreprises contactés aux fins d'exercer la surveillance du système interne de contrôle qualité de ses cabinets ont décliné cette mission.

30. La commission des sanctions constate que X ne conteste pas le grief formé à son encontre par le Collège quant à la surveillance des politiques et procédures de contrôle qualité de ses cabinets.

La commission des sanctions constate qu'aucune personne n'a été désignée par X afin de réaliser la surveillance de politiques et procédures de contrôle qualité de ses cabinets. Si la taille des cabinets de X peut être prise en compte dans l'appréciation de l'application des normes, il n'en demeure pas moins que les normes, et notamment la norme ISQC1.48, trouve à s'appliquer.

La commission des sanctions constate que X a manqué à la norme ISQC1.48.

III.2. Quant au grief de manquement aux règles concernant les risques d'anomalies significatives dans le cadre de la mission d'audit (norme ISA 315)

31. Le comité du Collège fait grief à X d'avoir manqué à plusieurs obligations découlant de la norme ISA315, examinées ci-après.

La norme ISA 315 a trait à l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement.

III.2.1. Manquement aux obligations de prise de connaissance du contrôle interne au sein de l'entité auditée (normes ISA 315.12, 315.18 et 315.21)

32. Les normes ISA 315.12, 315.18 et 315.21 auxquelles des manquements sont allégués se lisent comme suit :

- ISA 315.12
« L'auditeur doit prendre connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit. Bien que la plupart des contrôles pertinents pour l'audit concernent généralement le processus d'élaboration de l'information financière, tous ces contrôles ne sont pas nécessairement pertinents pour l'audit. Il relève du jugement professionnel de l'auditeur de déterminer si un contrôle exécuté individuellement ou en association avec d'autres est pertinent pour l'audit ».
- ISA 315.18
« L'auditeur doit prendre connaissance du système d'information et des processus opérationnels y afférents, pertinents pour l'élaboration de l'information financière (...) »
- ISA 315.21
« Lorsqu'il appréhende les mesures de contrôle de l'entité, l'auditeur doit prendre connaissance de la façon dont l'entité a répondu aux risques provenant du système informatique ».

33. Suite à l'examen d'un dossier d'audit (« DD »), le Collège fait grief à X de ne pas mettre en œuvre les programmes de travail dont il dispose et qui prévoient l'examen du contrôle interne, de ne pas disposer d'un examen du contrôle interne contemporain à l'audit et de ne pas avoir audité le système informatique du client concerné conformément aux exigences des normes ISA.

Le Collège fait grief à X de ne pas avoir documenter son dossier d'audit quant à la satisfaction aux exigences de la norme ISA 315.

34. X ne conteste pas les griefs formulés par le Collège.

X indique ne pas avoir fait application du programme d'analyse des risques d'anomalies significatives, en format Excel, en raison de sa lourdeur pour le système informatique dont il dispose.

35. La commission des sanctions constate que X ne conteste pas les griefs formés à son encontre par le Collège quant aux obligations des réviseurs d'entreprises en termes d'audit du contrôle interne des entités auditées.

Le fait que, comme l'indique X, son système informatique n'est pas à même de supporter le programme Excel qu'il a lui-même établi aux fins d'analyse des risques d'anomalies significatives ne l'exonère pas des manquements allégués.

La commission des sanctions constate que X a manqué aux normes ISA 315.12, 315.18 et 315.21.

III.2.2. Manquement aux obligations d'identification et d'évaluation des risques d'anomalies significatives (norme ISA 315.25(b))

36. La norme ISA 315.25(b) auxquelles des manquements sont allégués se lit comme suit :

- ISA 315.25 (b)
« L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives :

(b) au niveau des assertions retenues pour les flux d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans les états financiers ;

Afin de lui fournir une base pour définir et réaliser des procédures complémentaires »

37. Suite à l'examen d'un dossier d'audit (« DD »), le Collège fait grief à X de ne pas avoir évalué les risques d'anomalies significatives au niveau des assertions conformément à la norme ISA 315.25(b).

En particulier, le Collège fait grief à X de ne pas avoir réalisé un examen exhaustif des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ainsi qu'une absence de documentation des évaluations effectuées.

38. X indique avoir documenté les « principaux risques » et que le dossier examiné par le Collège ne comprend pas d'autres « anomalies significatives ».

39. La norme ISA 315.25(b) impose l'identification des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions touchant aux flux d'opérations, aux soldes de comptes ou aux informations fournies dans les états financiers.

Cette identification aide ensuite à déterminer l'étendue des procédures d'audit complémentaires à réaliser pour recueillir des éléments probants suffisants et appropriés (voir § A109 de la norme ISA 315).

Parmi les différents aspects des assertions que le réviseur d'entreprises peut utiliser pour déterminer les risques d'anomalies significatives potentielles, l'exhaustivité doit être examinée et cet examen documenté.

A cet égard, le fait que X indique avoir identifier les 'principaux risques' n'apparaît pas satisfaire aux obligations d'évaluation des risques d'anomalies significatives et de la documentation de cette évaluation.

La commission des sanctions constate que le dossier d'audit ne comprend pas d'évaluation documentée des risques d'anomalies significatives conforme à la norme ISA 315.25(b).

III.2.3. Manquement aux obligations relatives aux procédures d'évaluation des risques (norme ISA 315.6(b))

40. La norme ISA 315.6(b) auxquelles des manquements sont allégués se lit comme suit :

- ISA 315.6 (b)
« Les procédures d'évaluation des risques doivent comporter les aspects suivants :
(a) (...);
(b) des procédures analytiques ;
(c) (...) ».

41. Le Collège fait grief à X de ne pas avoir documenté les résultats de l'analyse analytique préliminaire à l'élaboration du programme de travail, analyse prévue dans son approche d'audit.

Dans le cadre de l'examen d'un dossier d'audit (« BB »), le Collège fait grief à X de ne pas documenter les motifs pour lesquels il a été indiqué que le programme de travail n'a pas été adapté.

42. X indique avoir effectué des recherches préalablement à l'audit effectué dans le dossier « BB ». Ces recherches ont abouti à l'établissement d'un document comparant les chiffres d'exercice pour les années 2014 à 2018.

