

Omschrijving onderwerp	Revue de contrôle de qualité
Wettelijke of normatieve bepalingen	ISQC1.35-42

Au travers des dossiers de contrôle de qualité PIE et non PIE, le Collège a été amené à se prononcer sur la mise en œuvre des paragraphes de la norme ISQC1 relatifs à la revue de contrôle qualité.

Afin d'assurer un *level playing field* dans ce domaine au sein de la profession, le Collège a décidé de publier la présente note sur son site internet.

Préambule

Les diligences requises par la norme ISQC1 sont formulées par l'emploi du verbe « devoir ».

Lorsque ceci est nécessaire, les modalités d'application et autres informations explicatives exposent plus en détail les diligences requises et fournissent des explications sur la façon de les mettre en application. En particulier, elles peuvent :

- expliquer plus précisément ce qu'une diligence requise signifie ou ce qu'elle est censée viser ; et
- fournir des exemples de politiques et de procédures qui peuvent s'avérer appropriées en la circonstance.

Bien que de telles explications n'imposent pas, en soi, une exigence, elles sont pertinentes pour une bonne application des diligences requises.

Revue de contrôle qualité d'une mission (ISQC1.35-42)

ISQC1.35 – Critères pour déterminer une revue

La norme ISQC1.35 stipule :

« 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 (Voir Par. A41)**
- (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. »**

Le paragraphe A41 des modalités d'application précise :

« A41. Les critères pour déterminer quelles sont les missions autres que les audits d'états financiers d'entités cotées qui sont sujettes à une revue de contrôle qualité de la mission peuvent comporter, par exemple:

- la nature de la mission, y comprenant la mesure dans laquelle elle implique une question d'intérêt public ;
- l'identification de situations ou de risques inhabituels sur une mission ou un type de missions ;
- le fait de déterminer si les textes législatifs ou réglementaires requièrent une revue de contrôle qualité de la mission. »

Commentaire

Le Collège a constaté que la notion d'entité cotée n'était pas toujours bien comprise.

La norme ISQC1.35 (a) stipule qu'une revue de contrôle qualité de la mission est obligatoire pour tous les audits d'états financiers d'entités cotées. Une « entité cotée » est définie par la norme ISQC1 comme « une entité dont les actions, les parts ou les titres d'emprunt sont cotés ou inscrits à la cote d'une bourse de valeurs reconnue, ou sont négociés suivant les règles d'une bourse de valeurs ou d'un autre organisme équivalent ».

La norme vise les sociétés cotées sur un marché réglementé ou non réglementé, dans ou en dehors de l'Union européenne.¹ Lorsqu'un réviseur d'entreprises audite une société cotée, il doit obligatoirement soumettre la mission à une revue de contrôle qualité.

L'article 8 du Règlement UE n° 537/2014 rend également une revue de contrôle qualité de la mission obligatoire pour tous les audits d'états financiers d'entités d'intérêt public (PIE). Outre les sociétés cotées sur un marché réglementé, sont visés les établissements de crédit, les entreprises d'assurance ou de réassurance et les organismes de liquidation ainsi que les organismes assimilés à des organismes de liquidation.

La norme ISQC1.35 (b) traite des critères pour déterminer si une revue de contrôle qualité de la mission doit être mise en œuvre. Les critères définis par le cabinet doivent être suffisamment objectifs pour permettre à un tiers de vérifier que ceux-ci ont été correctement mis en œuvre. La nécessité de soumettre ou non une mission à une revue de contrôle qualité en fonction des critères retenus devra être documentée. La documentation doit être appropriée pour fournir la preuve du fonctionnement de la procédure interne du cabinet.

Le Collège insiste sur le fait que les examens limités d'informations financières historiques (par exemple, ISRE 2400 *Engagements to Review Financial Statements* ou ISRE 2410 *Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity*) et les autres missions d'assurance et de services connexes (par exemple, ISAE 3402 *Assurance Reports on Controls at a Service Organization* ou ISAE 3420 *Assurance Reports on the Process to Compile Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus*) peuvent également devoir faire l'objet d'une revue de contrôle qualité si ces missions répondent aux critères définis par le cabinet.

¹ Cf. Norme du 11 août 2014 relative à l'application de la norme ISQC1 en Belgique.

