CTR
CSR

COLLÈGE DE SUPERVISION DES RÉVISEURS D'ENTREPRISES

RAPPORT ANNUEL 2021

FINANCIA
ACTUAL SUMMARY

RAPPORT ANNUEL DU COLLÈGE DE SUPERVISION DES RÉVISEURS D'ENTREPRISES 2021

TABLE DES MATIÈRES

1. MOT DU PRÉSIDENT 5

2. LA PROFESSION EN 2021 : QUELQUES CHIFFRES 11

3. SUPERVISION EXERCÉE PAR LE COLLÈGE EN 2021 : FAITS MARQUANTS 19

4. CADRE INSTITUTIONNEL 23

4.1. Le Collège en tant qu'autorité de supervision 24

4.2. Organisation 25

4.3. Secret professionnel 27

4.4. Coopération nationale et internationale 27

5. CONTRÔLES DE QUALITÉ 33

5.1. Méthodologie 34

5.2. Thèmes et cadres de référence 36

5.3. Contrôles de qualité menés auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision EIP 37

5.4. Contrôles de qualité auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision non EIP 45

5.5. Inspections conjointes avec le PCAOB 56

6. LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DE CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME 59

6.1. Manquements auprès de cabinets de révision EIP 60

6.2. Manquements auprès de cabinets de révision non-EIP 63

6.3. Limitation de l'utilisation des espèces 65

6.4. Évaluation par le Conseil de l'Union européenne de la transposition de la quatrième directive BC/FT en droit belge 66

7. SURVEILLANCE 69

7.1. Traitement des plaintes 70

7.2. Traitement des signalements émanant de lanceurs d'alerte 71

7.3. Formation permanente 72

7.4. Auditors Annual Cartography 74

7.5. Communication et positions du Collège 75

8. ENFORCEMENT 85

8.1. Aperçu des mesures que le Collège peut prendre 86

8.2. Mesures prises par le Collège en 2021 88

8.3. Dossiers d'instruction 89

9. DÉFIS POUR 2022 91

10. LISTE DE SIGLES ET ABRÉVIATIONS 95

CTR CSR

1. MOT DU PRÉSIDENT

Le métier de réviseur d'entreprises est à la fois honorable, important et ambitieux.

Honorable par la confiance publique qu'il inspire.
Important par son incidence sur la vie économique.
Ambitieux par le combat quotidien à mener pour maîtriser un cadre réglementaire complexe et en constante mutation, intégrer de nouvelles évolutions technologiques et répondre au besoin croissant de concilier les intérêts des acteurs économiques avec la nécessité impérieuse et intransigeante de donner confiance dans les chiffres à ces mêmes acteurs économiques.

Sa raison d'être est de créer auprès des gens de la confiance dans les informations fournies par les entreprises et d'autres acteurs. Inspirer confiance, une attente essentielle des citoyens vis-à-vis de l'ensemble des institutions publiques et privées, et une condition de réussite et de prospérité de la vie économique et des affaires. Une information égale et correcte des acteurs du marché concernés est également un prérequis crucial pour l'équité et la transparence des marchés financiers. L'environnement commercial mondial dans lequel les acteurs économiques et leurs réviseurs d'entreprises évoluent actuellement ne cesse de changer et se complexifie. Il en va de même des besoins de tous ceux à qui des informations financières de grande qualité sont utiles.

Ceci est d'autant plus vrai alors que règnent des incertitudes liées au coronavirus, aux évolutions technologiques et aux circonstances économiques et géopolitiques.

Le Collège se réjouit que les inspections puissent à nouveau se dérouler sur place et plus seulement en distanciel, et espère de tout cœur que le coronavirus aura été finalement vaincu après ces quelques deux années.

Le Collège tient à bien connaître l'environnement dans lequel la profession opère. Alors que les effets de la crise sanitaire et de la situation géopolitique vont laisser des traces profondes dans le tissu économique et les entités contrôlées par les réviseurs d'entreprises, il s'agit plus que jamais de souligner le rôle essentiel des réviseurs d'entreprises en tant que catalyseurs de la confiance du public dans l'information financière. Le Collège va dès lors aborder dans son approche des thèmes en rapport avec cette préoccupation.

En sa qualité de superviseur de la qualité d'audit, le Collège a pour tâche d'œuvrer sans relâche dans l'intérêt général, y compris dans celui du secteur contrôlé lui même. Si les résultats de ses contrôles révèlent année après année des imperfections, celles-ci doivent avant tout être interprétées comme des opportunités pour la profession de sans cesse continuer à s'améliorer.

Il est primordial d'éviter de mettre la confiance du public sous pression, comme cela a été le cas avec l'affaire *Wirecard* en Allemagne. Elle a suscité de nombreux débats, toujours en cours, sur la capacité des réviseurs d'entreprises à détecter des cas de fraude et sur les attentes de la société vis à vis de la profession. La seule manière de maintenir et de renforcer la confiance du public est de clarifier le rôle des réviseurs d'entreprises et d'accroître sans relâche la qualité de leurs travaux.

S'agissant des contrôles de qualité, premier pilier de contrôle du Collège, auprès de cabinets de révision EIP, 2021 a été une année particulière. Le Collège a en effet entamé ses premières inspections conjointes avec le PCAOB, l'autorité américaine de supervision des réviseurs d'entreprises. Ces inspections ont pour objectif d'évaluer la qualité des services fournis à des entités d'intérêt public (EIP) au sens de la législation américaine. Les inspections conjointes se dérouleront au moins une fois tous les trois ans auprès de tous les cabinets de révision de sociétés belges émettrices d'instruments financiers cotés sur un marché réglementé aux États-Unis. En raison d'une législation récente aux États-Unis, la *U.S. Securities and Exchange Commission* (SEC) peut interdire la négociation de tels instruments financiers si les réviseurs d'entreprises de ces sociétés belges n'ont pas été contrôlés par le PCAOB tous les trois ans.

En ce qui concerne les contrôles de qualité auprès de cabinets de révision non EIP, l'année sous revue a été une année de transition pour revenir à un cycle normal d'inspectionl. Le Collège tient énormément à appliquer le principe de proportionnalité lorsqu'il réalise ses contrôles de qualité. Il les effectue en tenant compte de la taille du cabinet et de la nature des services prestés.

En 2021, le Collège a rempli sa mission de supervision publique non seulement en menant à bien des contrôles de qualité mais aussi en traitant des dossiers de surveillance. Ces dossiers sont ouverts à la suite de plaintes, de signalements émanant de lanceurs d'alerte, de notifications d'interruption de mandats de commissaire ou d'informations transmises au Collège par d'autres autorités ou des tiers. Ils peuvent aussi trouver leur source dans des renseignements d'autre nature, tels que des faillites, des litiges ou des allégations de fraude dont le Collège a été informé par le biais de plaintes ou d'articles de presse par exemple.

Dans cette dernière catégorie se retrouvent certains dossiers à fort impact sociétal qui ont souvent fait la une de l'actualité en 2021. Bien que peu nombreux, ces dossiers obligent le Collège à mobiliser des ressources substantielles pour les analyser. Il est néanmoins important de les examiner si l'on veut promouvoir la confiance dans la profession de réviseur d'entreprises. Le Collège est attentif à ce que les réviseurs d'entreprises honorent leur devoir de faire preuve à tout moment d'esprit critique et il se montrera sévère en cas de non-respect de cette obligation.

L'implication de cabinets de révision lors d'incidents liés à l'intégrité chez leurs clients est une préoccupation constante du Collège. Le risque de blanchiment de capitaux, de financement d'organisations malhonnêtes, ou d'autres formes de criminalité en col blanc, organisée ou non, est omniprésent. Pour répondre à ces inquiétudes, le Collège a réalisé en 2021 auprès de réviseurs d'entreprises tant EIP que non EIP des contrôles thématiques consacrés à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (BC/FT).

En 2021, le Collège s'est également employé à publier une série de positions relatives à l'application du cadre légal et réglementaire. En faisant connaître ses attentes, il s'attache à contribuer positivement à une plus grande prévisibilité pour le secteur. Les positions publiées concernent notamment les caractéristiques d'un dossier d'audit bien documenté, point sensible récurrent lors des contrôles de qualité, et les règles transitoires relatives à la rotation des commissaires.

Pour terminer, je tiens à remercier toutes les personnes qui ont contribué aux activités du Collège et à veiller à la qualité de l'exercice de la profession.

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

Bénédicte Vessié
Président

CTR
CSR

2. LA PROFESSION EN 2021 : QUELQUES CHIFFRES

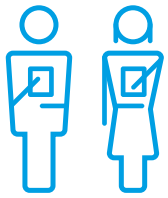
La profession en 2021 : quelques chiffres

855
Réviseurs d'entreprises actifs

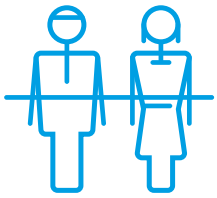
625
Cabinets de révision actifs

49
Réseaux d'audit actifs

Réviseurs d'entreprises actifs et empêchés au 31 décembre 2021



81%
Réviseurs
d'entreprises actifs



19%
Réviseurs
d'entreprises
empêchés

Réviseurs d'entreprises francophones et néerlandophones au 31 décembre 2021

33%
Réviseurs
d'entreprises
francophones

67%
Réviseurs
d'entreprises
néerlandophones

Cabinets de révision exerçant des missions de contrôle légal des comptes auprès d'EIP
à la date du 31/12/2021 (en ordre alphabétique)

- BDO Reviseurs d'Entreprises (B00023)
- Callens, Pirenne, Theunissen & C°, Reviseurs d'Entreprises (B00003)
- CDP Petit & Co (B00938)
- D. De Voogt, Reviseur d'Entreprises (B00603)
- Deloitte Reviseurs d'Entreprises (B00025)
- Ernst & Young Reviseurs d'Entreprises (B00160)
- Grant Thornton Reviseurs d'Entreprises (B00127)
- KPMG Reviseurs d'Entreprises (B00001)
- Maricq, Vinciane (A00998)
- Mazars Reviseurs d'Entreprises (B00021)
- PricewaterhouseCoopers Reviseurs d'Entreprises (B00009)
- RSM InterAudit (B00091)
- RSM Reviseurs d'Entreprises (B00033)

Cette liste est établie sur la base des données les plus récentes que les réviseurs d'entreprises et les cabinets de révision ont communiquées au Collège dans le cadre de l'*Auditors Annual Cartography 2021*.

Tableau 1: Evolution entre 2020 et 2021 des revenus des activités exercées par des réviseurs d'entreprises EIP et non-EIP

	RÉVISEURS D'ENTREPRISES EIP		RÉVISEURS D'ENTREPRISES NON EIP		TOTAL	
	2021	2020	2021	2020	2021	2020
CHIFFRE D'AFFAIRES (EN MILLIER D'EUROS)	**448.975**	**476.768**	**158.119**	**150.240**	**607.094**	**627.007**
Nombre de missions de contrôle légal des comptes	10.451	17.065	12.426	12.531	22.877	29.596
Revenu de missions de contrôle légal des comptes[1] (en millier d'euros)	303.780	304.454	80.086	75.144	383.865	379.599
Missions de contrôle légal des comptes par rapport au chiffre d'affaires (%)	**67,66 %**	**63,86 %**	**50,65 %**	**50,02 %**	**63,23 %**	**60,54 %**
Revenu d'autres missions révisorales exercées en vertu de la loi[2] (en millier d'euros)	20.329	19.718	19.459	18.448	39.788	38.166
Autres missions révisorales exercées en vertu de la loi par rapport au chiffre d'affaires (%)	**4,53 %**	**4,14 %**	**12,31 %**	**12,28 %**	**6,55 %**	**6,09 %**
Revenu d'autres missions révisorales relatives à l'information financière[3] (en millier d'euros)	47.510	50.883	14.128	12.787	61.638	63.669
Autres missions révisorales relatives à l'information financière par rapport au chiffre d'affaires (%)	**10,58 %**	**10,67 %**	**8,93 %**	**8,51 %**	**10,15 %**	**10,15 %**
Revenu de missions révisorales effectuées pour d'autres réviseurs d'entreprises hors réseau[4] (en millier d'euros)	8.410	8.015	4.923	3.993	13.333	12.009
Missions révisorales effectuées pour d'autres réviseurs d'entreprises hors réseau par rapport au chiffre d'affaires (%)	**1,87 %**	**1,68 %**	**3,11 %**	**2,66 %**	**2,20 %**	**1,92 %**
Revenu de missions non révisorales[5] (en millier d'euros)	68.947	93.698	39.523	39.867	108.470	133.565
Missions non révisorales par rapport au chiffre d'affaires (%)	**15,36 %**	**19,65 %**	**25,00 %**	**26,54 %**	**17,87 %**	**21,30 %**
Nombre de missions EIP	290	287			*290*	*287*
Revenu de missions EIP (en millier d'euros)	53.061	50.014			53.061	50.014
Missions EIP par rapport au chiffre d'affaires (%)	**11,82 %**	**10,49 %**			**8,74 %**	**7,98 %**

DISCLAIMER: Ces statistiques sont tirées de données fournies par les réviseurs d'entreprises dans *l'Auditors Annual Cartography*. Il convient d'être prudent lorsqu'on établit des comparaisons à partir des informations figurant dans le tableau ci-dessus, car certains réviseurs d'entreprises n'analysent pas leurs honoraires de cette manière et ont fait une estimation informée des chiffres. En outre, les réviseurs d'entreprises peuvent répartir leurs revenus provenant des activités d'audit et autres de manière légèrement différente dans le temps. Cela peut affecter la comparabilité d'une année à l'autre.