X indique que le document comprenant le résultat de ses recherches se distingue de la revue analytique préliminaire destinée à évaluer si le programme de travail doit être adapté.

43. La commission des sanctions constate que les explications fournies par X ne répondent pas aux griefs formulés par le Collège.

Il ne ressort pas du dossier de X que, conformément à l'approche d'audit qu'il a lui-même établie, une revue analytique préliminaire à l'audit ait été réalisée afin d'identifier des aspects de l'entité dont l'auditeur n'aurait pas eu connaissance et qui auraient pu l'aider dans son évaluation des risques d'anomalies significatives.

Le document intitulé « Démarche d'audit » pour le dossier « BB » mentionne que, ayant « *analysé avec la direction la balance des comptes généraux arrêtée au 31 décembre 2018, ainsi que les développements intervenus au cours de l'exercice clôturé (...)* », le « *programme de travail n'a donc pas été adapté* ».

Il ne ressort ni du dossier d'audit ni même des explications de X que les éléments analysés mentionnés dans la « démarche d'audit » consistent de la revue analytique préliminaire à l'audit.

La commission des sanctions constate que X a manqué à la norme ISA 315.6 (b).

III.2.4. Manquement aux obligations relatives à la nature et au niveau de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit (normes ISA 315.13, 315.18 (a) à (d) et ISA 315.21)

44. Les normes ISA 315.12, 315.18 et 315.21 auxquelles des manquements sont allégués se lisent comme suit :

- ISA 315.13
« Lors de sa prise de connaissance des contrôles pertinents pour l'audit, l'auditeur doit évaluer la conception de ces contrôles et déterminer s'ils ont été mis en œuvre en réalisant des procédures en plus des demandes d'informations auprès du personnel de l'entité ».

- ISA 315.18

« L'auditeur doit prendre connaissance du système d'information et des processus opérationnels y afférents, pertinents pour l'élaboration de l'information financière, comprenant les domaines suivants :

- (a) Les flux d'opérations qui, dans les activités de l'entité, sont importants au regard des états financiers ;
- (b) Les procédures, à l'intérieur du système informatique et des systèmes manuels, par lesquelles les opérations sont initiées, enregistrées, traitées, corrigées si nécessaire, reportées au grand livre et présentées dans les états financiers ;
- (c) Les enregistrements comptables concernés, les informations les sous-tendant et les postes spécifiques des états financiers qui sont utilisés pour initier, enregistrer, traiter et présenter les opérations; ceci inclut la correction des informations erronées et la façon dont l'information est reportée au grand livre. La comptabilisation peut être faite soit sous forme manuelle, soit sous forme électronique ;
- (d) La façon dont le système d'information appréhende des événements et des circonstances, autres que des flux d'opérations, qui sont importants au regard des états financiers »

- ISA 315.21

« Lorsqu'il appréhende les mesures de contrôle de l'entité, l'auditeur doit prendre connaissance de la façon dont l'entité a répondu aux risques provenant du système informatique ».

45. Le Collège fait grief à X de ne pas faire usage du programme d'analyse des risques d'anomalies significatives, sous format Excel, qu'il a établi et satisfaisant aux normes ISA et d'utiliser à la place un document intitulé « Analyse des risques » qui ne permet pas de satisfaire aux normes ISA 315.13, 315.18 (a) à (d) et 315.21.

Dans le cadre de l'examen d'un dossier d'audit (« BB »), le Collège fait grief à X de ne pas avoir évalué le contrôle interne de la société et de ne pas avoir acquis connaissance de la façon dont l'entité a répondu aux risques provenant du système informatique.

46. Comme en réponse à d'autres griefs, X indique ne pas avoir fait application du programme d'analyse des risques d'anomalies significatives, en format Excel, en raison de sa lourdeur pour le système informatique dont il dispose.

A la place, X indique faire usage d'un autre document. X n'explique pas en quoi l'analyse de risques ainsi documentée satisfait aux normes ISA 315.13, 315.18 (a) à (d) et 315.21.

47. La commission des sanctions que X ne répond pas aux griefs formulés par le Collège.

Comme indiqué précédemment, le fait que le système informatique utilisé par X n'est pas à même de supporter le programme Excel qu'il a lui-même établi aux fins d'analyse des risques d'anomalies significatives ne l'exonère pas de ses obligations.

Or, il ne ressort pas des éléments soumis à la commission des sanctions que X ait procédé à une analyse des risques d'anomalies significatives conforme aux normes ISA, notamment en ce qui concerne l'évaluation du contrôle interne et du système informatique utilisé par les entités auditées par X.

La commission des sanctions constate que X a manqué aux normes ISA 315.13, 315.18 (a) à (d) et 315.21.

III.3. Quant au grief de manquement aux règles relatives au risque de fraudes (norme ISA 240)

48. Le comité du Collège fait grief à X d'avoir manqué à plusieurs obligations découlant de la norme ISA240, examinées ci-après.

La norme ISA 240 a trait aux obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers.

III.3.1. Manquement aux obligations relatives aux demandes d'information à la direction et à d'autres personnes au sein de l'entité auditée (norme ISA 240.17)

49. La norme ISA 240.17 à laquelle des manquements sont allégués se lit comme suit :

- ISA 240.17

« L'auditeur doit demander à la direction des informations portant sur :

- (a) l'évaluation faite par la direction du risque que les états financiers puissent comporter des anomalies significatives provenant de fraudes, y compris sur la nature, l'étendue et la fréquence d'une telle évaluation ;
- (b) le processus suivi par la direction pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité, y compris sur les risques spécifiques de fraude que la direction a identifiés ou qui ont été portés à son attention, ou sur les flux d'opérations, soldes de comptes ou informations fournies dans les états financiers, pour lesquels un risque de fraude est probable ;
- (c) la communication faite par la direction, le cas échéant, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise concernant un processus qu'elle a défini pour identifier et répondre aux risques de fraude dans l'entité ; et
- (d) la communication faite par la direction, le cas échéant, aux employés concernant son avis sur les pratiques et le comportement éthique. ».

