

**DÉCISION DU 7 MAI 2020 DANS LE CADRE D'UNE PROCÉDURE DE SANCTION RELATIVE À
D'ÉVENTUELS MANQUEMENTS COMMIS PAR Z DANS LE CADRE DE SON MANDAT DE
COMMISSAIRE [DE] (...) LORS DE L'EXERCICE COMPTABLE 2017**

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

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 11 décembre 2018 d'ouvrir une instruction à l'encontre de Z pour une infraction potentielle à la norme ISA 230.16 *juncto* l'article 29, § 1 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises,

Vu le courrier du 11 décembre 2018 informant Z de l'ouverture d'un dossier à son encontre par le secrétaire général du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises,

Vu les observations de Z du 28 décembre 2018,

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, d'engager une procédure pouvant mener à l'application d'une mesure administrative notifiée à Z le 19 septembre 2019,

Vu le courrier du 19 septembre 2019 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 Z et le rapport d'instruction du secrétaire général ayant fait l'objet d'une délibération du comité du Collège de supervision des Réviseurs d'entreprises le 29 août 2019,

Vu le rapport d'instruction du secrétaire général comportant ses conclusions définitives,

Vu le courrier du président de la commission des sanctions du 3 octobre 2019 invitant Z à venir prendre copie des pièces du dossier auprès de la commission des sanctions et portant communication du calendrier de la procédure tel que déterminé par le président de la commission des sanctions,

Vu les observations de Z déposées le 19 novembre 2019,

Vu le mémoire du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises du 19 décembre 2019,

Vu les observations de synthèse de Z déposées le 19 janvier 2020,

Ouï à l'audience du 29 janvier 2020, (...) et (...), directeur et collaboratrice du service juridique de la FSMA représentant le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises, et de (...), secrétaire général *ad interim* du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises, et (...), collaborateur du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises, en présence de Z, assisté de Maître (...) et de Maître (...),

I. Motivation de la décision

I.1. Exposé des faits pertinents

1. Z est réviseur d'entreprises depuis 1992. Il est inscrit au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (ci-après, l'« IRE ») dans le groupe linguistique « français ». Il est associé au sein du cabinet de révision A.
2. En 2018, le cabinet de révision A a été sélectionné par le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises pour un contrôle de qualité.

Parmi les mandats contrôlés figure celui de commissaire [de] (...) pour l'exercice comptable 2017. (...).

Z était le représentant permanent du commissaire auprès [de] (...).

3. Le contrôle de qualité a été effectué par W, réviseur d'entreprise, pour le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises (ci-après, « l'inspecteur »).
4. Le dossier d'audit [de] (...) de Z était entièrement électronique. Le 30 août 2018, W en a reçu une copie intégrale sur une clé USB.
5. Le 31 août 2018, l'inspecteur note que (...) perçoivent un loyer d'une société filiale. W considère cette recette comme présentant des risques, spécialement un risque de surévaluation car elle provient d'une partie liée.

L'inspecteur interroge Z quant aux travaux d'audit qu'il a effectué relativement à cette recette. Z indique disposer d'une copie du contrat de bail. L'inspecteur a déclaré avoir interrogé Z sur les travaux qu'il a effectué relativement à ce contrat de bail.

6. Le 7 septembre 2018, Z a reçu le projet de rapport d'inspection de l'inspecteur. Ce projet de rapport mentionnait apparemment parmi les points d'attention importants la manière dont Z a audité la recette de loyer perçue par (...) d'une société filiale.
7. Le 11 septembre 2018, Z a ajouté un post-it électronique (ou « *sticky note* ») sur le contrat de bail figurant au dossier d'audit électronique. Ce dossier avait été mis en forme finale et électroniquement clôturé.

Le post-it électronique ajouté par Z mentionne ce qui suit :

« Superficie show room et bureaux 1200 m², ateliers et magasin 420 m², soit 1620 m² pour un loyer mensuel de 12.500 eur.

Ce prix a été comparé au loyer payé par (...), un peu plus petit (11.000 eur) et (...), un peu plus grand (en offre de location à 16.000 eur).