La question s'est posée de savoir, lorsqu'un réviseur d'entreprises émet un rapport sur des états financiers semestriels d'une PIE, s'il doit obligatoirement prévoir une revue de contrôle qualité préalablement à l'émission de son rapport tout comme pour l'audit des états financiers de fin d'année.

Le Collège estime que les examens limités d'informations financières semestrielles d'une EIP tombent sous la norme ISQC1.35 (b) mais pas sous la norme ISQC1.35 (a). Le cabinet devra donc définir des critères au regard desquels évaluer la nécessité de procéder à une revue de contrôle qualité des examens limités. Le cabinet n'est par contre pas obligé de procéder à une revue de contrôle de qualité pour tous les examens limités d'informations financières semestrielles des EIP.

ISQC1.36 à 38 – Nature, calendrier et étendue d'une revue

La norme ISQC1.36 stipule :

« 36. Le cabinet doit définir des politiques et des procédures précisant la nature, le calendrier et l'étendue d'une revue de contrôle qualité d'une mission. Ces politiques et procédures doivent imposer que la date du rapport sur la mission ne soit pas antérieure à celle de l'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. (Voir Par. A42 – A43) »

Les paragraphes A42 et A 43 des modalités d'application précisent :

« A42. La date du rapport sur la mission n'est pas antérieure à celle de l'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission. Toutefois, la documentation de la revue de contrôle qualité de la mission peut être complétée après la date du rapport. »

A43. Effectuer la revue de contrôle qualité de la mission en temps voulu à des stades appropriés au cours de la mission permet de résoudre rapidement, à la date du rapport ou avant, les questions importantes à la satisfaction de la personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission. »

La norme ISQC1.37 stipule :

« 37. Le cabinet doit définir des politiques et des procédures qui requièrent que la revue de contrôle qualité d'une mission comporte :

- (a) une discussion des questions importantes avec l'associé responsable de la mission;**
- (b) la revue des états financiers ou autres sujets considérés sur lesquels a porté la mission, et le rapport proposé;**
- (c) la revue de la documentation sélectionnée portant sur la mission et relative aux jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue; et**
- (d) une évaluation des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport et une appréciation du caractère approprié ou non du rapport proposé. (Voir Par. A44) »**

Le paragraphe A44 des modalités d'application précise :

« A44. L'étendue de la revue de contrôle qualité de la mission peut dépendre, entre autres choses, de la complexité de la mission, du fait que l'entité est une entité cotée ou non, et du risque que le rapport puisse ne pas être approprié en la circonstance. La réalisation d'une revue de contrôle qualité d'une mission ne diminue pas les responsabilités de l'associé responsable de la mission. »

La norme ISQC1.38 stipule :

« 38. Pour les audits d'états financiers d'entités cotées, le cabinet doit définir des politiques et des procédures qui requièrent dans le cadre de la revue de contrôle qualité de la mission de prendre également en considération les points suivants :

- (a) l'évaluation que l'équipe affectée à la mission a faite de l'indépendance du cabinet par rapport à la mission spécifique ;**
- (b) si des consultations appropriées ont eu lieu sur des sujets ayant entraîné des divergences d'opinion ou sur d'autres sujets difficiles ou controversés, et les conclusions tirées de ces consultations ; et**
- (c) si la documentation sélectionnée pour la revue reflète le travail effectué par rapport aux jugements importants exercés et étayent les conclusions dégagées. (Voir Par. A45 – A46) »**

Les paragraphes A45 et A46 des modalités d'application précisent :

« A45. Les autres questions relatives à l'évaluation des jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission qui peuvent être considérées lors d'une revue de contrôle qualité d'une mission d'audit d'états financiers d'une entité cotée comprennent :

- *les risques importants identifiés au cours de la mission et les réponses apportées à ces risques ;*
- *les jugements exercés, particulièrement au regard du caractère significatif et des risques importants ;*
- *l'importance et la résolution des anomalies corrigées et non corrigées identifiées au cours de la mission ;*
- *les sujets à communiquer à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et, le cas échéant, à d'autres tiers comme les instances de contrôle.*

Ces autres questions, en fonction des circonstances, peuvent aussi être applicables à des revues de contrôle qualité de la mission relative à des audits d'états financiers d'autres entités, de même qu'à des examens limités d'états financiers et autres missions d'assurance et de services connexes.