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

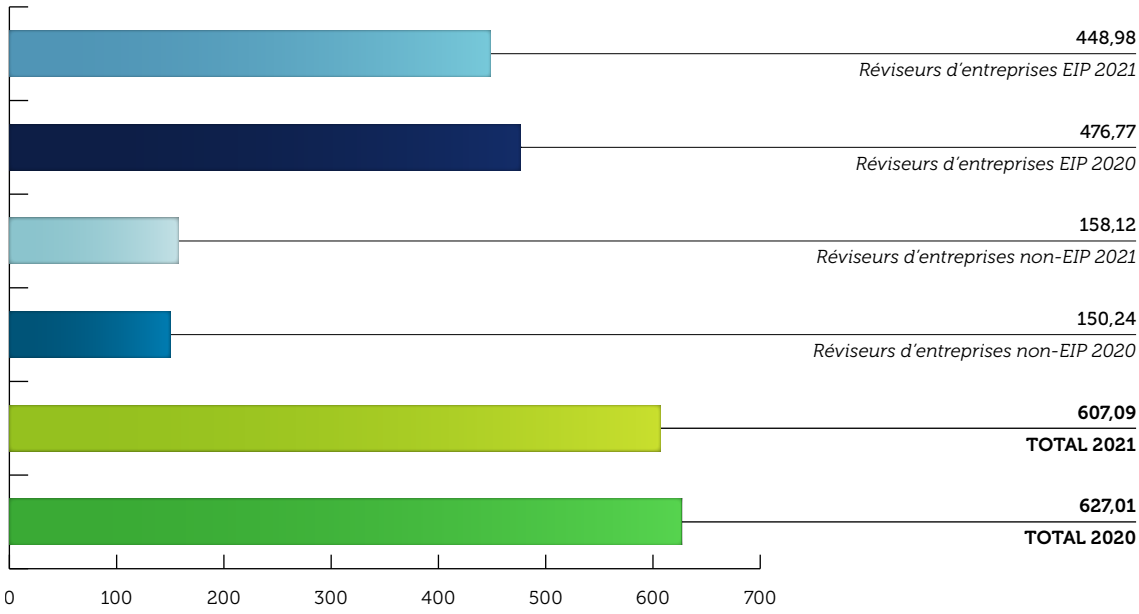
2 Il s'agit des missions ponctuelles prévues par le CSA qui peuvent être confiées aux réviseurs d'entreprises (apport en nature, quasi-apport, transformation de forme juridique, opérations de fusion et de scission, proposition de dissolution d'une société, distribution d'un acompte sur dividendes, modification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

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

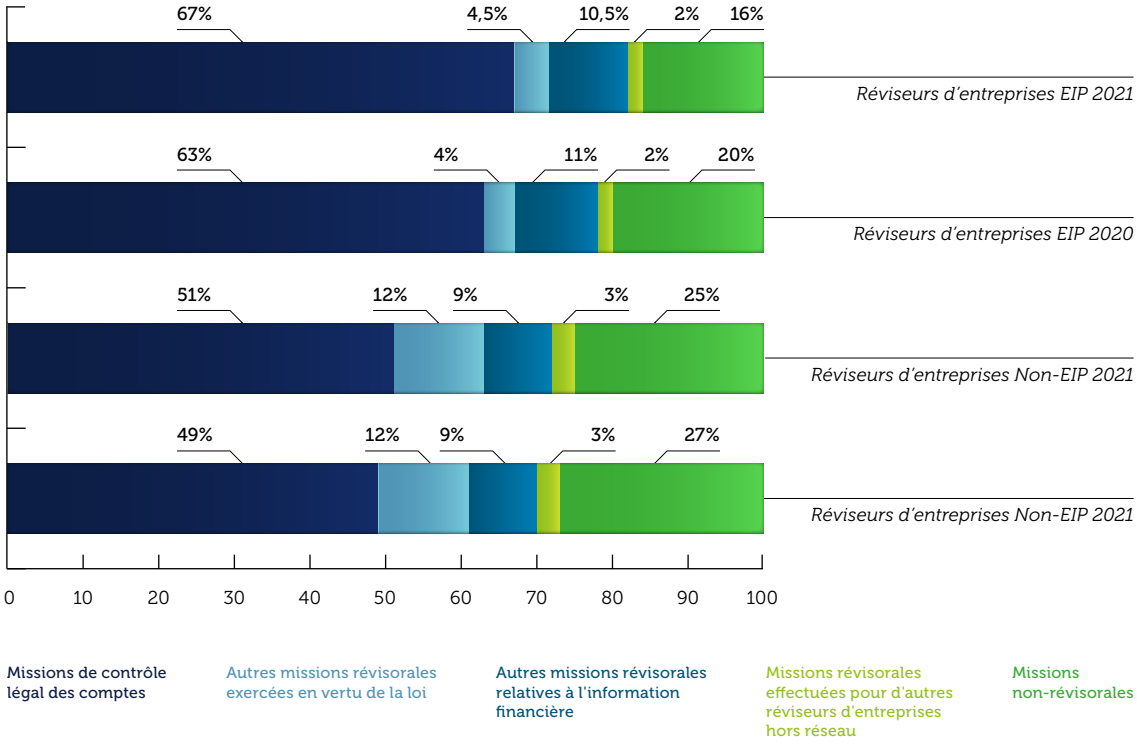
4 Il s'agit des missions révisorales exercées en sous-traitance pour des réviseurs d'entreprises qui ne font pas partie du réseau auquel le prestataire de services appartient.

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

Graphique 1: Evolution entre 2020 et 2021 des revenus de l'activité professionnelle des réviseurs d'entreprises (en millions d'euros)



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



CTR CSR

3. SUPERVISION EXERCÉE PAR LE COLLÈGE EN 2021 : FAITS MARQUANTS

Le Comité du Collège a délibéré au cours de **11 réunions** et a statué par voie de **13 procédures écrites**.

Le Collège s'est prononcé sur les activités professionnelles de **98 réviseurs d'entreprises et cabinets de révision** dans le cadre du contrôle de qualité :

- 34 dossiers de contrôle de qualité de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision **EIP**. Il a imposé 144 mesures ;
- 64 dossiers de contrôle de qualité de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision **non-EIP**. Il a imposé 190 mesures.

Le secrétaire-général a ouvert **64 dossiers de surveillance**, dont 40 en raison de manquements aux règles éthiques et 4 à la suite d'articles de presse.

Le secrétaire-général a ouvert **23 dossiers** du fait d'indices sérieux de l'existence d'une pratique susceptible de donner lieu à l'application d'une **mesure administrative ou d'une amende administrative**.

Le Collège a réalisé en 2021 sa **première inspection conjointe avec le PCAOB**, l'autorité américaine de supervision des auditeurs.

Au cours de la période 2017-2019, **101 réviseurs d'entreprises** n'ont pas suivi la moyenne de 24 heures de formation dispensée par l'IRE ou l'ICCI et/ou la moyenne de 84 heures de formation professionnelle prévues : 45 % se sont vu imposer un délai de redressement et 18 % un rappel à l'ordre.

Le Collège a déclaré au SPF Économie **deux infractions** aux règles relatives à **l'utilisation des espèces**.

Le Collège a reçu **7 plaintes** et **2 signalements émanant de lanceurs d'alerte**.

CTR CSR

4. CADRE INSTITUTIONNEL

4.1. Le Collège en tant qu'autorité de supervision

4.2. Organisation

4.3. Secret professionnel

4.4. Coopération nationale et internationale

4.1. Le Collège en tant qu'autorité de supervision

Le Collège exerce ses activités dans l'intérêt général

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

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

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

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

Il fonde également sa supervision sur les *International Standards on Auditing (ISA)*[6], c'est-à-dire sur l'ensemble composé par ces normes internationales d'audit et normes connexes, dans la mesure où ils sont applicables au contrôle légal des comptes[7].

Le Collège n'exerce pas ses activités uniquement au titre des dispositions législatives, des ISA et de la norme ISQC 1, mais aussi sur la base de normes professionnelles édictées par l'IRE et approuvées par le CSPE et le ministre ayant l'Economie dans ses attributions.

Le Collège assume en particulier la responsabilité finale de :

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

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

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

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

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

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

7 Article 2.11 de la directive 2006/43/CE.

4.2. Organisation

Le Collège est un organisme autonome disposant de la personnalité juridique

Il est composé d'un Comité et d'un secrétariat général. Le Comité est l'organe décisionnel du Collège et compte six membres. Le président du Comité, Madame Bénédicte Vessié, représente le Collège à l'égard des tiers et en droit. En cas d'absence, elle est remplacée par le premier président suppléant, Madame Sadi Podevijn, ou, en l'absence de cette personne également, par le deuxième président suppléant, Monsieur Gregory Demal.

Composition du Comité :

Bénédicte Vessié
Président du Comité et ancien réviseur d'entreprises

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

Gregory Demal
Membre désigné par la FSMA

Greet T'Jonck
Membre désigné par la FSMA

Antoine Van Cauwenberge
Membre désigné par la FSMA

Jo Swyngedouw
Membre désigné par la BNB

Jean Hilgers
Membre désigné par la BNB

Monsieur Antoine Van Cauwenberge remplacera Madame Greet T'Jonck à compter du 7 mars 2022 en tant que membre du Comité désigné par la FSMA. Le Comité remercie Madame T'Jonck pour le travail qu'elle a inlassablement accompli. Ses connaissances, son expérience et ses compétences ont grandement contribué à la haute qualité des décisions rendues par le Comité dans les premières années qui ont suivi sa constitution.

Ann De Roeck
Secrétaire général

Le secrétaire général, Madame Ann De Roeck, assure la direction opérationnelle du Collège. Elle prépare et exécute les décisions du Comité. Elle mène également les instructions dans les dossiers pour lesquels le Collège décide de saisir la commission des sanctions.

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

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

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

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

La limite budgétaire maximale s'élevait à EUR 3.182.477 pour l'année 2021. En 2021, les dépenses du Collège se sont montées à EUR 2.921.729. Compte tenu du développement progressif des activités du Collège, le Comité estime que le budget sera entièrement utilisé d'ici maximum deux ans.

4.3. Secret professionnel

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

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

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

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

4.4. Coopération nationale et internationale

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

Le Collège entretient des liens étroits avec la **FSMA**. Les relations entre ces deux organismes autonomes sont régies par le protocole qu'ils ont conclu le 18 octobre 2017[8]. Il est ainsi prévu que la FSMA assume le secrétariat général du Collège et que celui-ci puisse faire appel au Corps central d'inspection de la FSMA pour réaliser les contrôles de qualité auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision EIP[9].

Dans sa mission de supervision, le Collège peut décider de saisir la **commission des sanctions** de la FSMA. Il engage dans ce cas une procédure qui peut déboucher sur l'imposition de mesures administratives, allant de l'avertissement au retrait de la qualité de réviseur d'entreprises, et d'amendes administratives[10].

8 Le protocole est consultable sur le site internet du Collège.

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

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

La composition de la commission des sanctions et la durée des mandats de ses membres sont les suivantes[11]:

Michel Rozie, président

Premier président honoraire à la cour d'appel d'Anvers, membre de la commission des sanctions en qualité de magistrat n'étant pas conseiller à la Cour de cassation ni à la cour d'appel de Bruxelles (fin de mandat : 15 septembre 2027))

Martine Castin

Membre de la commission des sanctions disposant d'une expertise en matière de contrôle légal des comptes (fin de mandat : 17 septembre 2023)

Sofie Cools

Membre de la commission des sanctions (fin de mandat : 16 décembre 2023)

Christine Matray

Conseiller honoraire à la Cour de cassation, membre de la commission des sanctions sur proposition du premier président de la Cour de cassation (fin de mandat : 16 décembre 2024)

Pierre Nicaise

Membre de la commission des sanctions (fin de mandat : 16 décembre 2024)

Philippe Quertainmont

Conseiller honoraire du Conseil d'Etat, membre de la commission des sanctions sur proposition du premier président du Conseil d'Etat (fin de mandat : 15 septembre 2027)

11 L'arrêté royal du 11 juillet 2021 a renouvelé le mandat des membres suivants : Messieurs Erwin Francis, Philippe Quertainmont, Michel Rozie, Kristof Stouthuysen, Guy Keutgen et Reinhard Steennot (Moniteur belge du 19 juillet 2021). Les nouveaux mandats ont pris effet le 16 septembre 2021 pour une durée de six ans. Lors de la réunion de la commission des sanctions du 16 septembre 2021, les membres ont réélu Monsieur Michel Rozie en tant que président de la commission des sanctions.

Erwin Francis

Conseiller à la Cour de cassation, membre de la commission des sanctions sur proposition du premier président de la Cour de cassation (fin de mandat : 15 septembre 2027)

Guy Keutgen

Membre de la commission des sanctions (fin de mandat : 15 septembre 2027)

Jean-Philippe Lebeau

Président du tribunal de l'entreprise du Hainaut, membre de la commission des sanctions en qualité de magistrat n'étant pas conseiller à la Cour de cassation, ni à la cour d'appel de Bruxelles (fin de mandat : 16 décembre 2024)

Reinhard Steennot

Membre de la commission des sanctions (fin de mandat : 15 septembre 2027)

Kristof Stouthuysen

Membre de la commission des sanctions disposant d'une expertise en matière de contrôle légal des comptes (fin de mandat : 15 septembre 2027)

Marnix Van Damme

Président de chambre au Conseil d'Etat, membre de la commission des sanctions sur proposition du premier président du Conseil d'Etat (fin de mandat : 16 décembre 2024)

Le Collège entretient des liens étroits avec la **BNB**. L'accord de coopération du 14 juin 2019 régit leur coopération dans l'exercice de leurs missions respectives et définit les modalités de leurs échanges mutuels d'informations[12].