Rentabilité jugée normale, soit un loyer annuel de 150.000 eur pour un invest total de 2.500.000 eur

Charge fin sur emprunt de 2.400.000 eur : 15.000 eur par an. »

8. Le 26 septembre 2018, B, réviseur responsable de la qualité au sein du cabinet A, transmet à l'inspecteur les réponses de Z aux remarques formulées par W dans son rapport d'inspection provisoire.

Ces remarques figurent dans un document intitulé « Infos clés : commentaires sur les remarques du contrôleur » ainsi que dans le livre 2 du projet de rapport.

Sous le titre « Transactions entre parties liées et sortant de l'activité habituelle » figurant dans le document intitulé « Infos clés : commentaires sur les remarques du contrôleur », il est mentionné :

« - Le confrère fait référence aux transactions effectuées entre (...) et ses filiales et en particulier sur l'opération de construction par (...) d'un showroom (...) et de sa location par une filiale (...). Le confrère considère cela comme des risques devant être mentionnés dans l'analyse de risques. Toutefois nous n'avons pas identifié un risque pour les raisons suivantes :

- Notre expérience des audits antérieurs n'a jamais montré de transactions entre parties liées qui ne respectaient pas les conditions du marché ;
- (...) est une filiale à plus de 50% de (...) et le solde des parts est détenu par les mêmes actionnaires que ceux détenant (...);
- (...) ne disposait pas des capacités financières pour mener la construction d'un showroom, ni des mêmes accès aux financements bancaires que (...). Il est donc logique que la maison-mère s'en occupe pour le compte de sa filiale ;
- Le bâtiment est un showroom, ce qui est en phase avec le secteur d'activités de (...). Dans l'hypothèse où la filiale rencontrerait des difficultés, (...) pourrait sans difficultés reprendre le showroom pour son compte propre
- La transaction a été analysée sur base du contrat de bail et nous avons pu comparer le prix pratiqué par (...) avec celui payé par d'autres (...) à proximité, ce qui n'a pas révélé de discordance. »

Le livre 2 du (projet de) rapport est un document établi en format Excel comprenant près de 200 questions. Deux questions du livre 2 du (projet de) rapport sont relatives à la recette de loyer dont les travaux d'audit ont fait l'objet d'une discussion entre l'inspecteur et Z, soit les questions numéros 164 et 183.

La question 164 est la suivante :

« Ressort-il du dossier que, pour les transactions significatives qui n'entrent pas dans le cadre normal des opérations courantes de l'entité ou qui apparaissent inhabituelles pour d'autres raisons au regard de la connaissance qu'a le réviseur de l'entité et de son environnement, ainsi que des autres informations recueillies au cours de l'audit, le réviseur a apprécié si la logique économique de la transaction (ou l'absence de logique) au regard de l'activité de l'entité laisse à penser que ces transactions ont été réalisées dans le seul but de présenter des états financiers mensongers ou de dissimuler un détournement d'actif? »

Sous la colonne « Explication des travaux d'audit effectués par le réviseur », il est mentionné :

« Le confrère a rempli le questionnaire B2-07-06 "transactions parties liées". »

Sous la colonne « Commentaire de l'inspecteur », il est mentionné :

« Le point 11 (page 12) du questionnaire demande d'identifier les transactions avec les parties liées en dehors des activités normales de l'entité. La réponse du confrère est "rien

à signaler à ce sujet". L'entité a donné en location depuis mai 2017 un nouveau showroom repris à l'actif du (bilan) pour 1,700k euros et loué 12k euros par mois. Le confrère n'a pas relevé cette transaction qui demande, selon le § 28 (d et f) de la norme ISA 315 une (attention) particulière. »

Sous la colonne « Commentaire du réviseur contrôlé », il est mentionné :

« Nous ne comprenons pas la référence au § 28 d et f de l'ISA 315 (révisée). Suite à nos procédures d'audit nous n'avons pas identifié de transaction significative avec les entreprises liées, ayant un caractère anormal ou frauduleux, ce qui justifie notre réponse "rien à signaler" dans le questionnaire. En effet, nous nous sommes préoccupés de cette opération particulière, mais qui relève toutefois de l'activité normale de l'entreprise: Nous avons obtenu la convention de bail, nous nous sommes entretenus avec la direction quant au prix de marché pour de pareilles locations dans la région. Nous avons également examiné la cohérence entre le coût total de l'investissement et son rendement. Nous considérons donc qu'elle correspond à des conditions normales de marché et que l'opération a été traitée de manière adéquate. »