A46. Bien que non visées en tant qu'entités cotées, telles que décrites dans le paragraphe A16, certaines entités du secteur public peuvent être suffisamment importantes pour demander que soit effectuée une revue de contrôle qualité de la mission. »

Commentaire

La norme ISQC1.36 énonce que les procédures du cabinet doivent imposer que la date du rapport sur la mission ne soit pas antérieure à celle de l'achèvement de la revue de contrôle qualité de la mission.

Le paragraphe A42 précise que la documentation de la revue de contrôle qualité de la mission peut être complétée après la date du rapport. Le Collège estime à cet égard que l'essentiel de la documentation relative à la revue doit être effectuée au moment de la revue. Il appartient au cabinet d'établir des procédures permettant de démontrer à quel(s) moment(s) la revue a été effectuée. Par exemple, des échanges d'informations par e-mail, l'établissement d'un procès-verbal d'entretien ou l'envoi d'une checklist par e-mail.

La mise en forme finale de la revue peut toutefois, par analogie avec la mise en forme finale du dossier d'audit, être achevée après la date du rapport. C'est en ce sens que le Collège interprète le verbe « compléter » (*voltooien* dans la version néerlandophone).

La norme ISQC1 et la norme ISA 220² définissent la « revue de contrôle qualité de la mission » comme « *le processus mis en place pour évaluer de façon objective, à la date du rapport ou avant, les jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue aux fins de la formulation du rapport. Le processus de revue de contrôle qualité de la mission s'adresse aux audits d'états financiers d'entités cotées, ainsi qu'aux autres missions, le cas échéant, pour lesquelles le cabinet a décidé qu'une revue de contrôle qualité de la mission était requise* ».

Le paragraphe A43 précise que le fait d'effectuer la revue de contrôle qualité de la mission en temps voulu à des stades appropriés au cours de la mission permet de résoudre rapidement, à la date du rapport ou avant, les questions importantes à la satisfaction de la personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission (ci-après : le reviewer). En pratique, cela pourrait laisser à penser que le reviewer devrait être impliqué dès le début de l'audit, ou en tout cas, pas seulement juste avant la signature du rapport.

Le paragraphe A44 ajoute que l'étendue de la revue peut dépendre, entre autres choses, de la complexité de la mission, du fait que l'entité est une entité cotée ou non, et du risque que le rapport puisse ne pas être approprié en la circonstance.

Le Collège estime qu'il ressort des dispositions susvisées que (i) la revue de contrôle qualité de la mission peut avoir lieu à la date du rapport d'audit ou avant et (ii) l'étendue de la revue peut varier.

- (i) La revue de contrôle qualité de la mission peut avoir lieu à la date du rapport d'audit ou avant

Le fait que la procédure établie par un cabinet prévoie que la revue de contrôle qualité puisse avoir lieu à la date du rapport d'audit ne constitue pas une infraction en soi.

Le questionnaire relatif à la revue de contrôle qualité qui est proposé par l'ICCI prévoit de passer en revue les différentes phases de l'audit. Il n'est pas interdit par les normes que cette revue ait lieu au plus tard à la date du rapport d'audit. Il serait toutefois de bonne pratique, comme le suggère le paragraphe A43 susvisé, que la revue ait lieu à des moments appropriés au cours de la mission d'audit.

Les étapes suivantes pourraient par exemple faire l'objet de la revue : l'acceptation ou la poursuite de la mission (en ce compris le respect des règles relatives à l'indépendance), la stratégie générale d'audit et le programme de travail, le contrôle intérimaire éventuel, les consultations éventuelles, le contrôle de fin d'année et enfin les états financiers et le projet de rapport d'audit.

² Norme ISA 220, « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers ».

- (ii) L'étendue de la revue de contrôle qualité de la mission peut varier

L'étendue de la revue peut varier en fonction de la complexité de la mission (consultations sur des questions difficiles ou controversées, divergences d'opinion éventuelles au sein de l'équipe d'audit ou avec la personne consultée), du fait que l'entité est ou non une entité cotée (cf. ISQC1.37 et 38) et du fait que le rapport de l'auditeur puisse ne pas être approprié en la circonstance.