50. Dans le dossier d'audit « DD », le Collège fait grief à X de ne pas avoir documenté ses entretiens avec la direction, de ne pas préciser les risques identifiés, de ne pas avoir recherché de risques de fraudes et de ne pas avoir procédé aux diligences requises en termes d'écritures manuelles dans la comptabilité.

51. X indique que les considérations du Collège dans le dossier d'audit « DD » sont inexactes.

X précise en outre, au sujet des opérations manuelles, que leur classement au dossier n'intervient que si leur révision a été effectuée.

52. La commission des sanctions constate que X ne répond, en substance, pas aux griefs allégués par le Collège.

Si X indique que les constats du Collège sont erronés, il ne précise pas en quoi ni n'explique en quoi les travaux qu'il a effectués satisfont aux exigences de la norme ISA 240.17.

Le fait que les opérations manuelles ne seraient classées que moyennant révision ne ressort pas des procédures mises en place par X en sorte qu'il est impossible de vérifier la véracité de cette affirmation.

Il est un principe général qu'il appartient au réviseur d'entreprises de documenter chaque étape de sa mission d'audit. Ce principe est exprimé à l'article 17, § 2, de la loi du 7 décembre 2016 (« *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* ») et fait l'objet de la norme ISA 230, dont la norme ISA 230.2 (b) requiert de l'auditeur qu'il établisse une documentation permettant de démontrer que l'audit a été planifié et réalisé dans le respect des normes ISA.

Dès lors que le dossier ne comprend pas de documentation étayant le respect par X de la norme ISA 240.17, c'est-à-dire étayant le fait que X ait formulé les demandes d'information adéquates à la direction de « DD » afin d'évaluer le risque d'anomalies significatives provenant de fraudes, la commission des sanctions constate que X a manqué à la norme ISA 240.17.

III.3.2. Manquement aux obligations relatives à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes (normes ISA 240.26 juncto 240.47 et ISA 240.31)

53. Les normes ISA 240.26 *juncto* 240.47 et ISA 240.31 auxquelles des manquements sont allégués se lisent comme suit :

- ISA 240.26

« Lors de l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes, l'auditeur doit, en se fondant sur la présomption qu'il existe des risques de fraude dans la comptabilisation des produits, évaluer quelle nature de produits, opérations ou assertions relatives aux produits peuvent être à l'origine de tels risques. Le paragraphe 47 précise la documentation exigée lorsque l'auditeur conclut que cette présomption n'est pas fondée dans les circonstances de la mission et, qu'en conséquence, il n'a pas identifié la comptabilisation des produits comme étant un domaine de risques d'anomalies significatives provenant de fraudes ».

- ISA 240.47

« Si l'auditeur a conclu que la présomption de l'existence d'un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes liées à la comptabilisation des produits n'est pas applicable au cas de la mission, il doit inclure dans sa documentation d'audit les raisons qui motivent cette conclusion. »

- ISA 240.31 (Procédures d'audit répondant aux risques que la direction contourne les contrôles en place)

« La direction se trouve dans une position privilégiée pour commettre une fraude dès lors que ses membres sont en mesure de manipuler la comptabilité et d'élaborer des états financiers mensongers en contournant des contrôles qui apparaissent par ailleurs opérer efficacement. 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 de la façon dont de tels contournements peuvent se produire, il subsiste un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes et donc un risque important ».

54. Ayant examiné les dossiers d'audit « DD » et « BB », le Collège fait grief à X de ne pas avoir évalué le risque d'anomalies significatives provenant de fraudes en présumant le risque de fraude dans la comptabilisation des produits, par conséquent, de ne pas avoir documenté le résultat de cette évaluation et de ne pas avoir examiné le risque que la direction contourne les contrôles visant à permettre la détection de fraude.

Le Collège fait en outre grief à X de ne pas avoir documenté les motifs qui l'ont conduit à ne pas considérer un risque de fraude à la TVA alors que l'entité auditée avait fait l'objet d'une forte amende de la part de l'administration de la TVA.

55. X ne formule pas d'arguments en réponse au grief de manquements aux obligations relatives à l'identification et à l'évaluation des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

56. Comme indiqué ci-avant, il appartient aux réviseurs de documenter dûment chaque étape de leur mission d'audit.

Dès lors que le dossier ne comprend pas de documentation étayant le respect par X des normes ISA 240.26 *juncto* 240.47 et ISA 240.31, c'est-à-dire étayant le fait que X a évalué le risque d'anomalies significatives provenant de fraudes en présumant le risque de fraude dans la comptabilisation des produits et que X a examiné le risque que la direction contourne les contrôles visant à permettre la détection de fraude, la commission des sanctions constate que X a manqué aux normes ISA 240.26 *juncto* 240.47 et ISA 240.31.

III.3.3. Manquement aux obligations relatives aux procédures d'audit en ce qu'elles doivent permettre de répondre aux risques que la direction contourne les contrôles en place (norme ISA 240.32 (a))

57. La norme ISA auxquelles des manquements sont allégués se lit comme suit :

- ISA 240.32(a)

« Quelle que soit son évaluation des risques que la direction contourne des contrôles, l'auditeur doit définir et mettre en œuvre des procédures d'audit destinées à :

(a) 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 de la définition et de la mise en œuvre des procédures d'audit destinées à de tels tests, l'auditeur doit :

(i) 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 ;

(ii) sélectionner des écritures comptables et autres ajustements enregistrés en fin de période ; et

(iii) considérer la nécessité de tester les écritures comptables et les autres ajustements enregistrés tout au long de la période. ».

58. Dans le cadre du dossier d'audit « DD », le Collège fait grief à X de ne pas avoir examiné les écritures comptables manuelles afin de déterminer si elles constituent un risque de fraude et ne pas avoir accompli les diligences requises afin de tester le caractère approprié des écritures comptables

enregistrées dans le grand livre et des autres ajustements faits lors de l'établissement des états financiers afin d'éviter des contournements des contrôles en place par la direction.

59. X ne formule pas d'arguments en réponse au grief de manquement aux obligations relatives aux procédures d'audit en ce qu'elles doivent permettre de répondre aux risques que la direction contourne les contrôles en place.