La question 183 est la suivante :

« Ressort-il du dossier que le réviseur a réuni des informations pertinentes pour identifier les risques d'anomalies significatives associés aux relations et aux transactions avec les parties liées? »

Sous la colonne « Explication des travaux d'audit effectués par le réviseur », il est mentionné :

« Le confrère a rempli le questionnaire B2-07-06 "transactions parties liées". »

Sous la colonne « Commentaire de l'inspecteur », il est mentionné :

« Le chapitre 11 (page 12) du document traite des transactions entre parties liées en dehors des activités normales. Le (confrère) répond "rien à signaler à ce sujet, pas de transactions particulières". L'entité a fait construire un showroom de 1,700k euros donné en location depuis mai 2017 à une filiale. La perception d'un loyer par une (partie) liée donne lieu à une obligation d'attention particulière (ISA 315 § 28). Le confrère doit s'assurer que la transaction (hors du cadre des activités normales de l'entité) est conforme au marché par exemple en demandant l'avis d'un expert. Le dossier contient le bail mais aucun test n'a été réalisé pour savoir si le loyer été conforme au marché. »

Sous la colonne « Commentaire du réviseur contrôlé », il est mentionné :

« La valeur totale du showroom n'est pas de 1,700K mais bien de 2,500K. Comme expliqué au confrère et expliqué dans notre note "Infos Clés : Commentaires sur les remarques du contrôleur", le montant mensuel du loyer nous semble conforme au prix de marché. Nous avons eu un avis extérieur pour des immeubles similaires dans la même région. D'autre part, le loyer correspond au return attendu du coût de l'investissement. En conclusion, cette opération s'inscrit dans le cadre de l'activité normale de l'entreprise. »

9. Le 4 octobre 2018, une réunion de clôture, visant à discuter le projet de rapport d'inspection établi par l'inspecteur est organisée dans les bureaux (...) du cabinet de révision A. Z ainsi que B, responsable qualité au sein du cabinet de révision, assistent à cette réunion.

Lors de la réunion de clôture, la question des travaux d'audit réalisés quant à la recette de loyer est à nouveau abordée. Le contrat de bail entre (...) et sa filiale est projeté sur un écran. Il s'agit du contrat de bail figurant dans le dossier d'audit de Z (et non du contrat de bail tel que figurant dans la copie du dossier remise à l'inspecteur le 30 août 2018).

L'inspecteur note qu'un post-it électronique a été ajouté au contrat de bail, soit un document pdf figurant dans un dossier d'audit électroniquement clôturé. L'inspecteur note que les caractéristiques électroniques de ce post-it renseignent qu'il a été ajouté par Z le 11 septembre 2018.

L'inspecteur met immédiatement un terme à la réunion de clôture après avoir constaté l'ajout d'un post-it électronique par Z le 11 septembre 2018.

I.2. Déroulement de la procédure

10. Le 11 décembre 2018, le secrétaire général du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises a informé Z de l'ouverture d'une instruction relative à un éventuel manquement à la norme ISA 230.16 *juncto* l'article 29, § 1 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises (ci-après, la « loi du 7 décembre 2016 ») dans le cadre du mandat de commissaire [de] (...) pour l'exercice comptable 2017.
11. Le 28 décembre 2018, Z a communiqué ses observations en réponse au courrier du secrétaire général du 11 décembre 2018.
12. Le 30 janvier 2019, Z a été convoqué à une audition par le secrétaire général du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises. Cette audition a eu lieu le 22 février 2019 et Z a transmis des informations complémentaires le 24 février 2019.
13. Outre Z, l'inspecteur chargé du contrôle qualité et le réviseur responsable de la qualité au sein du cabinet A, ont été entendus par le secrétaire général du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises, respectivement les 6 mars et 22 mai 2019.
14. Le 3 juillet 2019, le secrétaire général a transmis son rapport provisoire à Z.
15. Le 4 août 2019, Z a transmis par email ses commentaires sur le rapport provisoire.
16. Le 29 août 2019, le rapport d'instruction du secrétaire général a fait l'objet d'une délibération du comité du Collège de supervision des Réviseurs d'entreprises qui a décidé de notifier des griefs à Z le 19 septembre 2019.
17. Le 19 septembre 2019, la commission des sanctions a également été saisie du dossier de Z.
18. Le 3 octobre 2019, le président de la commission des sanctions a écrit à Z afin de l'inviter à venir prendre copie du dossier de pièces ainsi qu'afin de lui communiquer le calendrier de la procédure, en ce compris la date de l'audition. Par ce même courrier, la composition de la commission des sanctions a été communiquée à Z.
19. Le 8 novembre 2019, les conseils de Z ont pris contact avec le secrétariat de la commission des sanctions afin d'obtenir copie du dossier de pièces, lequel fut enlevé le 12 novembre 2019.
20. Après l'échange des observations selon le calendrier fixé par le président de la commission des sanctions, une audition s'est tenue le 29 janvier 2020 au cours de laquelle Z et ses conseils ont été