L'on pourrait envisager de motiver le fait que la complexité de la mission d'audit nécessite que la revue de contrôle qualité de la mission débute antérieurement à la signature du rapport d'audit. Si cela n'est pas prévu par les procédures du cabinet, il appartient à l'associé responsable de la mission de demander au reviewer d'intervenir plus tôt au cours de la mission d'audit.

ISQC1.39 – Critères de désignation d'un reviewer

La norme ISQC1.39 stipule :

« 39. Le cabinet doit définir des politiques et des procédures traitant du mode de désignation des personnes chargées du contrôle qualité des missions et définissant des critères de désignation reposant sur :

- (a) les qualifications techniques requises pour remplir le rôle, y compris l'expérience et l'autorité nécessaires ; et (Voir Par. A47)**
- (b) la mesure dans laquelle une personne chargée du contrôle qualité d'une mission peut être consultée sur cette même mission sans que son objectivité soit compromise. (Voir par. A48) »**

Les paragraphes A47 et A48 des modalités d'application précisent :

« A47. Les critères touchant à l'expertise technique, à l'expérience et à l'autorité suffisantes et appropriées sont fonction des circonstances de la mission. Par exemple, la personne chargée du contrôle qualité d'une mission d'audit d'états financiers d'une entité cotée sera vraisemblablement une personne ayant une expérience et une autorité suffisantes et appropriés pour agir en tant qu'associé responsable d'une mission d'audit d'états financiers d'entités cotées.

A48. L'associé responsable de la mission peut consulter la personne chargée de la revue du contrôle de la mission au cours de celle-ci, par exemple, pour déterminer si un jugement qu'il a exercé sera acceptable à la personne chargée de la revue du contrôle qualité de la mission. Une telle consultation évite d'identifier des divergences d'opinion à un stade tardif de la mission et ne compromet pas la qualification de la personne chargée de la revue de contrôle qualité de la mission pour remplir son rôle. Lorsque la nature et l'étendue des consultations deviennent importantes, l'objectivité de la personne chargée du contrôle qualité de la mission peut être compromise, à moins qu'un soin particulier ne soit attaché tant par l'équipe affectée à la mission que par la personne chargée du contrôle qualité à ce que son objectivité ne soit pas entachée. Lorsque ceci n'est pas possible, une autre personne au sein du cabinet, ou une personne qualifiée externe qui convient, peut être désignée pour remplir le rôle soit de personne chargée du contrôle qualité de la mission, soit de personne à consulter sur la mission. »

Commentaire

La norme ISQC1.39 traite de la qualification des personnes chargées de revues de contrôle qualité de missions. Les critères de désignation définis par le cabinet doivent être suffisamment objectifs pour permettre à un tiers de vérifier que ceux-ci ont été correctement mis en œuvre. La désignation d'un reviewer pour une mission donnée en fonction des critères retenus devra être documentée. La documentation doit être appropriée pour fournir la preuve du fonctionnement de la procédure interne du cabinet.

Lors de l'examen des critères établis par le cabinet et de leur mise en œuvre, le Collège veillera systématiquement à appliquer le principe de proportionnalité en tenant compte de la taille du cabinet concerné.

En ce qui concerne l'expérience et l'autorité, le reviewer doit être un réviseur d'entreprises comme l'exige la norme du 11 août 2014 relative à l'application de la norme ISQC1 en Belgique. L'on entend ici par « réviseur d'entreprises » une personne physique inscrite au registre public de l'IRE. Les réviseurs d'entreprises inscrits au registre public peuvent être actifs ou temporairement empêchés en raison d'une incompatibilité visée à l'article 29, § 2 de la loi du 7 décembre 2016.

Lorsque la taille du cabinet le permet, celui-ci désignera utilement un reviewer :

- qui dispose du même niveau d'agrément que le réviseur responsable de la mission (établissements de crédit, entreprises d'assurances, mutualités, fonds de pension, etc.) ;
- ayant une expérience professionnelle utile dans le secteur de la mission faisant l'objet de la revue ;
- n'ayant pas de lien de subordination avec le réviseur responsable de la mission.

La question s'est posée de savoir si un reviewer devait être désigné pour effectuer la revue de contrôle qualité d'une mission effectuée par un collège de commissaires.