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

Durant l'année sous revue, le Collège et le **CSPE** ont poursuivi leurs consultations et dialogues réguliers. Le Collège a ainsi consulté le CSPE au sujet des guides de contrôle qu'il a publiés et dont il se sert lorsqu'il réalise des contrôles de qualité. Le CSPE a quant à lui demandé en 2021 l'avis du Collège sur différents projets de normes, tels que :

- deux projets de normes relatives aux missions du commissaire (test d'actif net et test de liquidité) ;
- le projet de norme relative à la mission du professionnel dans le cadre de l'évaluation du caractère fidèle et suffisant des données financières et comptables reprises dans le rapport de l'organe d'administration.

La coopération entre autorités européennes compétentes contribue de manière croissante à la qualité de la supervision qu'elles exercent.

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

En 2021, le Collège a poursuivi son dialogue avec l'**IRE**. Ces discussions ont notamment porté sur les missions relatives au registre public déléguées à l'IRE et dont le Collège conserve la responsabilité finale[13]. Le secrétaire général de l'IRE et celui du Collège ont en outre eu une entrevue à l'occasion de la publication de la position du Collège sur l'importance et les quatre caractéristiques d'un dossier d'audit bien documenté [14].

L'**assemblée consultative pour la supervision publique** de la profession des réviseurs d'entreprises se tient tous les ans. En raison de la pandémie, la réunion s'est déroulée en 2021 par vidéoconférence. Ce forum consultatif traite de questions générales concernant la supervision publique de la profession. Le président du Comité du Collège, deux représentants du Collège, deux représentants du CSPE, cinq représentants de l'IRE et deux représentants du SPF Économie y ont participé.

12 L'accord de coopération est consultable sur le site web du Collège.
13 Voir la section « Le Collège en tant qu'autorité de supervision » du présent rapport annuel.
14 Voir la section « Communication et positions du Collège » du présent rapport annuel.

La coopération entre autorités européennes compétentes contribue de manière croissante à la qualité de la supervision qu'elles exercent. C'est pourquoi le Collège a participé activement en tant que membre aux travaux du **CEAOB** en 2021 également. Il a ainsi pris part à une enquête mise sur pied par le CEAOB sur le calcul et l'application de la matérialité au cours de l'audit de clients EIP. Les résultats de cette enquête sont attendus en 2022. Des représentants du Collège sont présents dans certains groupes de travail et dans deux des quatre collèges établis par le CEAOB pour les quatre principaux réseaux d'audit européens.

S'agissant de coopération internationale, 2021 a été une année d'importance. Elle a vu le Collège lancer ses premières inspections conjointes avec le **PCAOB**, l'autorité américaine de supervision des auditeurs[15].

Le Collège est en outre membre de l'*International Forum of Independent Audit Regulators* (**IFIAR**), ce qui lui permet de veiller à ce que les modalités de sa supervision soient équitables par rapport à celles appliquées ailleurs dans le monde.

15 Voir la section « Inspections conjointes avec le PCAOB » du présent rapport annuel.

CTR CSR

5. CONTRÔLES DE QUALITÉ

5.1. Méthodologie

5.2. Thèmes et cadres de référence

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

5.4. Contrôles de qualité auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision non EIP

5.5. Inspections conjointes avec le PCAOB

5.1. Méthodologie

Pour organiser des contrôles de qualité, le Collège adopte une approche fondée sur les risques et sur le réseau

Le Collège soumet les réviseurs d'entreprises à un contrôle de qualité au moins tous les six ans. Les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision qui contrôlent une ou plusieurs EIP dépassant, sur une base individuelle, plus d'un des critères visés à l'article 1:26, § 1er, du CSA[16] sont soumis à un contrôle de qualité au moins tous les trois ans.

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

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

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

Lorsque les membres d'un réseau de réviseurs d'entreprises ou de cabinets de révision partagent des procédures communes en matière de contrôle qualité, le Collège organise le contrôle de qualité au niveau de ce réseau. Le Collège souhaite à ce propos insister sur l'importance d'effectuer un reporting correct. En effet, les déclarations des réviseurs d'entreprises dans l'*Auditors Annual Cartography*[17] quant à leur appartenance à un réseau disposant ou non de procédures communes en matière de contrôle qualité ne sont pas toujours cohérentes. Le Collège invite les membres d'un réseau à se concerter préalablement à cet égard.

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

Les contrôles effectués par le Collège s'appuient indéniablement sur le principe de proportionnalité

Les contrôles effectués par le Collège s'appuient indéniablement sur le principe de proportionnalité [18]. Le Collège exerce en effet ses compétences en tenant compte :

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

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

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

18 Article 54, § 1er, alinéa 2 de la loi du 7 décembre 2016.

Le Comité du Collège décide des suites à donner aux constatations effectuées lors d'un contrôle de qualité. Ces examens de contrôle de qualité du Collège sont appropriés et proportionnés à l'ampleur et à la complexité de l'activité menée par le réviseur d'entreprises soumis à cet examen[19]. Les cabinets de révision de plus petite taille ne sont pas pour autant exemptés du respect des dispositions légales et normatives applicables.

Le principe de proportionnalité s'applique notamment lorsqu'il s'agit pour le Collège d'évaluer si le cabinet de révision respecte les exigences organisationnelles qui lui sont imposées[20]. Le Collège admet que certaines procédures à établir en vertu de l'ISQC 1 puissent ne pas être aussi détaillées dans les petits cabinets de révision que dans ceux de plus grande taille.

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

Le Collège applique également le principe de proportionnalité lorsqu'il évalue l'exécution d'une mission révisorale. Le réviseur d'entreprises doit appliquer les normes professionnelles en vigueur de manière proportionnée à l'ampleur et à la complexité des activités de l'entité pour laquelle une mission révisorale est exécutée[21].

Le débat contradictoire s'applique dans l'exercice des contrôles de qualité

Un autre principe important dans l'exercice des contrôles de qualité est celui du débat contradictoire. Pendant le contrôle de qualité, le réviseur d'entreprises contrôlé peut discuter avec l'inspecteur des constatations et conclusions provisoires qui le concernent.

Le Collège respecte l'opinion du réviseur d'entreprises

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

19 Article 52, § 3 de la loi du 7 décembre 2016.
20 Article 19, § 1er de la loi du 7 décembre 2016
21 Article 31, § 5 de la loi du 7 décembre 2016.

5.2. Thèmes et cadres de référence

Dans l'exercice des contrôles de qualité qui ont débouché sur les mesures décidées par le Collège en 2021, ce dernier a ciblé des thématiques différentes selon que les cabinets de révision contrôlés étaient des cabinets EIP ou non EIP. Le cadre de référence utilisé durant les inspections n'était par conséquent pas le même.

Pour les contrôles de qualité ayant fait l'objet des décisions prises en 2021 et menés auprès de **cabinets de révision EIP**, le Collège s'est focalisé sur deux thèmes : les obligations en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux, d'une part, et le rôle du commissaire vis à vis du comité d'audit et en termes de fourniture de services non audit, d'autre part.

Les inspections comprennent toujours une évaluation de la conception du système interne de contrôle qualité et une vérification de l'application de ces procédures et du respect du cadre normatif et législatif dans des dossiers d'audit individuels. De cette façon, le Collège peut à la fois passer en revue la conception des organisations internes et contrôler la qualité d'audit dans des dossiers d'audit individuels.

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

Le cadre de référence des contrôles de l'organisation interne et de l'inspection des missions de contrôle menés auprès de cabinets de révision EIP se compose par conséquent essentiellement de la loi du 7 décembre 2016, de la norme internationale ISQC 1, des ISA, du CSA et de la loi du 18 septembre 2017.

Les contrôles de qualité ayant fait l'objet des décisions prises en 2021 et menés auprès de **cabinets de révision non EIP** ont été centrés sur les deux thèmes suivants : le thème 'monitoring' et le thème 'acceptation et maintien de relations clients et de missions particulières'.

Les inspections comprennent toujours une évaluation de la conception du système interne de contrôle qualité et une vérification de l'application de ces procédures et du respect du cadre normatif et législatif dans des dossiers d'audit individuels. De cette façon, le Collège peut à la fois passer en revue la conception des organisations internes et contrôler la qualité d'audit dans des dossiers d'audit individuels.

Le cadre de référence des contrôles de l'organisation interne et de l'inspection des missions de contrôle menés auprès de cabinets de révision non EIP se compose essentiellement de la loi du 7 décembre 2016, de la norme internationale ISQC 1, des ISA, du CSA, de la loi du 18 septembre 2017, ainsi que des normes applicables aux autres missions révisorales exercées en vertu de la loi (apport en nature, quasi-apport, proposition de dissolution, etc.).

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

Le Collège privilégie depuis 2020 une approche plus thématique pour les contrôles de qualité menés auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision EIP. Ces contrôles de qualité vont en principe de pair avec la sélection d'un échantillon représentatif de mandats de commissaires que le Collège vérifie au regard d'éléments clés tels que :

- la planification de l'audit ;
- l'évaluation des risques et la détermination de la réponse aux risques ;
- la consolidation ;
- le seuil de matérialité ;
- l'exécution des travaux d'audit pour certains risques identifiés, notamment en ce qui concerne la continuité et les évaluations comptables ;
- les informations communiquées à la direction et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- la clôture et la supervision (revue du dossier) ; et
- la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

Chaque année, le Collège soumet plusieurs réviseurs d'entreprises et cabinets de révision EIP à un contrôle de qualité. Cette sélection comprend des réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision qui ont été choisis au hasard pour respecter le cycle de surveillance de trois ans et des réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision qui ont été identifiés comme présentant un risque accru de faible qualité d'audit.

Comme la sélection des réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision change chaque année, les résultats du contrôle ne sont pas directement comparables d'une année à l'autre.
En outre, l'échantillon annuel de réviseurs d'entreprises controlés et de cabinets de révision contrôlés peut inclure certains de ces réviseurs d'entreprises et cabinets de révision en raison de la sélection ciblée des réviseurs d'entreprises et cabinets de révision considérés comme étant à risque, ce qui peut affecter l'interprétation des résultats.

5.3.1. Typologie des manquements dans les dossiers EIP

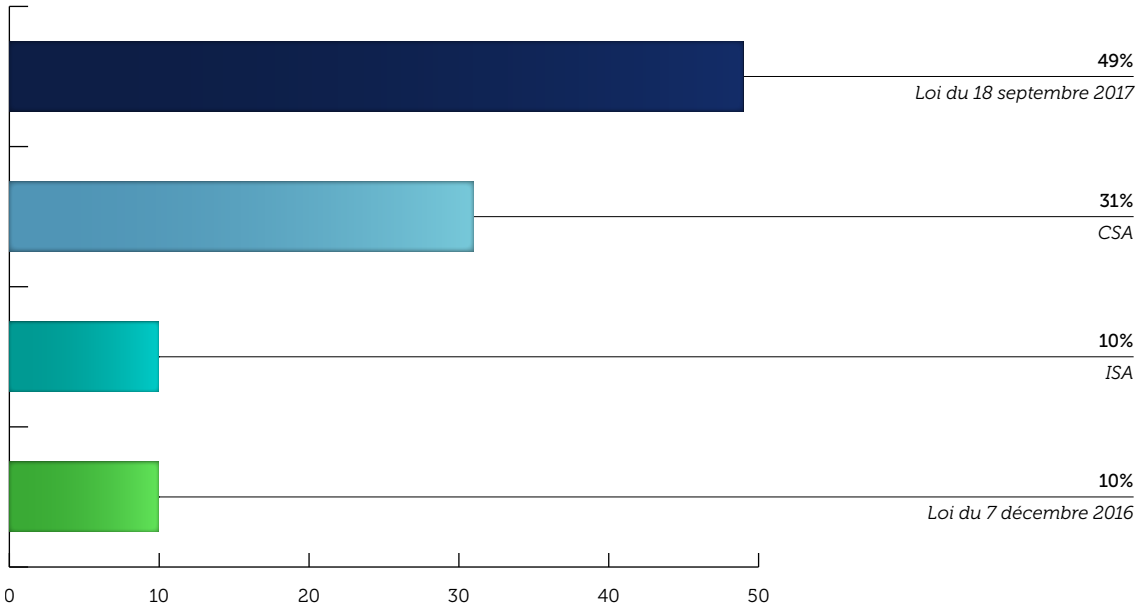
En 2021, le Collège a traité les dossiers de contrôle de qualité de 4 cabinets de révision au total, dont la première inspection conjointe avec son homologue américain, le PCAOB, ainsi qu'un contrôle du suivi des délais de redressement.

Le Comité a imposé **144 mesures** à l'égard de **2 de ces cabinets de révision** et de **32 réviseurs d'entreprises** contrôlant une ou plusieurs EIP. Ces contrôles de qualité réalisés auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision EIP se sont thématiquement concentrés sur le respect de :

- la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme ; et
- la réglementation relative au rôle du commissaire vis-à-vis du comité d'audit, y compris la fourniture de services non audit.

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

Graphique 3: Typologie des manquements relevés dans les dossiers EIP



49 % Les dispositions par rapport auxquelles le Collège a constaté des manquements sont majoritairement celles 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. Ceci correspond au premier thème contrôlé par le Collège auprès de cabinets de révision EIP, à savoir le respect des obligations liées à la lutte contre le blanchiment de capitaux.