60. Comme indiqué ci-avant, il appartient aux réviseurs de documenter dûment chaque étape de leur mission d'audit.

Dès lors que le dossier ne comprend pas de documentation étayant le respect par X de la norme ISA 240.32 (a), c'est-à-dire étayant le fait que X a examiné les écritures comptables manuelles afin de déterminer si elles constituent un risque de fraude et étayant le fait que X a accompli les diligences requises afin de tester le caractère approprié des écritures comptables enregistrées dans le grand livre et des autres ajustements faits lors de l'établissement des états financiers afin d'éviter des contournements des contrôles en place par la direction, la commission des sanctions constate que X a manqué à la norme ISA 240.32 (a).

III.4. Quant au défaut de stratégie générale d'audit (norme ISA 300.7 à 9)

61. La norme ISA 300 a trait aux obligations de l'auditeur en matière de planification d'un audit d'états financiers.

62. Les normes ISA 300.7 à 9 auxquelles des manquements sont allégués se lisent comme suit :

- ISA 300.7

« L'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit pour la mission définissant l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit et donnant des lignes directrices pour l'établissement d'un programme de travail »

- ISA 300.8

« En établissant la stratégie générale d'audit, l'auditeur doit :

- (a) identifier les caractéristiques de la mission qui en définissent l'étendue ;
- (b) s'assurer des objectifs de la mission en termes de rapport à émettre afin de planifier le calendrier de l'audit et la nature des communications demandées ;
- (c) prendre en compte les facteurs qui, selon le jugement professionnel de l'auditeur, sont importants afin d'orienter les travaux à effectuer par l'équipe affectée à la mission ; prendre en compte le résultat des travaux préliminaires à la planification de la mission déjà réalisés et, le cas échéant, déterminer si l'expérience acquise sur d'autres missions réalisées pour l'entité par l'associé responsable de la mission est pertinente ; et
- (d) s'assurer de la nature, du calendrier et de l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission. »

- ISA 300.9

« L'auditeur doit établir un programme de travail qui doit inclure une description :

- (a) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures planifiées d'évaluation des risques, déterminées en application de la Norme ISA 315 ;
- (b) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures d'audit complémentaires qui sont planifiées au niveau des assertions, déterminées en application de la Norme ISA 330 ;
- (c) des autres procédures d'audit planifiées qu'il est demandé de mettre en œuvre afin que la mission soit effectuée selon les Normes ISA ».

63. Suite à l'examen de deux dossiers d'audit (« DD » et « BB »), le Collège fait grief à X que les dossiers comprennent un programme de travail distinct de celui approuvé par le Collège suite à un premier délai de redressement, que les programmes de travail figurant au dossier ne sont ni datés ni signés, que les dossiers sont lacunaires en ce qu'ils ne contiennent pas de pièces justificatives documentant les travaux effectués ou quant à la méthodologie appliquée.

64. X indique en réponse au Collège que pour les deux dossiers examinés, des programmes de travail ont été établis. X indique en outre que les dossiers comprennent des pièces justificatives, contrairement à ce que le Collège allègue.

65. La commission des sanctions constate que figurent aux dossiers « DD » et « BB » des documents intitulés 'programmes de travail', comme le requiert la norme ISA 300.9.

Ces documents figurent tant au dossier du Collège qu'à celui de X. Ces documents sont affectés d'un vice de forme dès lors qu'ils ne sont ni signés ni datés. Le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises ne conteste toutefois pas l'existence des programmes de travail.

La commission des sanctions écarte par conséquent le grief du Collège quant à l'inexistence de programmes de travail dans les dossiers « DD » et « BB ».

Le fait que X n'ait pas fait usage du programme de travail approuvé par le Collège n'emporte pas de violation des normes ISA 300.7 à 300.9. Le Collège ne démontre pas que les programmes de travail utilisés ne satisfont pas à ces normes.

A défaut de précisions, la commission des sanctions écarte également le grief du Collège selon lequel les dossiers examinés ne comporteraient pas les pièces justificatives documentant les travaux d'audit et selon lequel la méthodologie appliquée serait lacunaire. Le Collège ne démontre pas quelles pièces documentant quel travail d'audit manqueraient en sorte qu'il en résulterait un manquement à la norme ISA 300. Le Collège ne démontre pas non plus en quoi la méthodologie par X est lacunaire avec pour conséquence que la commission des sanctions devrait constater un manquement à la norme ISA 300.

La commission des sanctions ne constate pas que X a manqué à ses obligations à l'aune de la norme ISA 300.7 à 9.

III.5. Quant au manquement pour cause de non considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers (norme ISA 250.13)

66. La norme ISA 250.13 à laquelle des manquements sont allégués se lit comme suit :

- ISA 250.13

« L'auditeur doit recueillir des éléments probants suffisants et appropriés concernant le respect des textes législatifs et réglementaires dont il est généralement admis qu'ils ont une incidence directe sur la détermination des données chiffrées significatives enregistrées et de l'information fournie dans les états financiers ».

67. Suite à l'examen du dossier d'audit « BB », le Collège fait grief à X de ne pas avoir mis en œuvre son programme de travail en ce qu'il prévoit de vérifier les textes législatifs et règlementaires applicables, de ne pas avoir vérifié le respect de ces textes par l'entité auditée et d'avoir émis des rapports lacunaires dès lors que pour 8 exercices (2009, 2011, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 et 2018), le réviseur n'a pas fait mention du dépôt tardif des comptes annuels à la centrale des bilans tenue par la BNB.

68. X indique que les constats du Collège sont corrects pour l'année 2018 et mentionne que des rapports de carence ont été établis en 2019 et 2020.

69. La commission des sanctions constate que X ne conteste pas les griefs formulés par le Collège.

Le fait que des rapports de carence aient été établis pour les années 2019 et 2020 ne modifie pas les constats posés pour la période antérieure.

En outre, il ne ressort pas du dossier que X ait vérifié les textes législatifs et règlementaires applicables ni leur respect par l'entité auditée, fut-ce au moyen de travaux d'audit effectués suite à la mise en œuvre d'un programme de travail distinct de celui soumis au Collège suite au 1^{er} délai de redressement lui ayant été imposé.