Le Collège estime que l'objectivité des membres du collège de commissaires n'est pas suffisante – au moins en apparence – pour ne pas désigner un reviewer externe la mission. Les membres du collège de commissaires, même s'ils sont amenés à revoir les travaux de l'autre membre du collège au cours de leur mission, ne sont pas suffisamment indépendants de la mission. Cette revue mutuelle des travaux ne peut donc pas être assimilée à une revue de contrôle qualité de la mission.

Pour la même raison, il n'est pas admis par le Collège que des missions effectuées par deux représentants permanents d'un cabinet (collège interne) soient exclues du champ d'application de l'ISQC1.35 (a). Cette interdiction vaut également pour les missions d'audit effectuées auprès d'entités d'intérêt public.

La question s'est également posée de savoir si le précédent commissaire peut être désigné comme reviewer pour l'exercice faisant l'objet d'une revue de contrôle qualité.

La désignation du précédent commissaire comme reviewer engendre le risque que son objectivité soit compromise, notamment par le fait que les chiffres audités concernent une partie de ses propres travaux. Lorsque cela est possible, le cabinet désignera donc de préférence un autre reviewer.

Ce serait par ailleurs une bonne pratique de prévoir la rotation du reviewer dans les procédures du cabinet. Le Collège tiendra évidemment compte de la taille du cabinet concerné lors de son évaluation des procédures internes.

Rappelons enfin que les procédures du cabinet doivent toujours prévoir le remplacement du reviewer lorsque sa capacité à effectuer une revue objective est compromise (ISQC1.41).

ISQC1.40 et 41 – Objectivité du reviewer

La norme ISQC1.40 et 41 stipule :

« 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. (Voir Par. A49 –A51)

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. »

Les paragraphes A49 à A51 des modalités d'application précisent :

« A49. Le cabinet est tenu de définir des politiques et des procédures destinées à préserver l'objectivité de la personne chargée du contrôle qualité de la mission. En conséquence, ces politiques et procédures prévoient que cette personne :

- *lorsque cela est possible, n'est pas choisie par l'associé responsable de la mission ;*
- *ne participe pas d'une manière ou d'une autre à la mission durant la période de la revue ;*
- *ne prenne pas de décisions en lieu et place de l'équipe affectée à la mission ; et*
- *ne soit pas soumise à d'autres considérations qui compromettraient son objectivité.*

A50. Dans le cas de cabinets ayant peu d'associés, il peut ne pas être possible à l'associé responsable de la mission de ne pas être impliqué dans le choix de la personne chargée du contrôle qualité de la mission. Lorsque des professionnels exerçant à titre individuel, ou des petits cabinets, identifient des missions qui requièrent des revues de contrôle qualité, ces revues peuvent être confiées à des personnes externes qualifiées qui conviennent. De manière alternative, certains professionnels exerçant à titre individuel ou des petits cabinets peuvent souhaiter utiliser d'autres cabinets pour faciliter la revue du contrôle qualité des missions. Lorsque le cabinet a recours à une personne externe qualifiée qui convient, les diligences requises des paragraphes 39 – 41 et les modalités d'application des paragraphes A47 – A48 s'appliquent.

A51. Dans le secteur public, un auditeur désigné par le pouvoir législatif (par exemple, un auditeur de la Cour des Comptes ou autre personne qualifiée qui convient désignée par la Cour des Comptes), peut agir dans un rôle équivalent à celui d'un associé responsable d'une mission avec des responsabilités globales pour les audits du secteur public. Dans ces situations, le cas échéant, le choix de la personne chargée du contrôle qualité de la mission prend en considération la nécessité d'indépendance vis-à-vis de l'entité auditée et la capacité de la personne chargée du contrôle qualité de la mission de fournir une évaluation objective. »

Commentaire

Les procédures du cabinet doivent prévoir des mesures permettant d'assurer dans le temps l'objectivité du reviewer. Le paragraphe A49 fournit des exemples de procédures qui peuvent s'avérer appropriées en la circonstance.