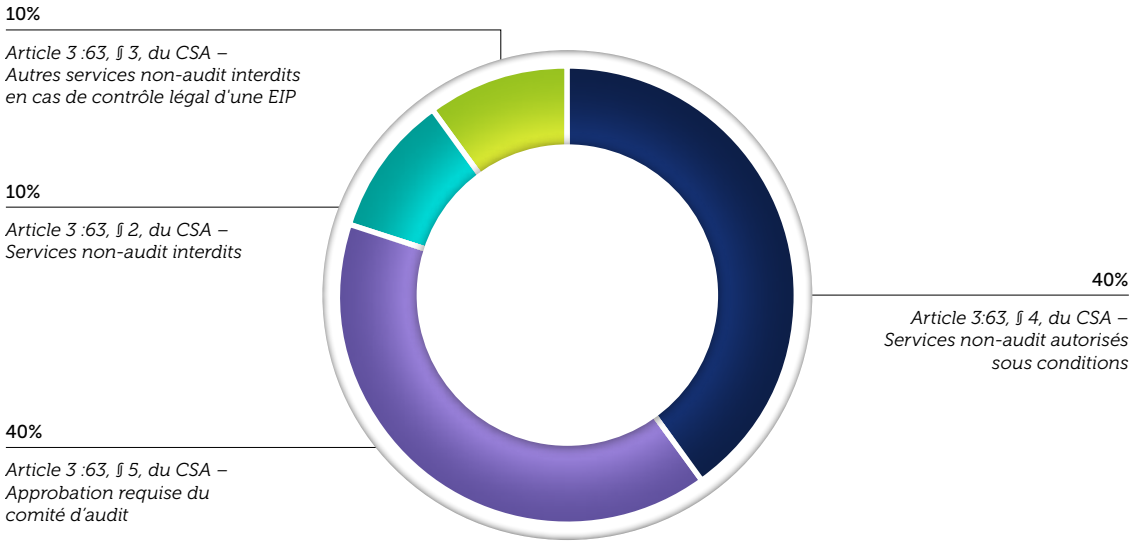
Les manquements à la loi du 18 septembre 2017 sont détaillés au chapitre 6 du présent rapport annuel.

31 % Un autre grand nombre de manquements ont trait au CSA. Le deuxième thème du contrôle de qualité portait sur le rôle du commissaire vis à vis du comité d'audit et par rapport à la fourniture de services non audit. Ces obligations sont essentiellement régies par le CSA.

10 % Le Collège a, comme attendu, constaté dans une moindre mesure des manquements aux ISA et à la loi du 7 décembre 2016. Les inspections du Collège incluent toujours une évaluation de la conception du système interne de contrôle qualité (organisation interne) et l'application de ces procédures et le respect du cadre normatif et législatif dans des dossiers d'audit individuels. Ceci explique par exemple le nombre de manquements à l'ISA 260 relative à la communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise constatés dans le cadre du thème consacré au rôle du commissaire vis à vis du comité d'audit.

5.3.2. Manquements relatifs au CSA dans les dossiers EIP

Graphique 4: Manquements relatifs au CSA dans les dossiers EIP



Trois principaux manquements par ordre de fréquence

1. **Non-respect des conditions cumulatives autorisant la prestation de services non audit**
2. **Pas d'approbation préalable de la part du comité d'audit**
3. **Pas de contrôle permanent de l'absence de fourniture de services non audit interdits**

Les manquements au Code des sociétés et des associations constatés ont trait au cadre légal régissant les services non audit tel que défini à l'article 3 :63 du CSA.

10 %

Le **paragraphe 2 de l'article 3:63 du CSA** définit les **services non audit interdits**. Ces services non audit ne peuvent être fournis, que ce soit directement ou indirectement, par un commissaire ou par tout membre du réseau dont le commissaire relève.
Sont visés:

- des services qui supposent d'être associés à l'administration ou à la prise de décision de la société soumise au contrôle légal ;
- la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers ;
- la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques relatifs à l'information financière ;
- les services d'évaluation, notamment les évaluations réalisées en rapport avec les services actuariels ou les services d'aide en cas de litige ;
- les services liés à la fonction d'audit interne de la société soumise au contrôle légal ;
- les services ayant trait à :
  - la négociation au nom de la société soumise au contrôle légal ;
  - l'exercice d'un rôle de défenseur dans le cadre de la résolution d'un litige ;

    - la représentation de la société soumise au contrôle légal dans le règlement de litiges, fiscaux ou autres ;
  - les services de ressources humaines ayant trait :
    - aux membres de la direction en mesure d'exercer une influence significative sur l'élaboration des documents comptables ou des états financiers faisant l'objet du contrôle légal, dès lors que ces services englobent :
      - la recherche ou la sélection de candidats à ces fonctions ; ou
      - la vérification des références des candidats à ces fonctions ;
    - à la structuration du modèle organisationnel ; et
    - au contrôle des coûts.

10 %

Le **paragraphe 3 de l'article 3:63 du CSA** définit d'**autres services non audit interdits en cas de contrôle légal d'une EIP**. Le commissaire d'une EIP – ainsi que tout membre du réseau dont le commissaire relève – doit donc tenir compte non seulement des services non audit listés au paragraphe 2 de l'article 3:63 du CSA, mais aussi de ceux énumérés au paragraphe 3 de ce même article.

Le Code définit les services non audit supplémentaires suivants :

  - les services fiscaux portant sur :
    - l'établissement des déclarations fiscales ;
    - l'impôt sur les salaires ;
    - les droits de douane ;
    - l'identification des subventions publiques et des incitations fiscales, à moins qu'une assistance de la part du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit pour la fourniture de ces services ne soit requise par la loi ;
    - l'assistance de la société soumise au contrôle légal lors de contrôles fiscaux menés par les autorités fiscales ;
    - le calcul de l'impôt direct et indirect ainsi que de l'impôt différé ;
    - la fourniture de conseils fiscaux ;
  - les services juridiques ayant trait à la fourniture de conseils généraux ;
  - les services de paie ;
  - la promotion, le commerce ou la souscription d'actions ou de parts de la société soumise au contrôle légal ;
  - les services liés au financement, à la structure, ainsi qu'à l'allocation des capitaux et à la stratégie d'investissement de la société soumise au contrôle légal, sauf en ce qui concerne la fourniture de services d'assurance en rapport avec les états financiers, telle que l'émission de lettres de confort en lien avec des prospectus émis par une société soumise au contrôle légal.

Les manquements constatés par le Collège au cours de ses contrôles de qualité par rapport à ces dispositions (faisant chacune l'objet de 10 % de l'ensemble des constatations relatives au CSA) ne consistaient pas en la prestation de services non audit interdits. Le Collège a noté dans ces cas que les services fournis avaient été initialement décrits de telle façon qu'ils semblaient être des services non audit interdits. Après clarifications détaillées de la part des réviseurs d'entreprises EIP concernés, il s'est avéré que tel n'était pas le cas.

Le Conseil souligne que les réviseurs d'entreprises doivent veiller à ce que les services non audit fournis et à fournir par eux-mêmes ou par un membre de leur réseau soient décrits de manière suffisamment claire afin d'écarter tout doute quant à l'indépendance du réviseur d'entreprises.

40 % Le Code prévoit que des **services non audit interdits puissent malgré tout être fournis** pourvu que certaines conditions soient remplies. Le **paragraphe 4 de l'article 3:63 du CSA** recense les 3 conditions à respecter cumulativement :

- de diensten hebben, hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk, geen direct effect op, of ze zijn, hetzij afzonderlijk, hetzij gezamenlijk, niet van materieel belang voor de gecontroleerde jaarrekening;
- de schatting van het effect op de gecontroleerde jaarrekening wordt uitvoerig gedocumenteerd en toegelicht in de aanvullende verklaring aan het auditcomité zoals bedoeld in artikel 11 van de verordening (EU) nr. 537/2014;
- de commissaris voldoet aan de algemene onafhankelijkheidsbeginselen.

Le Collège constate dans pas moins de 40 % des manquements au CSA que les réviseurs d'entreprises et les cabinets de révision EIP ne sont pas directement en mesure de démontrer que les conditions susmentionnées ont été remplies.

Selon la nature du service, la documentation et les explications doivent comprendre une analyse chiffrée de l'effet direct / significatif sur les comptes annuels. Les explications et la documentation doivent être complètes, faire partie du dossier d'audit et être explicitement incluses dans le rapport complémentaire destiné au comité d'audit.

40 % Le **paragraphe 5 de l'article 3:63 du CSA** précise que le **commissaire** ou un membre du réseau dont il fait partie ne peut fournir des **services non-audit qui ne sont pas interdits à une EIP** (ou à sa société mère ou aux entreprises que l'EIP contrôle) qu'à condition que le **comité d'audit** donne **son approbation**.

Le Collège considère qu'il s'agit là d'une **approbation préalable** obligatoire et a constaté à plusieurs reprises des manquements à cet égard. Le Collège a par exemple constaté que des politiques dites d'approbation préalable (*pre-approval policy*) avaient été établies par le comité d'audit et le commissaire. Le comité d'audit donnait ainsi à ce dernier l'autorisation préalable de prester certaines catégories de services, après quoi le commissaire ou un membre de son réseau fournissait ces services sans prise de connaissance ni approbation préalable de chaque service non-audit distinct par le comité d'audit.

Le CSA ne précisant pas les modalités de mise en œuvre de cette disposition, le Collège a publié une position sur le sujet dans laquelle il expose précisément les attentes raisonnables à l'égard de telles politiques. Le Collège a publié son opinion sur son site web[22]. Elle est abordée plus loin dans le présent rapport annuel[23].

Le Collège insiste sur le fait qu'une telle procédure d'approbation doit être élaborée, mise en œuvre et contrôlée avec tout le soin, toute la rigueur et toute la vigilance nécessaires.

Il va sans dire que l'approbation préalable générale doit précéder la fourniture des services concernés et qu'un service ne tombant pas dans l'une des catégories générales approuvées au préalable doit être approuvé individuellement.

22 Collège_Position_24/09/2021.

23 Voir la section « Communication et positions du Collège » dans le présent rapport annuel.

5.3.3. Manquements relatifs aux ISA dans les dossiers EIP

Graphique 5: Manquements relatifs aux ISA dans les dossiers EIP

Deux principaux manquements par ordre de fréquence
1. **Communication écrite tardive, incomplète ou inexistante avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise** 2. **Documentation d'audit insuffisante**

73 % La majorité des manquements aux ISA constatés chez les réviseurs d'entreprises EIP concerne l'**ISA 260**, qui traite de la **communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise**.

Le Collège a en la matière constaté des manquements au niveau de la communication entre le commissaire et le comité d'audit. Les réviseurs d'entreprises doivent correctement identifier les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, telles qu'un comité d'audit, et les informer, entre autres :

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

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

27 % Les autres manquements aux ISA constatés chez les réviseurs d'entreprises EIP concernent l'**ISA 230** qui a trait à la **documentation d'audit**.

La norme ISA 230.8 impose aux réviseurs d'entreprises de préparer la documentation d'audit de telle manière qu'elle soit suffisante pour permettre à un réviseur d'entreprises expérimenté, n'ayant eu aucun lien antérieur avec la mission d'audit, de comprendre les travaux menés et de les évaluer. La documentation d'audit doit être adéquate à toute étape de l'audit et dans l'ensemble du dossier d'audit.

Lors de ses contrôles de qualité, le Collège a constaté des manquements en matière de documentation d'audit. Parmi ses constatations figurent des imprécisions dans la documentation d'audit relative aux travaux réalisés par le réviseur d'entreprises EIP, l'absence de conclusions claires sur les constatations d'audit et le manque de documentation concernant l'identification des personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Les manquements relatifs à la documentation d'audit ne sont pas une nouveauté.

Les manquements relatifs à la documentation d'audit ne sont pas une nouveauté. Ces constatations récurrentes peuvent résulter de considérations de temps ou de rentabilité, ou de l'idée que le réviseur d'entreprises connaît suffisamment son client. Un dossier d'audit bien documenté est pourtant tout sauf une formalité. Il doit contenir toutes les informations pertinentes ressortant des travaux d'audit du réviseur d'entreprises et doit démontrer que le réviseur d'entreprises a effectué son audit conformément aux exigences légales et réglementaires. Le dossier d'audit doit donc répondre aux objectifs de la norme ISA 230.8 décrits ci-dessus.

Le Collège a publié sur son site web une communication[24] destinée à mettre en relief l'importance d'un dossier d'audit bien documenté. Il y recense quatre caractéristiques qu'un dossier d'audit bien documenté doit au minimum présenter :

1. Un bon dossier d'audit consigne toutes les étapes pertinentes de l'audit et leur cohérence mutuelle ;
2. Un bon dossier d'audit contient une justification suffisante des choix opérés par le réviseur
3. d'entreprises dans le cadre de son jugement professionnel;
4. Dans un bon dossier d'audit, les travaux d'audit réalisés sont présentés de manière suffisamment détaillée ;
5. Un bon dossier d'audit est complet et bien ordonné.