La commission des sanctions constate que X a manqué à la norme ISA 250.13.

III.6. Quant aux manquements aux normes concernant les confirmations externes (normes ISA 505.7 et 505.16)

70. Les normes ISA 505.7 et 505.16 auxquelles des manquements sont allégués se lisent comme suit :

- ISA 505.7 (Procédures de confirmation externe)

« Lorsqu'il décide de recourir aux procédures de confirmation externe, l'auditeur doit conserver le contrôle sur les demandes de confirmations externes, ce qui implique, notamment :

- (a) de déterminer quelles informations il convient de faire confirmer ou de demander ;
- (b) de sélectionner les tiers appropriés à confirmer ;

- (c) de concevoir les demandes de confirmation, en prenant soin de vérifier que les demandes soient adressées au bon destinataire et précisent les informations nécessaires pour que les réponses lui soient retournées directement ; et
- (d) de procéder à l'envoi des demandes aux tiers, et de leur suivi le cas échéant. ».

- ISA 505.16 (Evaluation des éléments obtenus)

« L'auditeur doit apprécier si les résultats des procédures de confirmation externe fournissent des éléments probants pertinents et fiables, ou si des éléments probants complémentaires sont nécessaires »

71. Suite à l'examen du dossier « BB », le Collège fait grief à X de ne pas avoir mis en œuvre la procédure de demande de confirmations aux tiers qu'il a établie et que le Collège a approuvée, de ne pas justifier la sélection des tiers, de ne pas contrôler la formulation des demandes aux tiers dès lors qu'il délègue la prise de contact à l'entité auditée, de ne pas faire le suivi des demandes effectuées et de ne pas avoir documenté ses travaux quant aux confirmations externes requises.

72. X indique que les demandes de confirmations externes sont désormais adressées par email, parfois automatiquement par les clients audités aux banques requises.

X indique en outre que s'il a sélectionné 12 fournisseurs et banques de l'entité auditée afin d'obtenir des confirmations externes, c'est qu'il est démontré qu'il a accompli la première étape de sa la procédure de demande de confirmations aux tiers.

X questionne l'obligation de documenter la sélection des confirmations externes.

73. La commission des sanctions constate que X n'a pas satisfait aux exigences de la norme ISA 505.7.

Indépendamment de la question de savoir si, comme l'allègue le Collège et le conteste X, ce dernier a appliqué la procédure de confirmations externes qu'il a établie, la commission des sanctions constate que X n'a pas conservé le contrôle sur les demandes de confirmations externes. Il ressort en effet du dossier que X n'a pas contacté les tiers sélectionnés mais que les contacts ont été pris par l'entité auditée. En outre, X n'a pas effectué de suivi des demandes.

La commission des sanctions constate que X a manqué à la norme ISA 505.7.

La commission des sanctions constate également un manquement à la norme ISA 505.16, requérant de l'auditeur d'apprécier si les confirmations externes fournissent des éléments probants pertinents et fiables. Quoique X affirme avoir examiné les réponses obtenues des tiers contactés et en avoir déduit le confort nécessaire, les travaux effectués par X ne sont pas documentés.

Comme précédemment rappelé, l'obligation de documentation de chaque étape de la mission d'audit est essentielle et immanente à l'exercice de la profession de réviseur. La sélection des personnes auxquelles des confirmations externes aurait dû être dûment documentée. Il en va de même de l'évaluation des résultats obtenus suite à la mise en œuvre de la procédure de confirmations externes.

III.7. Quant au manquement à l'obligation de dignité, probité et délicatesse (article 29, § 1^{er}, de la loi du 7 décembre 2016)

74. L'article 29, § 1, de la loi du 7 décembre 2016 dispose que « *Le réviseur d'entreprises ne peut exercer des activités ou poser des actes incompatibles avec soit la dignité, la probité ou la délicatesse, soit avec l'indépendance de sa fonction* ».

75. Le Collège fait grief à X d'avoir, en infraction avec l'article 29, § 1, de la loi du 7 décembre 2016, accepté une nouvelle mission d'audit pour un client existant et d'avoir accepté un nouveau client alors qu'il faisait l'objet d'une mesure d'injonction de s'abstenir provisoirement d'accepter de telles nouvelles missions pour des clients existants et d'accepter de nouveaux clients.

76. X indique reconnaître les faits.

77. La commission des sanctions constate que X reconnaît les faits, consistant à ne pas avoir respecté l'injonction qui lui avait été faite par le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises, agissant de manière indigne pour un réviseur d'entreprises, en infraction à l'article 29, § 1, de la loi du 7 décembre 2016.

III.8. Quant au manquement en matière de durée légale des mandats de réviseurs d'entreprises (article 3:61, § 1^{er}, du Code des sociétés et associations)

78. L'article 3:61, § 1, du Code des sociétés et associations dispose que « *Le commissaire est nommé pour un terme de trois ans renouvelable* ».

79. Le Collège fait grief à X d'avoir transféré pour l'exercice 2019 le mandat octroyé à partir de l'exercice 2018 par un de ses clients au Cabinet (...) au Cabinet (...), ce cabinet ayant exercé la fonction de commissaire auprès du client considéré pour les exercices 2019 et 2020. Le Collège fait grief à Monsieur d'avoir manqué, par ce transfert, à l'article 3:61, § 1, du Code des sociétés et associations.

80. X indique que la désignation du Cabinet (...) par le client considéré résulte d'une erreur du client, X ayant déjà, pour les exercices 2018, décidé de ne plus accepter de nouveaux clients dans ce cabinet.

Dès lors que le représentant permanent des cabinets (...) et (...) est le même, soit X, X indique que le mandat auprès du client a bien été d'une durée de 3 ans.

81. L'article 3:61, § 1, du Code des sociétés et associations (ci-après, « CSA ») dispose que les commissaires de sociétés sont nommés pour une période de 3 ans renouvelable, étant entendu que par 'année' l'on entend « exercice comptable », conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation. La prescription d'un délai fixe de 3 ans par le législateur vise à assurer au commissaire concerné l'indépendance requise à l'exercice de sa mission.