Le Code de l'IFAC définit les principes fondamentaux d'éthique professionnelle, qui comprennent entre autres l'objectivité. Suivant le Code de l'IFAC, « *le principe d'objectivité impose à l'ensemble des professionnels comptables l'obligation de ne pas laisser des partis-pris, des conflits d'intérêts ou l'influence excessive de tiers compromettre leur jugement professionnel.*

Le professionnel comptable peut être exposé à des situations susceptibles de porter atteinte à l'objectivité. Il n'est pas possible de les définir, ni d'en donner une liste exhaustive. Le professionnel comptable ne doit pas fournir un service professionnel si une circonstance ou une relation génère un parti pris ou influence de façon inappropriée son jugement professionnel par rapport à ce service. »

L'objectivité du reviewer pourrait être menacée, par exemple, par :

- un intérêt personnel (détention de participations),
- une relation (familiale ou personnelle étroite, ou une relation d'affaires) avec des administrateurs, des cadres ou des salariés du client,
- le fait d'avoir accompli une partie significative des travaux d'audit lors d'exercices antérieurs ou
- le fait d'être consulté trop régulièrement sur la mission.

Le Collège estime en outre que le reviewer ne peut pas avoir de contacts directs avec le client (par exemple, en assistant à des réunions du conseil d'administration ou en remettant des avis techniques directement au client) ni donner des instructions à l'équipe d'audit, même en termes d'organisation.

Concernant le remplacement du reviewer dans les situations où sa capacité à effectuer une revue objective peut être compromise, le Collège n'exige pas qu'un *sole practitioner* ou un cabinet de petite taille désigne a priori un second reviewer. Ce n'est que si un problème survient dans le cadre d'une revue qu'un autre reviewer devra être désigné.

ISQC1.42 – Documentation d'une revue

La norme ISQC1.42 stipule :

« 42. Le cabinet doit définir des politiques et des procédures relatives à la documentation de la revue de contrôle qualité d'une mission exigeant de consigner dans les dossiers que :

- (a) les procédures prévues par les politiques du cabinet concernant la revue de contrôle qualité d'une mission ont été mises en oeuvre;**
- (b) la revue de contrôle qualité de la mission a été achevée à la date, ou avant celle d'émission du rapport; et**

(c) la personne chargée de la revue n'a pas connaissance de problèmes non résolus qui l'auraient amenée à considérer que les jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue, n'étaient pas appropriés. »

Commentaire

La norme ISQC1.42 traite de la documentation de la revue de contrôle qualité d'une mission. La documentation doit être appropriée pour fournir la preuve du fonctionnement de la procédure de revue de contrôle qualité d'une mission.

Si le cabinet utilise une checklist, il faut que les questions posées soient suffisamment précises ou que les réponses soient suffisamment détaillées pour permettre à un tiers de comprendre les travaux effectués par le reviewer. Le Collège recommande au cabinet d'établir des guidelines suffisamment précises sur la manière dont la checklist doit être complétée.

Si des entretiens sont organisés avec le responsable de la mission et/ou avec l'équipe d'audit, ce serait une bonne pratique de dresser un procès-verbal de ces entretiens.

Il doit également ressortir de la documentation quel documents du dossier d'audit ont été revus par le reviewer. Par exemple, via un *sign-off* daté dans le dossier d'audit électronique ou par un paraphe daté dans le dossier papier.

Enfin, le Collège estime que la documentation de la revue doit être effectuée par le reviewer lui-même et ne peut en aucun cas être préparée par un membre de l'équipe d'audit. Cette obligation a pour vocation de renforcer encore davantage l'implication du reviewer dans sa revue de contrôle qualité.

Le reviewer doit consigner dans le dossier qu'il n'a pas connaissance de problèmes non résolus qui l'auraient amenée à considérer que les jugements importants exercés par l'équipe affectée à la mission et les conclusions auxquelles elle est parvenue, n'étaient pas appropriés. A cet égard, le Collège rappelle que conformément aux paragraphes 43 et 44 de la norme ISQC1 relatifs aux divergences d'opinion, le cabinet doit définir des procédures pour traiter et résoudre les divergences d'opinion au sein de l'équipe affectée à la mission, avec les personnes consultées et, le cas échéant, entre l'associé responsable de la mission et le reviewer. Ces procédures doivent exiger que les conclusions dégagées soient documentées et appliquées et que la date du rapport ne soit pas antérieure à celle de la résolution du différend.

Lorsque le reviewer formule des remarques concernant la mission, il est important qu'il vérifie le suivi qui y est apporté par le responsable de la mission avant de finaliser sa revue. Il doit marquer son accord sur la suite apportée à ses remarques avant l'achèvement de sa revue. La documentation du timing de la revue a ici également toute son importance.