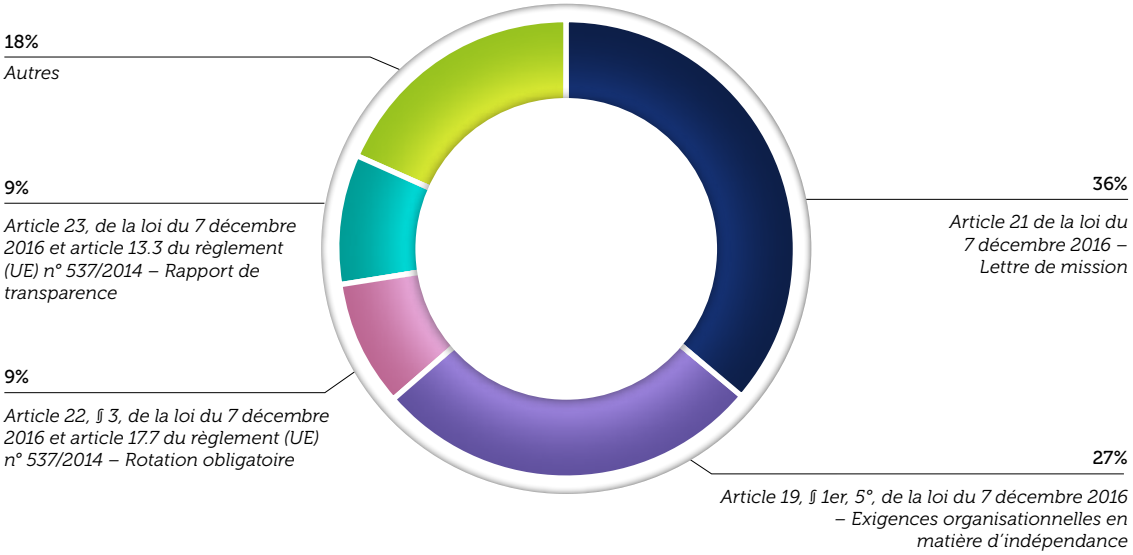
Enfin, un dossier d'audit n'est juridiquement valable que s'il constitue une représentation fidèle de l'exécution de la mission. Modifier le dossier d'audit après sa mise en forme finale (en adaptant des documents ou en ajoutant de nouveaux documents) sans qu'il existe une raison valable de le faire, dans une tentative par exemple d'induire en erreur un tiers, tel que le *reviewer* ou l'autorité de supervision, sur des travaux d'audit qui en réalité n'ont pas été effectués, est incompatible avec l'essence et la dignité de la profession (article 29, § 1er de la loi du 7 décembre 2016[25]).

24 Collège_Communication_L'importance et les quatre caractéristiques d'un dossier d'audit bien documenté.

25 L'article 29, § 1er de la loi du 7 décembre 2016 dispose ce qui suit : « *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* ».

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

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



Trois principaux manquements par ordre de fréquence

1. **Lettre de mission rédigée tardivement**
2. **Mesures de protection de l'indépendance insuffisantes**
3. **Pas de rotation du représentant permanent du cabinet de révision 6 ans au plus tard à compter de sa désignation dans le cas d'un contrôle légal auprès d'une EIP**

36 % Les manquements constatés concernent en grande partie la lettre de mission. L'**article 21 de la loi du 7 décembre 2016** impose que **la lettre de mission** soit établie **préalablement à l'exécution de toute mission**. Le Collège a constaté à plusieurs reprises que cette obligation n'était pas respectée.

27 % Le réviseur d'entreprises s'acquitte en toute indépendance des missions révisorales qui lui sont confiées, dans le respect des principes déontologiques. En vertu de l'**article 19, § 1er, 5° de la loi du 7 décembre 2016**, le réviseur d'entreprises doit à cet effet mettre en place des **dispositifs organisationnels** appropriés et efficaces lui permettant de prévenir, de détecter, d'éliminer ou de gérer, ainsi que de faire connaître tous les risques pesant sur son **indépendance**. Le Collège a constaté à plusieurs reprises que cette obligation n'était pas respectée.

9 % L'obligation de procéder à une **rotation du représentant permanent** du cabinet de révision 6 ans au plus tard à compter de sa désignation dans le cas d'un contrôle légal auprès d'une EIP n'a, elle non plus, pas toujours été respectée. Ceci constitue un manquement à l'**article 22, § 3 de la loi du 7 décembre 2016** et à l'article 17.7 du règlement (UE) n° 537/2014.

9 % Le réviseur d'entreprises qui effectue le contrôle légal des comptes d'une EIP publie un **rapport annuel de transparence** au plus tard quatre mois après la fin de chaque exercice comptable. Le rapport de transparence doit être signé. Le Collège a constaté que les cabinets de révision EIP concernés avaient publié un rapport de transparence non signé, ce qui constitue un manquement à l'**article 23 de la loi du 7 décembre 2016** et à l'article 13.3 du règlement (UE) n° 537/2014.

D'autres (18 %) manquements constatés ont trait aux informations que les réviseurs d'entreprises doivent communiquer périodiquement ou systématiquement au Collège. Le Collège a par exemple constaté que l'**interruption d'un mandat de commissaire** n'avait pas été signalée à temps. Ceci constitue un manquement au point 3 de la Décision 2019/01 relative à l'interruption du mandat de commissaire prise le 26 septembre 2019 par le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises en application de l'article 55 de la loi du 7 décembre 2016.

Lors de ses contrôles, le Collège a par ailleurs constaté qu'un cabinet de révision EIP n'avait pas entièrement rempli son ***Auditors Annual Cartography***. Ceci constitue un manquement à la Décision relative à l'*Auditors Annual Cartography* prise le 13 décembre 2018 par le Collège en application de l'article 55 de la loi du 7 décembre 2016..

5.4. Contrôles de qualité auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision non EIP

La crise sanitaire provoquée par le coronavirus a amené le Collège à modifier ses activités de contrôle au cours de l'année 2020, principalement afin de permettre au secteur de se concentrer sur les adaptations organisationnelles et les travaux d'audit supplémentaires occasionnés par la situation sanitaire[26]. C'est pourquoi le programme de contrôles de qualité 2020 auprès de réviseurs d'entreprises non EIP n'a démarré qu'au dernier trimestre de 2020 et a été finalisé en 2021, et les contrôles de qualité 2021, qui ont été réalisés en 2021, seront parachevés au cours du premier semestre de 2022. Sauf autres imprévus liés à la pandémie, les contrôles de qualité non EIP 2022 sont programmés pour être menés à bien suivant un cycle normal de contrôle.

Chaque année, le Collège soumet plusieurs réviseurs d'entreprises et cabinets de révision non-EIP à un contrôle de qualité. Cette sélection comprend des réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision qui ont été choisis au hasard pour respecter le cycle de surveillance de six ans et des réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision qui ont été identifiés comme présentant un risque accru de faible qualité d'audit.

Comme la sélection des réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision change chaque année, les résultats du contrôle ne sont pas directement comparables d'une année à l'autre.

26 Ceci a fait l'objet des communiqués du Collège des 24 mars et 4 mai 2020, publiés sur son site web.

En outre, l'échantillon annuel de réviseurs d'entreprises controlés et de cabinets de révision contrôlés peut inclure certains de ces réviseurs d'entreprises et cabinets de révision en raison de la sélection ciblée des réviseurs d'entreprises et cabinets de révision considérés comme étant à risque, ce qui peut affecter l'interprétation des résultats.

Le Collège a en outre planifié les contrôles de qualité en fonction de l'évolution de la situation sanitaire, en privilégiant des inspections à distance.

Le Collège tient énormément à réaliser ses contrôles de façon proportionnée, en tenant compte de la taille du cabinet et de la nature des services prestés. C'est tout particulièrement le cas pour les réviseurs d'entreprises et les cabinets de révision non EIP.

5.4.1. Typologie des manquements dans les dossiers non EIP

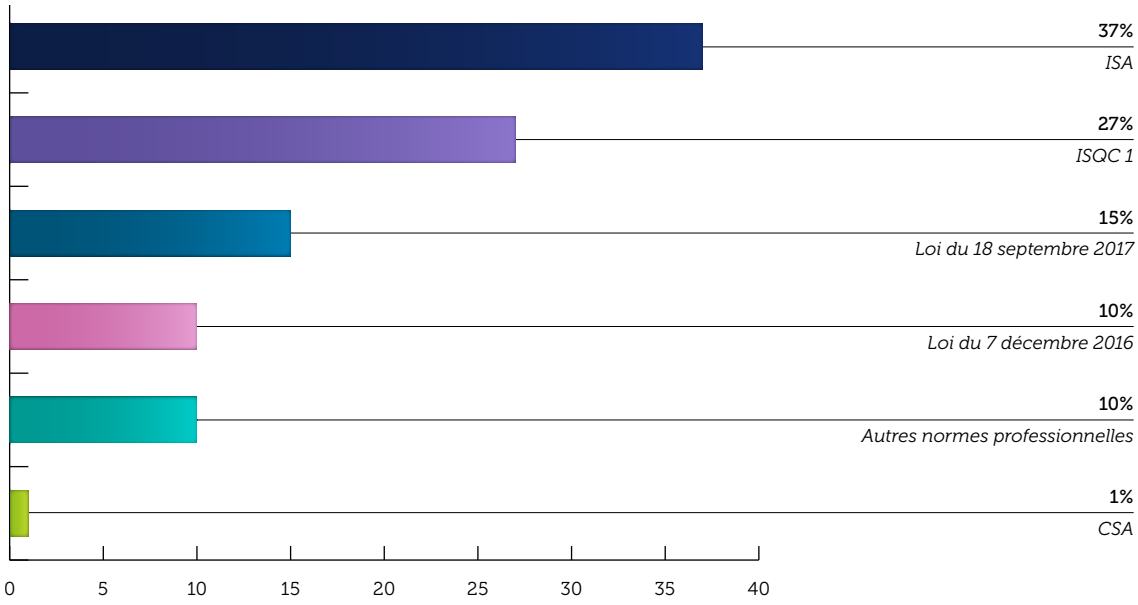
Partant d'une approche fondée sur les risques, le Collège a décidé d'orienter la mise en œuvre des contrôles de qualité des réviseurs d'entreprises non-EIP vers une approche thématique comprenant deux volets :

- le thème « monitoring » ; et
- le thème « acceptation et maintien de relations clients et de missions ».

Le thème « monitoring » permet d'étendre le contrôle au cadre légal et normatif dans les dossiers de contrôle. Aux fins du contrôle « lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme », tant l'organisation du cabinet de révision que l'application des procédures internes seront soumises à l'examen du Collège au travers d'une sélection de dossiers d'audit.

En 2021, le Collège a imposé **190 mesures** dans le cadre de contrôles de qualité menés auprès de **64 réviseurs d'entreprises et cabinets de révision** n'effectuant le contrôle d'aucune EIP.

Graphique 7: Typologie des manquements dans les dossiers non EIP



37 % La majorité des manquements auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision non EIP avaient trait au respect des ISA. La majorité des questions posées dans les guides de contrôle portent sur cette thématique.

27 % La deuxième catégorie de manquements par ordre d'importance concerne le respect de la norme ISQC1 et se rapporte à l'organisation interne.

15 % Le pourcentage de manquements en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme a plus que doublé par rapport aux résultats de l'année dernière. Cette augmentation est due au fait que le Collège a ciblé ses contrôles de qualité 2020 sur le thème « Acceptation et maintien de relations clients et de missions particulières ». Ce thème couvre l'évaluation des risques et de l'identification du client qui sont requis par la loi du 18 septembre 2017. Cette augmentation significative atteste l'existence d'une marge d'amélioration s'agissant du respect de la législation BC/FT au sein de la profession.

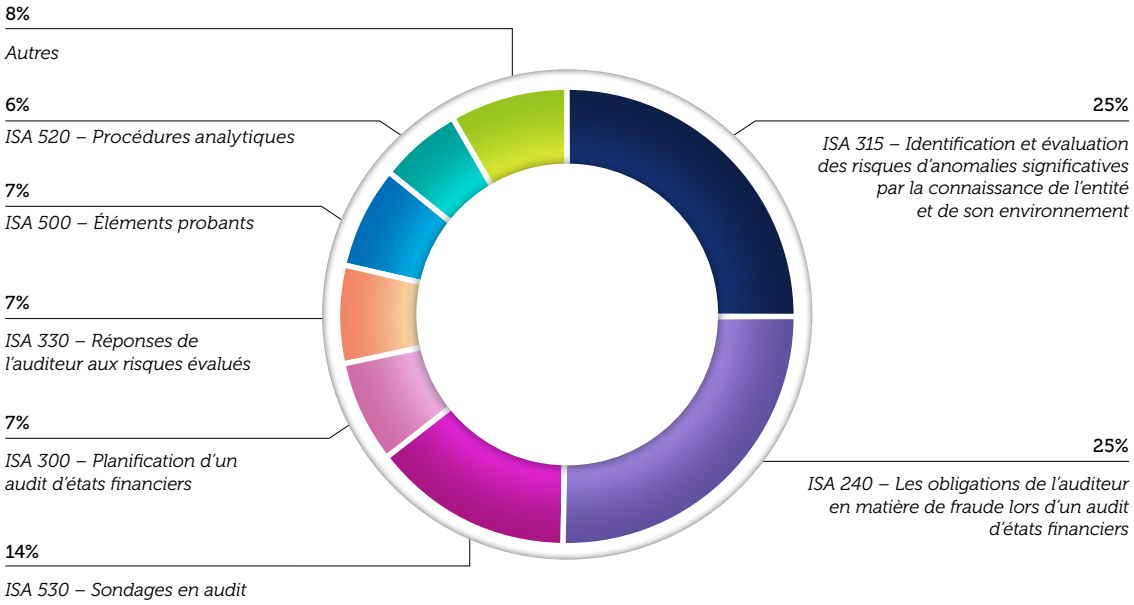
Les manquements à la loi du 18 septembre 2017 sont détaillés au chapitre 6 du présent rapport annuel.

10 % Autres constatations ont trait à des manquements à la loi du 7 décembre 2016 et à d'autres normes professionnelles.

1 % Enfin, une petite partie des manquements auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision non EIP concernent le CSA.

5.4.2. Manquements aux ISA dans les dossiers non EIP

Graphique 8: Manquements aux ISA dans les dossiers non EIP



Trois principaux manquements par ordre de fréquence

1. **Connaissance insuffisante du système d'information pertinent pour l'élaboration de l'information financière**
2. **Insuffisance des procédures d'évaluation des risques**
3. **Définition, taille et sélection des sondages insuffisamment justifiées**

25 % Une part importante des manquements concerne l'ISA 315, et plus particulièrement l'**ISA 315.18**, qui traite du système d'information de l'entité auditée.

Les réviseurs d'entreprises doivent **prendre connaissance du système d'information de l'entité auditée et des processus opérationnels y afférents, relatif à l'élaboration de l'information financière**. Cette connaissance doit inclure les aspects pertinents du système d'information relatifs aux informations à fournir dans les états financiers que celles-ci proviennent ou non du grand livre général et des journaux auxiliaires.