Il ressort du dossier de Collège que la SRL (...) a été nommée pour une période de 3 ans, conformément à l'article 3:61, § 1, CSA.

Les parties s'accordent quant au fait que ce mandat a fait l'objet d'un transfert, à partir du second exercice du mandat, et que ce transfert a été acté par une décision de la société concernée.

L'article 3:61, § 1, CSA est clair quant au fait que la durée du mandat est celle du *commissaire* et non celle du représentant permanent du commissaire. L'argument de X consistant à considérer qu'il n'y a pas infraction à l'article 3:61, § 1, CSA, dès lors que malgré le changement de commissaire, le représentant permanent serait inchangé ne peut être retenu.

L'article 3:61, § 1, CSA est une obligation qui s'impose aux sociétés qui nomment un commissaire. Les obligations qui en découlent pour les commissaires nommés, particulièrement leurs obligations en termes de démission figurent à l'article 3:66 CSA, auquel des manquements par X ne sont pas reprochés par le Collège.

Compte tenu de ce qui précède, la commission des sanctions décide que X n'a pas manqué à l'article 3:61, § 1, CSA.

III.9. Quant au manquement aux obligations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (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, la « loi AML »)

82. Suite à une inspection visant à vérifier le respect de la législation préventive du blanchiment de capitaux réalisée en octobre 2019 (voir § 5 ci-dessus), le Collège a constaté plusieurs manquements à la loi AML.

Les manquements constatés à l'occasion de l'inspection d'octobre 2019 relèvent de plusieurs dispositions de la loi AML, à savoir :

- Art. 8 (organisation et contrôle interne au sein des entités assujetties) ;
- Art. 11, § 2 (formation continue du personnel) ;
- Art. 16 et 17 (évaluation globale des risques) ;
- Art. 19, § 1, 2° et § 2 (obligations générales de vigilance) ;
- Art. 34 *juncto* 8, § 1 (obligation d'identification des caractéristiques du client) ;
- Art. 35, § 1, 2° *juncto* art. 8, § 1 (obligation de vigilance à l'égard des relations d'affaires) ;
- Art. 41, §§ 1 et 3 (Cas de vigilance accrue – Personnes politiquement exposées) ;
- Art. 60 à 65 *juncto* art. 8, § 1 (Conservation des données et documents) ;
- Art. 190 (disposition abrogatoire 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) ;

A ces manquements à la loi AML s'ajoute un manquement allégué à l'article 11.5 de 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 des capitaux et du financement du terrorisme (ci-après, la « Norme de l'IRE du 4 février 2011 »).

83. Le Collège fait grief à X d'avoir manqué à ces dispositions, et d'avoir également manqué à l'article 55 de la loi du 7 décembre 2016 en ayant erronément complété le questionnaire périodique relatif à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

Au terme des inspections menées par le Collège auprès des cabinets (...) et (...), le Collège fait en particulier grief à X :

- De ne pas disposer d'évaluation globale des risques, documentée et mise à jour (art. 16-17, loi AML) ;
- De ne pas disposer de procédures, politiques et mesures de contrôle interne efficaces et proportionnées permettant aux cabinets de X de respecter la réglementation AML (art. 8, loi AML) ;
- De ne pas satisfaire aux obligations de vigilance à l'égard des clients, spécialement de ne pas procéder à l'identification des clients et de leurs caractéristiques ainsi que de ne pas mettre à jour les données concernant les clients (art. 19, § 1^{er}, 2°, 19, § 2, 34 et 35, § 1^{er}, 2°, loi AML) ;
- De ne pas exercer de vigilance accrue à l'égard des personnes politiquement exposées à défaut de disposer d'une procédure visant à les identifier (art. 34 et 41, §§ 1 et 3, loi AML) ;
- De ne pas disposer d'une procédure relative à la détection et à la déclaration d'opérations atypiques à la CTIF (art. 35, § 1, al. 1, 1°, loi AML) ;
- De ne pas veiller à la formation permanente de son personnel (art. 11, § 2, loi AML) ;
- De ne pas archiver les documents et informations visés par la loi AML conformément au prescrit de cette législation (art. 60-65, loi AML) ; et
- De ne pas procéder à l'établissement d'un rapport annuel des activités de ses cabinets relativement à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (art. 11.5, Norme de l'IRE du 4 février 2011).

84. X répond, en substance, aux griefs du Collège en indiquant :

- Que, suite à l'inspection menée en octobre 2019, le manuel de procédure préventive du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme qu'il utilise a été mis à jour afin de tenir compte de la loi du 18 septembre 2017 et non plus de la loi du 11 janvier 1993 qui réglementait précédemment la matière ;
- Que le modèle d'évaluation globale des risques est incompréhensible ;
- Que des mesures préventives du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme ont été mises en œuvre à partir du milieu de l'année 2020, environ ;
- Que ces mesures comprennent désormais l'établissement de fiche individuelle de détermination du niveau de risques clients, l'établissement d'un formulaire d'identification et l'établissement de questionnaire « anti-blanchiment » individuel ;
- Qu'en outre un nouveau document d'acceptation de toute mission a été introduit pour les nouveaux clients, que des questionnaires sur l'éthique et le comportement du dirigeant et des questionnaires relatifs aux risques liés à l'environnement de

contrôle sont complétés pour chaque client, et qu'un formulaire de contrôle de l'indépendance du commissaire est annuellement rempli pour chaque mission permanente ;

- Au sujet de l'identification des personnes politiquement exposées, que les clients de ses cabinets lui sont référés par des fiduciaires et des notaires, qui sont interrogés quant à la qualité des personnes, et que sa collaboratrice effectue des recherches ;
- Qu'en 2020 et en 2021, un rapport d'activité AML a été établi ;
- Qu'en ce qui concerne les sociétés qui sont ses clientes, des copies des documents sociaux ne sont plus effectuées en raison de la disponibilité sur internet du Moniteur Belge permettant de prendre connaissance de la composition des conseils d'administration et de l'évolution des statuts ; et
- Que lui-même et sa collaboratrice ont suivi une formation de l'ICCI en décembre 2021.