entendus par la commission des sanctions, en présence de représentants du comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises et du secrétaire général *ad interim*.

I.3. Griefs

21. Au terme de son enquête, le secrétaire général a conclu que les faits tels qu'examinés dans son rapport constituent, dans le chef de Z, un manquement à la norme ISA 230.16 juncto l'article 29, § 1 de la loi du 7 décembre 2016.
22. Le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises a décidé de retenir les constatations du secrétaire général en tant que griefs à l'encontre de Z.

Le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises a proposé à la commission des sanctions d'infliger une interdiction temporaire d'une durée de 3 mois de procéder à tout service professionnel et de publier sa décision.

I.4. Discussion

I.4.1. *Appréciation des griefs*

I.4.1.1. Quant au grief de manquement à la norme ISA 230 (documentation d'audit)

- LA NORME ISA 230, EN PARTICULIER 230.16

23. La norme ISA 230 a trait à la documentation d'audit.

Dans son rapport, le secrétaire général cite la norme ISA 230.16 qui se lit comme suit :

« Dans les circonstances autres que celles envisagées au paragraphe 13, lorsque l'auditeur estime nécessaire de modifier la documentation d'audit existante ou d'y ajouter de nouveaux éléments après achèvement de la mise en forme finale des dossiers d'audit, il doit documenter, quelle que soit la nature des modifications ou ajouts apportés : (Voir par. A24)*

(a) Les raisons spécifiques de ces modifications ou ajouts ; et

(b) L'identité des personnes qui ont apporté des modifications ou ajouts à la documentation d'audit et qui les ont revus, ainsi que la date à laquelle cela a été fait ».

24. Quant à la norme ISA 230.16, les modalités d'application et autres informations explicatives précisent que *« la nécessité de clarifier la documentation existante à la suite de commentaires reçus lors d'inspections effectuées par du personnel interne ou des tiers est un exemple de situation qui peut conduire l'auditeur à considérer nécessaire de modifier la documentation d'audit existante ou d'y ajouter des éléments nouveaux après l'achèvement de la mise en forme finale des dossiers d'audit »* (A24).

* La norme ISA 230.13 vise les circonstances exceptionnelles impliquant la mise en œuvre de nouvelles procédures d'audit, de procédures d'audit supplémentaires ou de nouvelles conclusions par l'auditeur après la conclusion du rapport d'audit.

- GRIEF DU CSR RELATIVEMENT À LA DOCUMENTATION D'AUDIT

25. Dans son rapport, le secrétaire général reproche à Z « *d'avoir modifié le dossier d'audit après que celui-ci ait été clôturé et après l'inspection des 30 et 31 août 2018* » et de ne pas avoir averti l'inspecteur de cette modification.
26. Le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises indique dans ses observations qu'il n'est pas « *contestable que le dossier d'audit n'était plus identique après l'ajout de la sticky note sur le contrat de bail (pourtant verrouillé) repris dans le dossier* » et souligne que la norme ISA 230.16 exige que les modifications apportées au dossier d'audit soient justifiées « *quelle que soit la nature des modifications ou ajouts apportés* ».