Le Collège a constaté des manquements liés à une documentation inexistante ou insuffisante. Les dossiers d'audit concernés ne contenaient pas d'informations concernant certains domaines liés à l'élaboration de l'information financière.

25 % Un deuxième manquement très courant trouve son origine dans le non-respect de l'**ISA 240**, qui définit les **obligations des réviseurs d'entreprises en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers**.

Lors de la réalisation des procédures d'évaluation des risques et des procédures liées dans le but de prendre connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, les réviseurs d'entreprises doivent mettre en œuvre les procédures décrites aux paragraphes 17 à 24 de l'ISA 240 afin de recueillir les informations nécessaires à l'identification des risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

Les réviseurs d'entreprises doivent ainsi documenter dans leurs dossiers d'audit qu'ils ont demandé à la direction suffisamment d'informations portant sur les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes. Le cas échéant, les réviseurs d'entreprises doivent également s'entretenir avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprises, notamment pour corroborer les réponses obtenues de la direction.

Les réviseurs d'entreprises doivent documenter dans leurs dossiers d'audit qu'ils ont demandé à la direction suffisamment d'informations portant sur les risques d'anomalies significatives provenant de fraudes.

14 % L'**ISA 530** s'applique lorsque le réviseur d'entreprises a décidé d'utiliser des sondages pour la réalisation des procédures d'audit. Les manquements constatés sont liés à une **documentation inexistante ou insuffisante de la méthodologie utilisée lors des sondages réalisés**.

7 % **L'ISA 300, l'ISA 330 et l'ISA 500** ont chacun fait l'objet de 7 pour cent des manquements constatés.

L'**ISA 300** traite des obligations des réviseurs d'entreprises en matière de **planification d'un audit** d'états financiers. Les réviseurs d'entreprises doivent établir une stratégie générale d'audit et un programme de travail. Ils doivent également bien documenter tous les changements importants apportés au cours de la mission d'audit à la stratégie générale d'audit ou au programme de travail, ainsi que les raisons de tels changements.

Les manquements constatés par le Collège dans certains dossiers non-EIP ont trait à l'absence de stratégie générale d'audit et/ou de programme de travail, ce qui est contraire aux paragraphes 7 et 9 de l'ISA 300. Dans d'autres dossiers, les réviseurs d'entreprises concernés ont modifié leur stratégie générale d'audit et, en conséquence, les procédures d'audit planifiés à l'origine, sans le **motiver dans leur dossier d'audit**. Ceci n'est pas conforme aux diligences requises par l'ISA 300.12.

L'**ISA 300** traite des obligations des réviseurs d'entreprises dans **la conception et la mise en œuvre de réponses aux risques d'anomalies significatives identifiés et évalués**. La nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires (tests de procédures et/ou contrôles de substance) doivent être définis en fonction des risques évalués d'anomalies significatives au niveau des assertions et doivent y répondre. Le Collège a constaté que tel n'était pas le cas dans sept pour cent des manquements relatifs aux dossiers non-EIP.

Finalement, l'**ISA 500** a trait aux obligations des réviseurs d'entreprises concernant la conception et la mise en œuvre de **procédures d'audit en vue de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés** pour pouvoir tirer des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder leur opinion d'audit (ISA 500.6).

Les manquements constatés sont liés à la documentation du caractère fiable des informations utilisées comme éléments probants. Il doit ressortir de la documentation d'audit que les réviseurs d'entreprises ont apprécié la pertinence et la fiabilité des informations utilisées comme éléments probants (ISA 500.7). En outre, lorsque les informations utilisées émanent de l'entité contrôlée, il doit ressortir de la documentation d'audit que les réviseurs d'entreprises ont recueilli des éléments probants sur l'exactitude et l'exhaustivité de ces informations et ont apprécié si ces informations sont suffisamment précises et détaillées pour les besoins de l'audit (ISA 500.9).

Les **autres (8 %) manquements** portent notamment sur les normes **ISA 320, ISA 505** et **ISA 402**.

L'ISA 320 traite de la détermination du seuil de signification lors de la planification et de l'exécution d'un audit. Le Collège souligne à ce propos qu'il ne suffit pas que les dossiers d'audit mentionnent le montant des seuils de signification. La **documentation du calcul de ces seuils de signification** est au moins aussi importante.

Le Collège a par ailleurs constaté des manquements à l'ISA 505. Cette ISA traite des exigences en matière de **confirmations externes**. Le Collège a constaté à plusieurs reprises que des réviseurs d'entreprises ne maîtrisaient pas toujours l'ensemble du processus de confirmations externes. Il n'est ainsi pas permis que le client envoie lui même les demandes de confirmations externes, elles doivent émaner du réviseur d'entreprises.

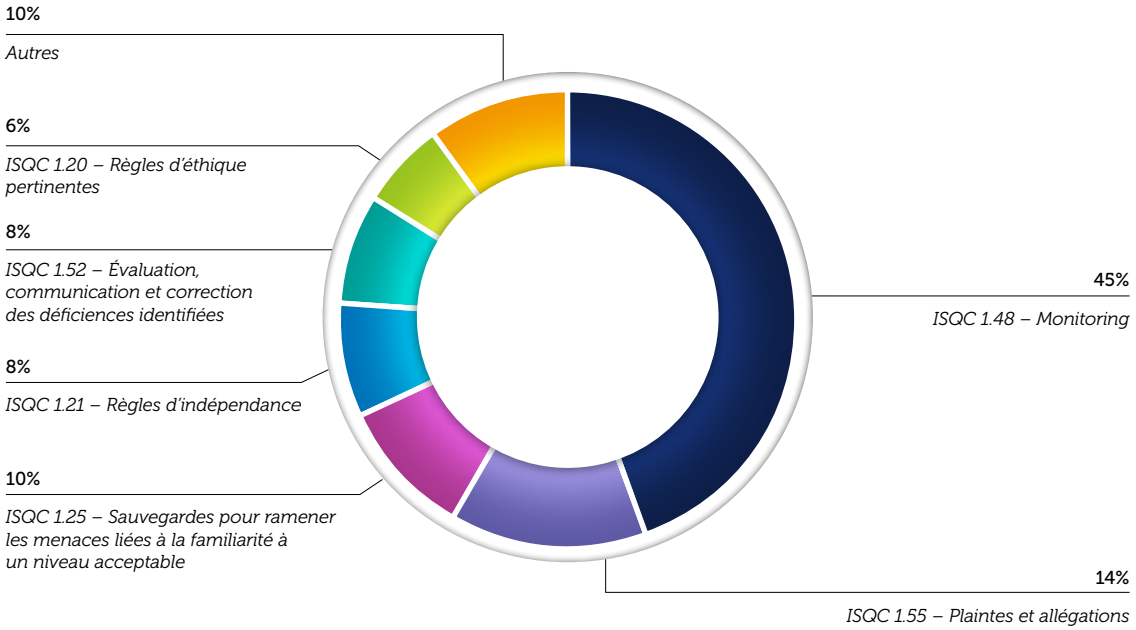
Le Collège a également été amené à retenir des manquements par rapport à la réalisation de travaux d'audit relatifs à la gestion des salaires confiée à un **secrétariat social** (ISA 402). Le Collège souhaite rappeler la position[27] qu'il a adoptée et publiée sur son site web, et en particulier ses attentes quant à l'obtention d'un rapport ISAE[28] 3204.

27 Opinion_Collège_15/11/2018.

28 *International Standard on Assurance Engagements (ISAE).*

5.4.3. Manquements à l'ISQC 1 dans les dossiers non EIP

Graphique 9: Manquements à l'ISQC 1 dans les dossiers non EIP



Trois principaux manquements par ordre de fréquence

1. **Insuffisance du processus de surveillance (*monitoring*)**
2. **Procédures insuffisantes concernant le traitement des plaintes et allégations**
3. **Procédures insuffisantes pour protéger l'indépendance**

45 % La plupart des manquements au niveau de l'organisation de cabinets de révision non-EIP sont liés à l'**ISQC 1.48. Surveiller le respect des politiques et des procédures de contrôle qualité** a pour but de fournir une évaluation du respect des normes professionnelles et des exigences légales et réglementaires applicables, de la conception appropriée ou non du système de contrôle qualité et de sa mise en place effective, et de la bonne application ou non des politiques et procédures de contrôle qualité du cabinet, de telle sorte que les rapports émis par le cabinet soient appropriés en la circonstance.

Il s'agit d'une pierre angulaire pour garantir et solidifier le contrôle de la qualité du travail du réviseur d'entreprises et l'on peut s'étonner que certains réviseurs d'entreprises ne maîtrisent toujours pas ce concept de base ou ne l'appliquent pas 7 ans après l'entrée en vigueur de l'ISQC 1.

Les manquements relevés concernant le processus de surveillance sont de trois types. Certains cabinets de révision disposent d'une **procédure écrite non adaptée aux particularités de leur organisation interne**. Un cabinet de révision ne peut pas se limiter à adopter un manuel de procédures standardisé sans l'adapter à ses spécificités.

D'autres cabinets de révision disposent d'une **procédure écrite adaptée, mais ne l'ont pas mise en œuvre**. L'évaluation du système de contrôle qualité est un processus continu qui comprend par exemple :

- l'analyse des nouveaux développements dans les normes professionnelles ou les exigences légales et réglementaires applicables, et de la façon dont ils sont reflétés, le cas échéant, dans les politiques et procédures du cabinet ;
- la revue des décisions concernant l'acceptation et le maintien des relations clients et des missions particulières ; ou
- la communication au personnel professionnel concerné des faiblesses identifiées dans le système, dans le niveau de compréhension du système ou de son respect.

Un cabinet de révision ne peut pas se limiter à établir un processus de surveillance écrit. Il doit également mettre en œuvre ce processus de surveillance et le documenter de manière appropriée.

L'évaluation du système de contrôle qualité est un processus continu.

Enfin, d'autres cabinets de révision **confondent encore le processus de surveillance et la revue de contrôle qualité d'une mission (ou *EQCR*)**. Le processus de surveillance doit 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. Cette inspection *ex post* d'une mission achevée (*monitoring*) ne doit pas être confondue avec la revue de contrôle qualité *ex ante* d'une mission en cours (*EQCR*) qui peut être requise par l'ISQC 1.35.

14 %

Comme énoncé dans l'**ISQC 1.55**, les procédures du cabinet de révision doivent lui fournir l'assurance raisonnable qu'il traite de manière appropriée :

- les **plaintes et allégations** faisant état de ce que les travaux effectués ne respectent pas les normes professionnelles et les exigences légales et réglementaires applicables ; et
- les allégations de non-respect du système de contrôle qualité du cabinet.

Dans le cadre de ce processus, le cabinet doit mettre en place des moyens de communication clairement définis permettant au personnel professionnel de faire part de ses préoccupations sans crainte de représailles.

Le Collège a constaté que tel n'était pas le cas dans 14 pour cent des manquements relatifs à l'organisation interne de cabinets de révision non-EIP. Les cabinets de révision ne peuvent pas attendre de se retrouver confronté à une plainte ou une allégation pour **mettre en place un processus de traitement approprié**.

10 %

La norme **ISQC 1.25 (a)** fait l'objet d'un dixième des manquements constatés. Cette norme a trait aux **procédures d'indépendance à mettre en place pour ramener les menaces liées à la familiarité à un niveau acceptable**.

Les cabinets de révision non-EIP ne sont pas soumis à la rotation obligatoire après une période de six ans[29]. Les cabinets de révision non-EIP doivent néanmoins fixer des critères pour déterminer les sauvegardes nécessaires pour ramener les menaces liées à la familiarité à un niveau acceptable lorsque le cabinet a recours au même personnel professionnel d'encadrement sur une mission d'assurance sur une longue période.

Pour déterminer les critères appropriés pour répondre à la menace liée à la familiarité, le cabinet de révision peut prendre en compte des aspects tels que la nature de la mission et la durée de service du personnel professionnel d'encadrement sur la mission [30]. Des exemples de mesures de sauvegarde qui peuvent être mises en place par le cabinet sont le remplacement du personnel professionnel d'encadrement, si la taille du cabinet le permet, ou la mise en œuvre d'une revue de contrôle qualité de la mission (*EQCR*).

8 %

Les normes **ISQC 1.21** et **ISQC 1.52** ont chacune fait l'objet de huit pour cent des manquements constatés.

S'agissant des manquements relatifs aux **règles d'indépendance** (ISQC 1.21), le Collège a constaté que les procédures internes n'étaient pas toujours complètes. Les procédures internes doivent inclure toutes les règles d'indépendance de façon à écarter tout doute quant à l'indépendance du réviseur d'entreprises.

L'ISQC 1.52 porte sur **l'évaluation, la communication et la correction des déficiences identifiées dans le cadre du *monitoring***. L'exercice du *monitoring* implique notamment que le cabinet de révision réserve une suite appropriée aux déficiences identifiées dans le cadre ce *monitoring*.

Un cabinet de révision ne peut pas se limiter à établir un processus de surveillance écrit.