85. Les réviseurs d'entreprises sont des entités assujetties à la loi AML, en application de l'article 5, § 1^{er}, 23° de cette loi.

A ce titre, les réviseurs d'entreprises doivent veiller à mettre en œuvre les dispositions de la loi AML afin de participer à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

Les obligations fondamentales de la loi AML consistent de l'établissement d'une évaluation globale des risques (visée aux articles 16 et 17 de la loi AML) ainsi que de procédures, politiques et mesures internes permettant à l'entité assujettie – en l'espèce un réviseur d'entreprises – de se conformer à la réglementation applicable en matière AML (art. 8, loi AML).

Dès lors que ces obligations fondamentales ne sont pas mises en œuvre, l'ensemble des autres obligations qui s'imposent ne peuvent qu'être exécutées de manière défailtante ou ne faire l'objet d'aucune exécution.

En l'espèce, la commission des sanctions constate que X, plusieurs années après l'entrée en vigueur de la loi AML, ne dispose pas encore pour ses cabinets (...) et (...) du cadre organisationnel lui permettant de respecter la loi AML.

Les cabinets (...) et (...) ne disposent pas d'une évaluation globale des risques ni de politiques, procédures et mesures internes permettant de prévenir les risques qui auraient dû être identifiés grâce à l'évaluation globale des risques.

Les éléments apportés par X – taille de ses cabinets, modalité de recrutement des clients, existence de formulaires individuels, rapport annuel d'activité établi en 2020 et 2021 – sont autant d'éléments qui, à défaut d'une approche globale documentée et tenue à jour du risque de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme telle que requise par la loi en transposition de directives européennes et mise en œuvre par des procédures adéquates, sont impuissants à satisfaire aux obligations de la loi AML.

Par conséquent, la commission des sanctions constate que X a manqué aux articles suivants de la loi AML :

- Art. 8 (organisation et contrôle interne au sein des entités assujetties) ;
- Art. 16 et 17 (évaluation globale des risques) ;

- Art. 19, § 1, 2° et § 2 (obligations générales de vigilance) ;
- Art. 34 *juncto* 8, § 1 (obligation d'identification des caractéristiques du client) ;
- Art. 35, § 1, 2° *juncto* art. 8, § 1 (obligation de vigilance à l'égard des relations d'affaires) ;
- Art. 41, §§ 1 et 3 (Cas de vigilance accrue – Personnes politiquement exposées) ;
- Art. 60 à 65 *juncto* art. 8, § 1 (Conservation des données et documents).

La commission des sanctions constate en outre que X a manqué à ses obligations en terme d'établissement de rapports annuels, comme le prescrit l'article 11.5 de la Norme IRE du 4 février 2011.

Cet article exige des réviseurs d'entreprises d'établir annuellement un rapport qui « *doit notamment permettre d'évaluer l'organisation administrative, les contrôles internes mis en œuvre, la collaboration des services du professionnel à la prévention, la formation et la sensibilisation (...) ainsi que le traitement des rapports [écrits de l'examen attentif des opérations effectuées et de l'origine des fonds, si nécessaire]* ».

La Norme de l'IRE du 4 février 2011 exige que les réviseurs d'entreprises tiennent à la disposition du superviseur les cinq derniers rapports annuels et les communique à première demande. En l'espèce, le Collège a demandé en octobre 2019 les rapports annuels relatifs à l'activité annuelle AML des cabinets de X et a reçu deux rapports, datant de 2020 et 2021. X n'a pas communiqué de rapports pour les cinq années précédant la demande du Collège en sorte qu'il faut en conclure que de tels rapports n'ont pas été établis.

Par contre, la commission des sanctions ne constate pas de manquement à l'obligation de formation permanente dès lors que X affirme, sans être contredit par le Collège, avoir suivi, avec sa collaboratrice, une formation pertinente de l'ICCI en décembre 2021.

La commission des sanctions ne constate pas non plus de manquement à l'article 190 de la loi AML qui dispose l'abrogation 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, cet article n'entraînant pas d'obligation à la charge de X.

Enfin, la commission des sanctions ne constate pas de manquement à l'article 55 de la loi du 7 décembre 2016. Le Collège fait grief à X d'avoir erronément rempli le questionnaire périodique relatif à la prévention du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme exigé sur le fondement de cette disposition, ce que X ne conteste pas et que la commission des sanctions ne peut en aucun cas tolérer de la part d'un réviseur d'entreprises. Toutefois, ce comportement indigne n'apparaît pas répréhensible en application de l'article 55 de la loi du 7 décembre 2016 qui permet au Collège de demander la communication d'informations selon une périodicité et une forme qu'il détermine.

III.10. Sanction

III.10.1. *Mesure et/ou amende administrative*

86. La commission des sanctions a constaté que X a manqué à un nombre important de ses obligations, spécialement aux normes révisorales ISQC1.20, ISQC.21(b), ISQC1.26, ISQC1.45, ISQC1.35, ISQC1.40 et ISQC1.41, ISQC1.48, ISA 315.25(b), ISA 315.6(b), ISA 315.12, 315.18 et 315.21, 240.17, ISA

240.26 *juncto* 240.47 et ISA 240.31, ISA 240.32(a), ISA 250.13, ISA 505.7 et 505.16, aux articles 17, § 3, et 29, § 1, de la loi du 7 décembre 2016 et aux articles 8, 16 et 17, 19, § 1, 2° et § 2, art. 34, art. 35, § 1, 2°, art. 41, §§ 1 et 3 et 60 à 65 de la loi AML.

Il appartient à la commission des sanctions de déterminer la sanction administrative idoine.

87. Le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises propose à la commission des sanctions de retirer la qualité de réviseur d'entreprises à X et de lui imposer une amende administrative de 50.000 EUR.

Le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises motive notamment sa proposition de sanction par le fait que « *les infractions portent sur des éléments essentiels à la profession, à savoir l'organisation du cabinet, les missions de contrôle réalisées et le respect des obligations en matière de lutte contre le blanchiment d'argent* » et que ces infractions traduisent un laxisme patent dans le chef de X.