- RÉPONSE DE Z

27. En réponse au grief formulé à son encontre par le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises, Z soutient en particulier que « les éléments du dossier et les caractéristiques intrinsèques de la sticky note ainsi insérée suffisent à démontrer que le dossier d'audit n'a pas été altéré et [qu'il] n'a aucunement souhaité ajouter de nouveaux éléments au dossier d'audit existant ».
28. Z soutient que la sticky note s'apparente à un post-it et que son ajout sur un document repris dans un dossier d'audit n'a pas pour effet de modifier ce document.

Z souligne également que les caractéristiques techniques d'une sticky note permettent d'identifier son auteur et la date de son ajout.

- DÉCISION DE LA COMMISSION DES SANCTIONS

29. La commission des sanctions constate que Z a manqué à ses obligations en termes de documentation d'audit.

30. La norme ISA 230.16 est claire.

La documentation comprise dans un dossier d'audit dont la mise en forme finale a été effectuée ne peut être modifiée que si (a) les raisons spécifiques des modifications et (b) l'identité des auteurs des modifications ainsi que la date des modifications sont dûment documentées.

Afin de donner effet utile à l'obligation de documenter les modifications apportées à un dossier mis en forme finale, la commission des sanctions considère que la documentation de l'identité de l'auteur des modifications, de la date des modifications et des raisons spécifiques des modifications doit être contemporaine des modifications.

La norme ISA 230.16 est encore claire lorsqu'elle énonce que les modalités de modification doivent être respectées « quelle que soit la nature des modifications ou ajouts apportés » au dossier d'audit ayant été mis en forme finale.

L'obligation de documentation des modifications apportées au dossier d'audit mis en forme finale se comprend, notamment, à la lumière de l'objectif de la norme ISA 230. La norme ISA 230.5 énonce que l'objectif de l'auditeur est de préparer une documentation qui fournisse (a) une trace suffisante et appropriée des travaux, fondements de son rapport d'audit et (b) des éléments démontrant que l'audit a été planifié et réalisé selon les normes ISA et dans le respect des exigences législatives et réglementaires applicables.

La commission des sanctions rappelle, à la suite des instances disciplinaires de l'IRE, que:

« le formalisme requis constitue la garantie que le travail a été effectué conformément aux normes. (...) Le dossier de contrôle est un instrument de présentation des travaux effectués et de motivation de l'opinion exprimée dans le rapport de révision. Il résulte de cette double fonction du dossier de travail que celui-ci doit répondre à un certain nombre d'exigences qualitatives, notamment le caractère systématique, la clarté et le caractère complet. (...) Le commissaire a pour mission le contrôle des comptes. Il s'agit d'une mission d'intérêt public exercée non seulement dans l'intérêt de la société mais des tiers. Les infractions sont par conséquent graves car elles touchent la raison d'être de la profession, sa crédibilité étant fonction de la rigueur du respect des règles professionnelles qui intéressent de près ou de loin la certification des comptes » (Commission de discipline, 26 janvier 2017, 525/2016/F, p. 5-6)

31. En l'espèce, il n'est pas contesté que Z a ajouté, à une date postérieure à la mise en forme finale du dossier d'audit, un post-it électronique sur un document compris dans ce dossier.

Cette modification du dossier d'audit répond à 2 des 3 conditions rendant admissibles de telles modifications. Il n'est en effet pas contesté que l'identité de Z et la date de l'ajout du post-it électronique sont documentés.

En revanche, les raisons spécifiques pour lesquelles cette modification a été apportée à la documentation d'audit mis en forme finale ne sont pas documentées. Des commentaires ou questions reçus lors d'une inspection forment pourtant une des raisons pour lesquelles des

modifications peuvent être apportées au dossier d'audit mis en forme finale, pour autant que ces modifications soient dûment documentées.

32. Par conséquent, la commission des sanctions constate un manquement à la norme ISA 230.16 par Z.

I.4.1.2. Quant au grief de manquement à l'article 29, § 1 de la loi du 7 décembre 2016 (défaut de dignité, probité ou délicatesse)

- L'ARTICLE 29, § 1 DE LA LOI DU 7 DÉCEMBRE 2016

33. L'article 29, § 1 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises 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 ».