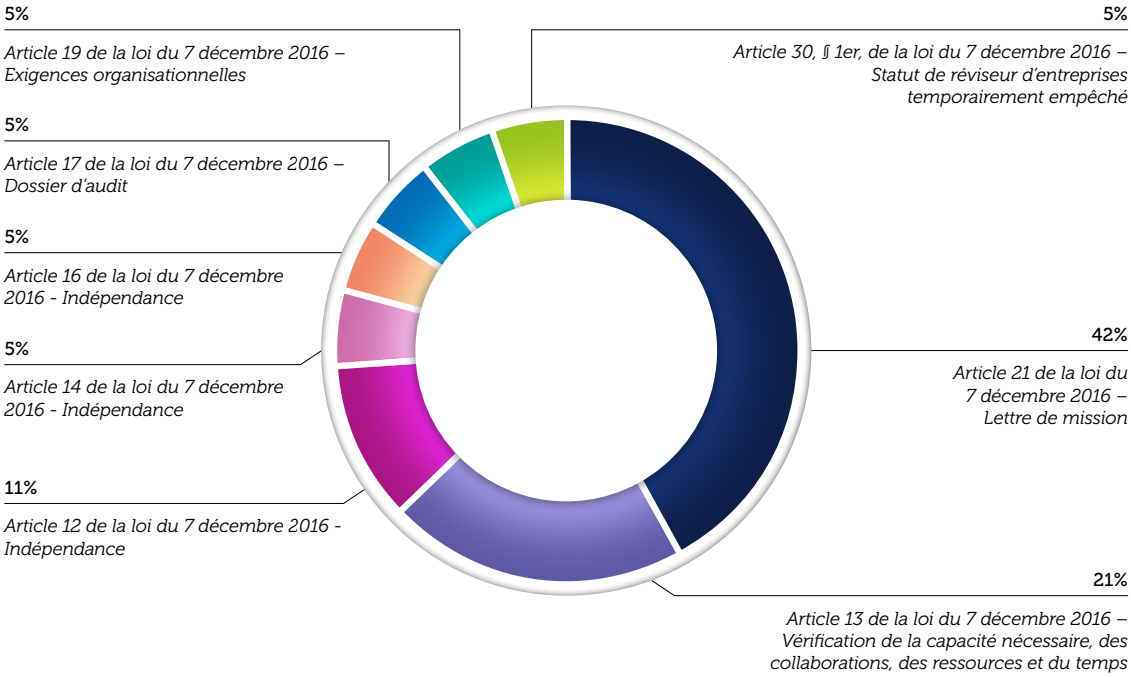
D'autres (10 %) manquements identifiés concernent par exemple la non-obtention au moins une fois l'an de la **confirmation écrite de chaque membre du personnel relative à l'indépendance (ISQC 1.24)** ou l'absence de **procédure relative à la revue de contrôle qualité d'une mission** (EQCR). L'**ISQC 1.35** dispose que tout cabinet de révision doit 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. Le but est de déterminer si une EQCR devrait être effectuée 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.

29 La rotation externe du commissaire, obligatoire pour les audits d'EIP, est visée à l'article 22, § 3 de la loi du 7 décembre 2016. La norme ISQC1.25 (b) prescrit en outre, pour les audits d'entités cotées, la rotation de l'associé responsable de la mission et des personnes chargées de la revue de contrôle qualité de la mission et, le cas échéant, des autres personnes soumises aux exigences de rotation après une durée déterminée, en conformité avec les règles d'éthique concernées.

30 Dans la pratique, le Collège constate que de nombreux cabinets de révision estiment que l'exercice de plus de trois mandats de commissaire consécutifs constitue une longue période.

5.4.4. Manquements à la loi du 7 décembre 2016 dans les dossiers non EIP

Graphique 10: Manquements à la loi du 7 décembre 2016 dans les dossiers non EIP



Trois principaux manquements par ordre de fréquence

1. **Lettre de mission rédigée tardivement**
2. **Pas d'évaluation (en temps voulu) de la capacité nécessaire, des collaborations, des ressources et du temps**
3. **Procédures insuffisantes pour protéger l'indépendance**

42 % Presque la moitié des manquements à la loi du 7 décembre 2016 constatés par le Collège auprès des réviseurs d'entreprises non-EIP sont liés à la **lettre de mission**.

Il est apparu dans plusieurs dossiers que les réviseurs d'entreprises avaient entamé des travaux de contrôle avant que la lettre de mission ne soit établie (et signée) ou qu'ils n'avaient pas daté la lettre de mission, ce qui est contraire aux dispositions de l'**article 21 de la loi du 7 décembre 2016**.

21 % Un cinquième des manquements à la loi du 7 décembre 2016 sont liés aux diligences requises par l'**article 13, § 1er, alinéa 1er de la loi du 7 décembre 2016**.

Avant d'accepter une mission, les réviseurs d'entreprises doivent **vérifier et consigner par écrit qu'ils disposent de la capacité nécessaire, des collaborations, des ressources et du temps** requis pour le bon accomplissement de cette mission. Dans les dossiers non-EIP concernés, la mise en œuvre de ces vérifications n'était pas matérialisée.

11 % Le Collège a également constaté des manquements à **l'article 12 de la loi du 7 décembre 2016**. Cet article de loi requiert une **totale indépendance** des réviseurs d'entreprises lorsqu'ils s'acquittent des missions révisorales qui lui sont confiées.

Les manquements identifiés concernaient essentiellement des obligations de forme. Le Collège a toutefois constaté une atteinte réelle à l'indépendance d'un réviseur d'entreprises dans la mesure où celui-ci avait effectué une mission révisorale pour deux clients du cabinet comptable dont il est l'administrateur délégué. Bien que le réviseur d'entreprises ait invoqué le fait que les entités concernées étaient des sociétés dormantes, ce manquement a été sévèrement sanctionné compte tenu de l'impact sur l'indépendance du réviseur d'entreprises.

5 % **D'autres manquements constatés concernent les articles 14, 16, 17, 19 et 30 de la loi du 7 décembre 2016**. Ils représentent chacun 5 % des manquements constatés.

Les articles 14 et 16 de la loi du 7 décembre 2016 traitent des **exigences en matière d'indépendance** qui doivent être remplies dans les procédures internes et lors de l'exécution de toute mission révisorale. Les manquements identifiés ne concernaient pas un réel manque d'indépendance mais l'établissement formel de ces exigences.

L'article 17 de la loi du 7 décembre 2016 porte sur le **dossier d'audit** du réviseur d'entreprises. Le Collège a constaté à plusieurs reprises que des réviseurs d'entreprises ne constituaient pas toujours leur dossier d'audit de manière adéquate. La constitution du dossier d'audit est pourtant tout sauf une formalité. Le Collège renvoie à la position qu'il a publiée sur son site web. Le chapitre 7.4 du présent rapport annuel est consacré à ladite position.

L'article 19 de la loi du 7 décembre 2016 édicte des **exigences organisationnelles** auxquelles tout réviseur d'entreprises doit se conformer..

L'article 30, § 1er de la loi du 7 décembre 2016 dispose qu'un réviseur d'entreprises ne peut requérir le **statut de réviseur d'entreprises temporairement empêché** que s'il se trouve dans l'une des situations d'incompatibilité suivantes :

- exercer la fonction d'employé, sauf auprès d'un autre réviseur d'entreprises ;
- exercer une activité commerciale directement ou indirectement, entre autres en qualité d'administrateur d'une société commerciale ; n'est pas visé par cette incompatibilité l'exercice d'un mandat d'administrateur dans des sociétés civiles à forme commerciale ;
- exercer la fonction de ministre ou de secrétaire d'État.

Le Collège a constaté lors de ses contrôles de qualité qu'une raison légale n'avait pas toujours été avancée pour obtenir le statut de réviseur d'entreprises temporairement empêché. Le Collège a dès lors évidemment été amené à retenir un manquement.

5.5. Inspections conjointes avec le PCAOB

En 2021, le Collège a mené en Belgique sa première inspection conjointe avec le PCAOB, l'autorité américaine de supervision des réviseurs d'entreprises.

Ces inspections ont pour objet la qualité des services de contrôle d'entités d'intérêt public au sens de la législation américaine[31]. Le *Holding Foreign Companies Accountable Act* (HFCAC) prévoit la suspension par l'*U.S. Securities Exchange Commission* de la négociation d'instruments financiers émis par des sociétés étrangères et cotées sur les bourses ou les marchés réglementés américains si le PCAOB n'a pas été en mesure d'effectuer des inspections ou des enquêtes dans leur juridiction d'origine pendant une période de trois ans ou plus.

Ces inspections ont pour objet la qualité des services de contrôle d'entités d'intérêt public au sens de la législation américaine.

Compte tenu de l'objectif poursuivi par le PCAOB, il est théoriquement parfaitement possible qu'un cabinet de révision qui n'est pas un cabinet EIP en Belgique soit soumis à une inspection conjointe du Collège et du PCAOB. Il suffit en effet qu'un cabinet non-EIP ait un client qui est coté aux États-Unis. Conformément à l'article 47 de la directive 2006/43/CE, le Collège prend la direction de ces inspections conjointes.

L'expérience de la première inspection en coopération avec le PCAOB en 2021 montre qu'il s'agit d'un examen intégral du système de contrôle qualité du cabinet de révision. A cet égard, il convient de mentionner que le PCAOB a souvent déjà une connaissance approfondie des procédures internes du cabinet de révision à contrôler, car ces procédures internes sont déterminées par les réseaux internationaux et le PCAOB inspecte les cabinets de révision dans plusieurs pays.

Il est important de souligner que l'approche du PCAOB diffère de celle du Collège. Le PCAOB se concentre logiquement davantage sur l'information correcte des sociétés cotées aux États-Unis et sur le respect de la réglementation américaine à cet égard. Néanmoins, il existe également d'importants chevauchements. Lors du choix des thèmes de contrôle, le Collège appliquera, pour des raisons d'efficacité, une approche hybride en s'alignant largement sur le choix effectué par le PCAOB et en ajoutant certains de ses propres thèmes, en rapport avec les thématiques belges.

L'accord de coopération conclu le 12 avril 2021 par les deux autorités de supervision[32] a ouvert la voie à la réalisation d'inspections conjointes. L'accord de protection des données ou *data protection agreement*[33], approuvé le 7 avril 2021 par l'Autorité belge de protection des données[34], régit les échanges de données en conformité avec le GDPR. La Belgique est le deuxième État membre de l'UE à avoir conclu avec le PCAOB un protocole prévoyant un accord de protection des données en totale conformité avec la réglementation applicable en matière de protection des données à caractère personnel et avec la position prise à cet égard par le Comité européen de la protection des données.

Lors de cette première inspection conjointe avec le PCAOB, le Collège a prêté une attention particulière et constante à la bonne application du GDPR et de l'accord de protection des données signé avec le PCAOB.

31 Potentiellement, il peut donc s'agir de contrôles visant des réviseurs d'entreprises qui effectuent le contrôle d'entités qui sont ou non des entités d'intérêt public au sens du droit belge.

32 College_PCAOB_Protocol.

33 College_PCAOB_DPA.

34 APD Decision n° 03/2021 of 7 April 2021.

CTR CSR

6. LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT DE CAPITAUX ET LE FINANCEMENT DU TERRORISME

6.1. Manquements auprès de cabinets de révision EIP

6.2. Manquements auprès de cabinets de révision non-EIP

6.3. Limitation de l'utilisation des espèces

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

La loi du 18 septembre 2017 impose aux réviseurs d'entreprises et cabinets de révision plusieurs obligations dont le but est de prévenir, de détecter et d'empêcher la réalisation d'opérations liées au blanchiment de capitaux et au financement du terrorisme (BC/FT).

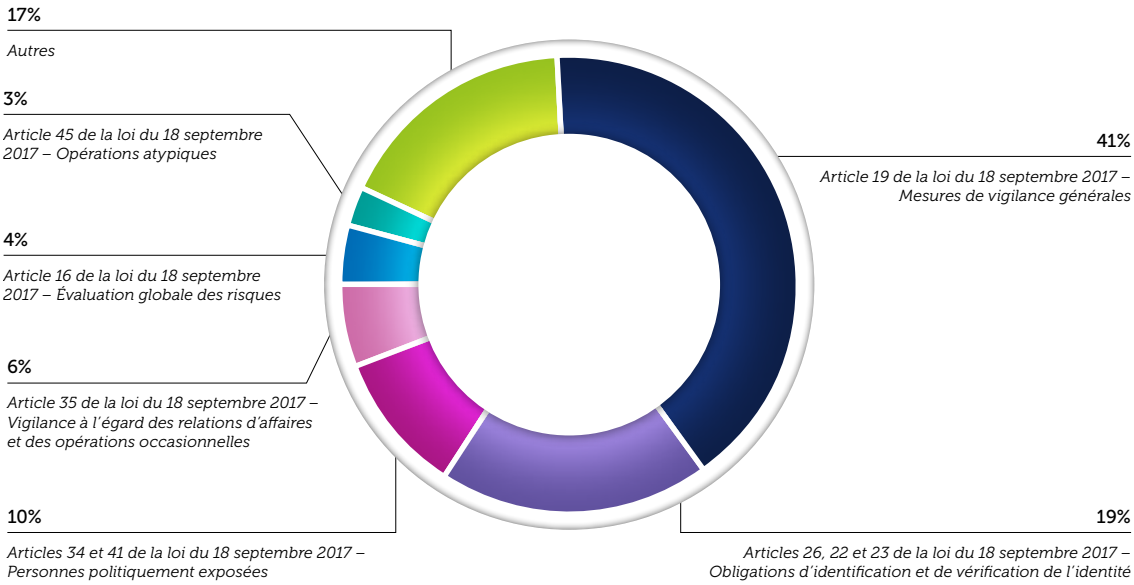
Dans le cadre de ses contrôles de qualité menés auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision tant EIP que non-EIP, le Collège a vérifié le respect de différentes obligations BC/FT essentielles dans le chef des réviseurs d'entreprises. Parmi ces obligations figurent celles d'établir une évaluation globale des risques, de disposer d'une évaluation individuelle des risques tenue à jour pour chaque client, de faire preuve de la vigilance requise et d'identifier les personnes politiquement exposées.

Enfin, le Collège, suivant en cela une approche fondée sur les risques, effectue également des contrôles aléatoires dans le cadre de sa fonction de surveillance, afin de s'assurer de l'application effective des procédures BC/FT internes du cabinet.