Le comité du Collège souligne également que la sanction doit avoir un caractère dissuasif afin d'encourager X à se conformer à ses obligations légales.

88. X rappelle que la sanction doit être proportionnelle et avoir un effet dissuasif, que l'amende doit être proportionnée à l'avantage patrimonial.

X s'oppose au retrait de sa qualité de réviseur d'entreprises et à l'imposition d'une amende administrative d'un montant de 50.000 EUR telle que proposée par le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises.

X soutient le caractère disproportionné des sanctions proposées eu égard à :

- Son âge et le fait qu'il est en fin de carrière ;
- Qu'il n'a pas fait l'objet de précédentes sanctions disciplinaires ;
- L'expérience acquise au sein de grands cabinets audits, qui participe de la qualité de ses audits, indépendamment de l'introduction de nouvelles normes ;
- L'augmentation de la charge administrative, particulièrement pour les structures de petite taille ;
- La cession du fonds de commerce du cabinet (...) prévue après le 30 septembre 2022 et de la fin des activités du cabinet (...) après mai 2022 ;
- L'absence, certifiée sur l'honneur, d'avantage patrimonial ;
- Ses revenus tels qu'ils ressortent des avertissements-extraits de rôle produits.

X indique encore être « *conscient qu'il a commis des manquements et qu'il est dépassé par les nouvelles normes administratives imposées* ». X demande « *qu'il soit tenu compte de l'aspect humain et qu'il lui soit permis d'arrêter ses activités au plus tard le 30 septembre 2022* ».

89. En application de l'article 59, § 1, 7°, de la loi du 7 décembre 2016 et tenant compte des circonstances pertinentes visées à l'article 72, § 3, de la loi du 2 août 2002, la commission des sanctions décide du retrait de la qualité de réviseur d'entreprises à X.

Quoi que cette sanction soit une des plus élevées parmi les sanctions que la commission des sanctions peut imposer à un réviseur d'entreprises en application de l'article 59, § 1^{er}, 7°, de la loi du 7 décembre 2016, il s'agit de la sanction la plus appropriée en considération des manquements commis par X.

Les manquements constatés sont nombreux et répétés, et touchent, comme l'indique le Collège, à l'essence même de l'activité révisoriale telle qu'elle est désormais organisée par les normes internationales, la loi du 7 décembre 2016 et la loi du AML.

Si la commission des sanctions a égard à la situation personnelle de X et au fait que ce dernier soit en fin de carrière, elle ne peut admettre que des réviseurs d'entreprises restent en activité alors que leurs procédures ne sont pas conformes aux normes applicables à leur profession. Si X a apporté certaines modifications à la manière dont il exerce sa profession, il ressort à suffisance du dossier et de ses écrits qu'il ne dispose pas de l'intention de réaliser les nombreuses diligences nécessaires à la mise en conformité de son activité aux normes applicables à l'heure actuelle.

90. La commission des sanctions décide de ne pas imposer d'amende administrative.

La commission des sanctions tient compte de la situation financière de X, du fait que le réviseur d'entreprises n'a pas d'antécédent disciplinaire, que X n'exercera plus de missions révisoriales eu égard à la cession de son fonds de commerce et que la commission des sanctions décide du retrait de sa qualité de réviseur d'entreprises.

Dans ces conditions, il ne serait ni proportionné ni raisonnable de sanctionner X, en outre, d'une amende administrative.

III.10.2. Publication de la décision de la commission des sanctions

91. L'article 72, § 3, al. 4, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance des marchés financiers et aux services financiers dispose que la commission des sanctions rend sa décision publique de manière nominative sur le site web de la FSMA, immédiatement après avoir porté sa décision à la connaissance de la personne concernée.

L'article 72, § 3, al. 5, de la loi du 2 août 2002 dispose de plusieurs exceptions à l'obligation de publier nominativement les décisions de la commission des sanctions.

92. La publication nominative de la décision de la commission des sanctions comporte un aspect de sanction qui impose de s'assurer de son caractère proportionné.

En l'espèce, la publication nominative de la décision de la commission des sanctions apparaît proportionnée eu égard au nombre et à la gravité des manquements de X.

Compte tenu de ce qui précède, la commission des sanctions décide que la présente décision fera l'objet d'une publication nominative pendant 6 mois.



IV. Décision

La commission des sanctions de la FSMA,

composée de Monsieur Michel Rozie, président, de Madame Martine Castin et de Monsieur Jean-Philippe Lebeau, membres de la commission des sanctions,

décide, le 19 octobre 2022, après en avoir délibéré,

- 1) de constater que X a manqué aux normes révisorales ISQC1.20, ISQC.21(b), ISQC1.26, ISQC1.45, ISQC1.35, ISQC1.40 et ISQC1.41, ISQC1.48, ISA 315.25(b), ISA 315.6(b), ISA 315.12, 315.18 et 315.21, 240.17, ISA 240.26 *juncto* 240.47 et ISA 240.31, ISA 240.32(a), ISA 250.13, ISA 505.7 et 505.16, aux articles 17, § 3, et 29, § 1, de la loi du 7 décembre 2016 et aux articles 8, 16 et 17, 19, § 1, 2° et § 2, art. 34, art. 35, § 1, 2°, art. 41, §§ 1 et 3 et 60 à 65 de la loi AML;
- 2) en application de l'article 59, § 1, 7°, de la loi du 7 décembre 2016, de retirer la qualité de réviseur d'entreprises à X ;
- 3) en application de l'article 72, § 3, de la loi du 2 août 2002, que la présente décision fera l'objet d'une publication nominative pendant 6 mois, moyennant le caviardage des informations permettant d'identifier des tiers.



V. Composition de la commission des sanctions et signature

<p>Martine CASTIN Membre de la commission des sanctions</p> <p><i>Dans l'impossibilité de signer après avoir participé au délibéré – art. 30 du règlement d'ordre intérieur de la commission des sanctions</i></p>	<p>Michel ROZIE Président de la commission des sanctions</p>	<p>Jean-Philippe LEBEAU Membre de la commission des sanctions</p>
--	--	---