- GRIEF DU CSR RELATIVEMENT À LA DOCUMENTATION D'AUDIT

34. Dans son rapport, le secrétaire général du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises fait, en substance, grief à Z d'avoir cherché à dissimuler une modification du dossier d'audit réalisée au cours d'un contrôle de qualité dans le but d'améliorer le dossier d'audit.

Le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises soutient que le comportement de Z démontre une volonté d'altérer le dossier d'audit de telle sorte qu'il ne reflète pas le travail d'audit tel qu'il a réellement été effectué.

Le secrétaire général qualifie les faits d'actes incompatibles avec la dignité et la probité auxquelles les réviseurs d'entreprises sont tenus en application de l'article 29, § 1 de la loi du 7 décembre 2016.

- RÉPONSE DE Z

35. Z conteste toute volonté d'altération du dossier aux fins de le compléter au cours du contrôle de qualité, suite à des remarques formulées par l'inspecteur, et conteste avoir voulu tromper celui-ci.
36. Z soutient que le post-it électronique litigieux a été ajouté afin de lui servir d'aide-mémoire lors de futurs audits [de] (...). Z soutient encore que le contenu du post-it est conforme aux explications données oralement à l'inspecteur lors de la réunion du 31 août 2018.

- DÉCISION DE LA COMMISSION DES SANCTIONS

37. La commission des sanctions décide qu'il n'est pas établi que Z a manqué à ses obligations de probité et de dignité telles qu'elles découlent des obligations déontologiques applicables aux réviseurs d'entreprises et disposées à l'article 29, § 1 de la loi du 7 décembre 2016.
38. Tout manquement aux exigences de formalisme reposant sur les réviseurs d'entreprises, comme celui constaté à la norme ISA 230.16, n'entraîne pas nécessairement un manquement aux obligations de probité et de dignité.
39. Or, il ne ressort pas de manière certaine des faits que Z ait cherché à altérer le dossier d'audit pour faire croire à la réalisation de travaux d'audit en réalité non réalisés ni qu'il ait cherché à tromper l'inspecteur, comme lui en fait grief le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises.
40. La commission des sanctions constate que l'inspecteur et Z sont en désaccord quant aux travaux d'audit que la recette de loyer perçue par (...) requérait, conséquence d'une appréciation différente du risque représenté par l'opération entre parties liées donnant lieu à cette recette.

L'inspecteur a estimé qu'une comparaison de loyers de biens comparables aurait dû être faite afin de vérifier la conformité du loyer au marché locatif pertinent.

Pour sa part, Z a indiqué que de son point de vue, un tel travail d'audit n'était pas requis. Z a précisé que la recette de loyer était une nouvelle recette lors de l'exercice comptable 2017. Il ressort en effet du contrat de bail que celui-ci a été conclu le 1er mai 2017. En outre, Z a indiqué, sans être contredit, disposer des factures établissant un investissement de 2,5 millions d'euros par (...) aux fins de construire le showroom loué à la filiale de (...).

Quoi qu'il n'appartienne pas à la commission des sanctions de trancher la question des travaux d'audit qui auraient dû être réalisés, il suffit de constater que Z, tant oralement que dans ses réponses au rapport provisoire de l'inspecteur, a justifié de travaux d'audit sur le poste de recette de loyer, même si ces travaux ne correspondent pas à ceux que l'inspecteur du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises estimait nécessaires.

En outre, si le post-it électronique litigieux mentionne la date à laquelle il a été ajouté au contrat de bail figurant dans le dossier d'audit, il n'indique pas quand la comparaison avec d'autres baux comparables a été effectuée. En ce sens, il ne semble pas avoir de tentative de tromperie quant au moment où la comparaison a été effectuée, soit antérieurement au rapport d'audit relatif à l'exercice comptable 2017 [de] (...).

Compte tenu de ces éléments, il n'est pas établi que Z ait eu la volonté d'altérer le dossier d'audit aux fins de l'améliorer et de faire croire à la réalisation de travaux d'audit en réalité non effectués.

41. Les réviseurs d'entreprises sont tenus, par la déontologie attachée à leur profession, d'exercer leurs activités professionnelles de manière sincère et honnête. En ce sens, la loi réprime les actes contraires à la probité et à la dignité.

Cette obligation de sincérité et d'honnêteté s'applique également dans les relations des réviseurs d'entreprises avec le contrôleur de qualité.

En l'espèce, il ne ressort pas à suffisance des faits que Z aurait cherché à tromper l'inspecteur quant aux travaux qu'il a réalisés sur le poste de recette de loyers dans les comptes [de] (...) par l'ajout du post-it électronique litigieux.

On notera sur ce point que la découverte du post-it électronique litigieux par l'inspecteur semble relever d'une coïncidence.

Il est établi que, lors de la réunion de clôture du 4 octobre 2018, le contrat de bail examiné par l'inspecteur, Z et B est celui figurant dans le dossier d'audit tel qu'électroniquement clôturé et disponible chez A (et non la copie électronique dont disposait l'inspecteur).

Il est également établi que l'attention de l'inspecteur n'a pas été attirée sur le post-it électronique litigieux par Z. Ce fait ressort des procès-verbaux d'audition des personnes présentes à la réunion, soit l'inspecteur, Z et B.

Dans ces conditions, il ne peut être fait grief à Z d'avoir cherché à tromper l'inspecteur quant aux travaux d'audit qu'il avait effectué sur le poste de recette de loyers par la filiale [de] (...).

42. Par conséquent, la commission des sanctions considère qu'il n'est pas démontré que Z a manqué à ses obligations de probité et de dignité en cherchant, sciemment, à altérer le dossier d'audit [de] (...) et en trompant l'inspecteur délégué au contrôle qualité de son dossier.

1.4.2. Sanction

43. La commission des sanctions a constaté que Z a manqué à la norme ISA 230.16.

La commission des sanctions a par contre considéré qu'un manquement à l'article 29, § 1 de la loi du 7 décembre 2016 n'est pas établi.

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

44. Le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises propose à la commission des sanctions d'imposer à Z une interdiction temporaire d'une durée de 3 mois de procéder à tout service professionnel et de publier sa décision.
45. A titre subsidiaire, dans l'hypothèse où la commission des sanctions constaterait une infraction dans son chef, Z demande que la sanction la plus légère lui soit infligée.
46. La commission des sanctions impose à Z un avertissement.

Le dossier d'audit doit être établi dans le respect du formalisme. Il ne s'agit pas d'une obligation d'une nature inférieure dans le chef des réviseurs d'entreprises. Au contraire, le respect des normes et dispositions légales ou réglementaires dans la constitution du dossier d'audit est déterminant pour le contrôle du respect des autres normes et dispositions légales ou réglementaires au respect desquels les réviseurs d'entreprises sont tenus.

En l'espèce, il n'est pas contestable que Z a modifié le dossier d'audit sans respecter la procédure prévue à cet effet par la norme ISA 230.16. Toutefois, il apparaît *prima facie* que la modification apportée est de portée marginale.

La commission des sanctions tient également compte dans la détermination de la sanction idoine du fait que Z n'a pas d'antécédent disciplinaire, qu'aucun préjudice patrimonial à des tiers n'a été démontré et que Z a coopéré avec le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises dans le cadre de l'enquête le concernant.

47. Pour l'ensemble de ces motifs, la commission des sanctions estime que la sanction appropriée est un avertissement.

1.4.3. Publication

48. La commission des sanctions décide que la présente décision fera l'objet d'une publication non nominative et par extrait, en ce sens qu'elle sera caviardée de l'ensemble des éléments susceptibles de permettre l'identification de Z, du cabinet A ou [de] (...).

Eu égard à la sanction retenue par la commission des sanctions, une publication nominative serait disproportionnée.



II. 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 après en avoir délibéré,

- 1) de condamner Z à un avertissement pour avoir manqué à la norme 230.16 ;
- 2) que la présente décision sera publiée de manière non nominative et caviardée de l'ensemble des éléments susceptibles de permettre l'identification de Z, du cabinet A ou [de] (...).



III. Composition de la commission des sanctions et signature

<p>Martine CASTIN Membre de la commission des sanctions</p>	<p>Michel ROZIE Président de la commission des sanctions</p>	<p>Jean-Philippe LEBEAU Membre de la commission des sanctions</p>
---	--	---