6.1. Manquements auprès de cabinets de révision EIP

Le respect de la loi du 18 septembre 2017 constituait un thème majeur des dossiers de contrôle de qualité que le Collège a traités en 2021 en ce qui concerne les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision EIP. La majorité des manquements constatés par le Collège lors des contrôles de qualité menés auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision EIP portent d'ailleurs sur le non-respect de la loi du 18 septembre 2017 comme le montrent les développements qui suivent.

Grafiek 11: Manquements auprès de cabinets de révision EIP



Trois principaux manquements par ordre de fréquence

1. **Mesures de vigilance insuffisamment proportionnées à l'évaluation individuelle des risques**
2. **Caractère incomplet de l'identification et de la vérification de l'identité des clients, mandataires et bénéficiaires effectifs des clients**
3. **Détermination tardive de la qualité de personne politiquement exposée**

41 % La plupart des manquements constatés par le Collège concernent l'**article 19 de la loi du 18 septembre 2017**. Cet article définit les mesures de vigilance BC/FT que les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision doivent prendre et qui consistent notamment à **proportionner le niveau de vigilance à l'évaluation individuelle des risques de BC/FT.**

Cette évaluation individuelle des risques doit tenir compte des variables et facteurs visés dans la loi, ainsi que de l'évaluation globale des risques de BC/FT opérée par le réviseur d'entreprises ou le cabinet de révision. Elle doit déboucher sur une classification des risques liés aux clients et sur l'adoption à leur égard de mesures de vigilance adéquates.

Le Collège constate que les procédures du cabinet ne comportent pas toujours tous ces éléments ou que les outils utilisés ne sont pas aptes à démontrer que tous ces éléments ont été correctement pris en compte et qu'ils donnent lieu à une conclusion adéquate et étayée à laquelle le réviseur d'entreprises réserve les suites qui s'imposent.

19 % Une autre lacune importante que le Collège a constatée lors des contrôles de qualité menés auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision EIP est le caractère incomplet de **l'identification** et de **la vérification de l'identité des clients, mandataires et bénéficiaires effectifs des clients. L'article 22 de la loi du 18 septembre 2017** traite de l'identification des mandataires des clients, tandis que l'**article 23 de la loi du 18 septembre 2017** porte sur l'identification des bénéficiaires effectifs. L'**article 26 de la loi du 18 septembre 2017** énonce les exigences générales à respecter en matière d'identification et de vérification de l'identité.

10 % La **détermination (en temps voulu) de la qualité de personne politiquement exposée**[35] parmi les clients, mandataires et bénéficiaires effectifs est régie par l'**article 34 de la loi du 18 septembre 2017**.

35 L'article 4, 28° de la loi du 18 septembre 2017 définit une personne politiquement exposée comme « *une personne physique qui occupe ou a occupé une fonction publique importante et, notamment :*
a) les chefs d'État, les chefs de gouvernement, les ministres et les secrétaires d'État ;
b) les parlementaires ou les membres d'organes législatifs similaires ;
c) les membres des organes dirigeants des partis politiques ;
d) les membres des cours suprêmes, des cours constitutionnelles ou d'autres hautes juridictions, y compris administratives, dont les décisions ne sont pas susceptibles de recours, sauf circonstances exceptionnelles ;
e) les membres des cours des comptes ou des conseils ou directoires des banques centrales ;
f) les ambassadeurs, les consuls, les chargés d'affaires et les officiers supérieurs des forces armées ;
g) les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance des entreprises publiques ;
h) les directeurs, les directeurs adjoints et les membres du conseil d'une organisation internationale, ou les personnes qui occupent une position équivalente en son sein ;
i) les personnes physiques exerçant les fonctions considérées comme étant des fonctions publiques importantes figurant sur la liste publiée par la Commission européenne sur la base de l'article 20bis, paragraphe 3, de la directive 2015/849 ;
Les fonctions publiques visées aux points a) à i) ne couvrent pas des personnes occupant une fonction intermédiaire ou inférieure. ».

Lorsqu'un cabinet de révision établit qu'un client, un mandataire ou un bénéficiaire effectif du client est, ou est devenu, une personne politiquement exposée, un membre de la famille d'une personne politiquement exposée ou une personne connue pour être étroitement associée à une personne politiquement exposée, il doit prendre des **mesures de vigilance accrue**, telles que définies à l'**article 41 de la loi du 18 septembre 2017.**

Il ressort des dossiers d'audit examinés que certains réviseurs d'entreprises et cabinets de révision ne peuvent expliquer qu'oralement s'il est question ou non de personnes politiquement exposées. Ces réviseurs d'entreprises et cabinets de révision ne disposent pas de procédures adéquates pour effectuer cette recherche. Ces explications orales ne sont pas suffisantes pour le Collège.

Les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision doivent établir une procédure adéquate pour déterminer si les clients, mandataires ou bénéficiaires effectifs ont la qualité de personne politiquement exposée. Cette procédure doit également être mise en œuvre de manière effective. Le Collège souligne à cet égard l'importance de documenter la vérification effectuée et d'en tirer des enseignements en termes de vigilance.

6 % Les constatations relatives à l'**article 35 de la loi du 18 septembre 2017** touchent deux concepts déjà évoqués ci-dessus. L'**obligation de vigilance continue** implique notamment que le réviseur d'entreprises tienne à jour les données relatives à l'identification et à la vérification de l'identité, ainsi que l'évaluation individuelle des risques. S'il doit bien entendu identifier les personnes politiquement exposées avant de nouer une relation d'affaires, il doit aussi être en mesure de capter, pendant la relation d'affaires, qu'une personne concernée a acquis la qualité de personne politiquement exposée.

4 % L'**article 16 de la loi du 18 septembre 2017** oblige chaque réviseur d'entreprises et chaque cabinet de révision à établir une **évaluation globale des risques**. Lors de cette évaluation, ils doivent prendre au moins en considération les variables énoncées à l'annexe I de la loi du 18 septembre 2017 ainsi que les facteurs indicatifs d'un risque potentiellement plus élevé énoncés à l'annexe III de ladite loi. Ils peuvent, par ailleurs, tenir compte des facteurs indicatifs d'un risque potentiellement moins élevé énoncés à l'annexe II de ladite loi. Le Collège a, dans ce cadre, constaté à plusieurs reprises un manquement.

3 % L'**article 45 de la loi du 18 septembre 2017** traite de l'**analyse** obligatoire **d'opérations atypiques**. Cette analyse, effectuée sous la responsabilité de l'AMLCO [36], vise à établir si ces opérations peuvent être suspectées d'être liées au blanchiment de capitaux ou au financement du terrorisme. Il s'agit d'examiner, dans la mesure de ce qui est raisonnablement possible, le contexte et la finalité de toute opération qui remplit au moins une des conditions suivantes :

- l'opération en cause est complexe ;
- le montant de l'opération concernée est anormalement élevé ;
- l'opération est opérée selon un schéma inhabituel ;
- l'opération n'a pas d'objet économique ou licite apparent.

D'**autres (17 %) manquements** portent notamment sur la désignation de l'AMLCO et sur la désignation de la personne responsable au plus haut niveau de l'organisation du cabinet (article 9, §§ 1er et 2 de la loi du 18 septembre 2017). Le Collège a également constaté des manquements concernant la sensibilisation des membres du personnel à la loi du 18 septembre 2017 (article 11 de la loi du 18 septembre 2017).

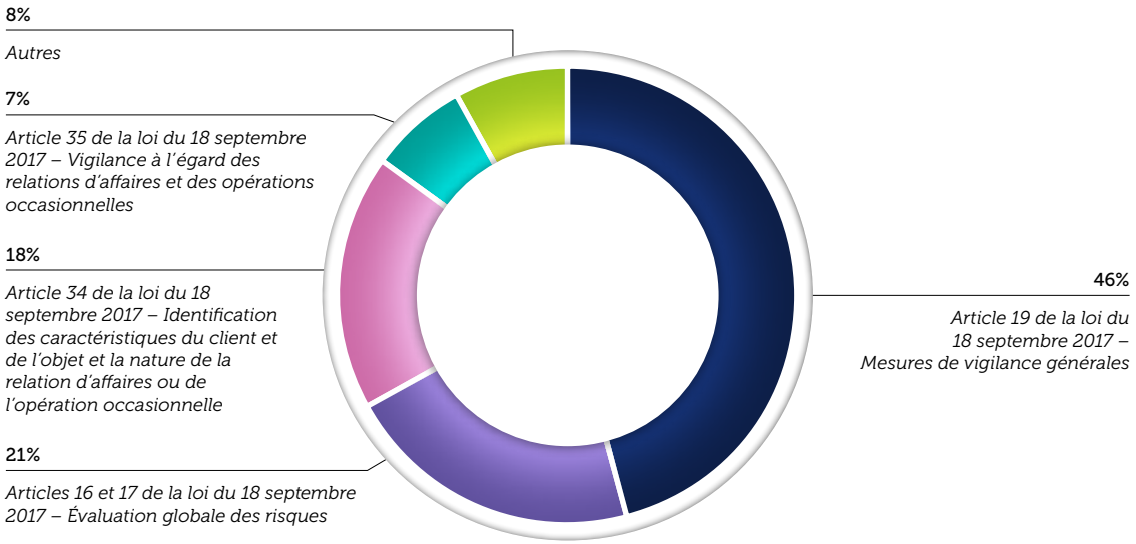
36 L'AMLCO est la personne visée à l'article 9, § 2 de la loi du 18 septembre 2017, qui est notamment chargée de veiller à la mise en œuvre des politiques, procédures et mesures de contrôle interne BC/FT, à l'analyse des opérations atypiques et à l'établissement des rapports écrits y relatifs afin d'y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

Enfin, il convient d'ajouter que, s'agissant des manquements précités, une infraction a **également** été constatée, dans 38 % des cas, à l'**article 8 de la loi du 18 septembre 2017**. Cet article dispose que les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision doivent définir et mettre en application des politiques, des procédures et des mesures de contrôle interne BC/FT efficaces et proportionnées à leur nature et à leur taille. Le Collège a constaté à plusieurs reprises que les procédures des cabinets n'étaient pas complètes.

6.2. Manquements auprès de cabinets de révision non-EIP

La loi du 18 septembre 2017 impose également aux réviseurs d'entreprises et cabinets de révision non EIP diverses obligations visant à prévenir, détecter et empêcher les opérations susceptibles d'être liées au blanchiment de capitaux et au financement du terrorisme (BC/FT). Quelques obligations BC/FT importantes ont été abordées lors des contrôles de qualité menés auprès de réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision non-EIP.

Graphique 12: Manquements auprès de cabinets de révision non-EIP



Trois principaux manquements par ordre de fréquence

1. **Mesures de vigilance insuffisamment proportionnées à l'évaluation individuelle des risques**
2. **Détermination tardive ou inexistante de la qualité de personne politiquement exposée**
3. **Évaluation globale des risques insuffisamment proportionnée à la nature et à la taille du cabinet de révision**

46 % Tout comme auprès des réviseurs d'entreprises EIP, le Collège a constaté auprès de la majorité des réviseurs d'entreprises non-EIP des manquements concernant l'**article 19 de la loi du 18 septembre 2017**. Cet article définit les mesures de vigilance BC/FT générales que les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision sont tenus de prendre et qui consistent notamment à **proportionner le niveau de vigilance à l'évaluation individuelle des risques de BC/FT.**

Dans des manquements relevés, les réviseurs d'entreprises n'étaient pas en mesure de démontrer au Collège qu'ils avaient mis en œuvre des mesures de vigilance appropriées au regard des risques de BC/FT identifiés. A cet égard, le Collège insiste sur le fait que les réviseurs d'entreprises doivent être en mesure de démontrer que leur évaluation individuelle des risques tient compte, d'une part, des particularités du client et de la relation d'affaires ou de l'opération concernée, et d'autre part, de l'évaluation globale des risques de leur cabinet de révision. Les réviseurs d'entreprises doivent motiver et documenter dans leur dossier d'audit tant le niveau de risque évalué que les mesures de vigilance appropriées adoptées en conséquence.

21 % L'**article 16 de la loi du 18 septembre 2017** impose aux cabinets de révision d'établir une **évaluation globale des risques de BC/FT** auxquels ils sont exposés, en tenant compte, notamment, des caractéristiques de leur clientèle, des produits, services ou opérations qu'ils proposent, des pays ou zones géographiques concernées, et des canaux de distribution auxquels ils ont recours. Lors de cette évaluation, les cabinets de révision doivent prendre au moins en considération les variables énoncées à l'annexe I de la loi du 18 septembre 2017 et les facteurs indicatifs d'un risque potentiellement plus élevé énoncés à l'annexe III de ladite loi. Ils peuvent, par ailleurs, tenir compte des facteurs indicatifs d'un risque potentiellement moins élevé énoncés à l'annexe II de ladite loi.

Bien que la loi du 18 septembre 2017 exige expressément que cette évaluation globale des risques soit documentée, mise à jour et tenue à la disposition du Collège (**article 17 de la loi du 18 septembre 2017**), près d'un cinquième des manquements constatés ont trait à l'obligation d'établir une évaluation globale des risques.

Le Collège insiste en particulier sur le fait que les cabinets de révision ne peuvent se limiter à adopter un modèle standardisé d'évaluation globale des risques sans l'adapter et sans définir les mesures de vigilances appropriées à mettre en œuvre selon les niveaux de risques identifiés.

18 % Le Collège a constaté de nombreux manquements concernant l'**article 34 de la loi du 18 septembre 2017**. Cette disposition a trait à plusieurs obligations. Elle requiert que les réviseurs d'entreprises **prennent des mesures de vigilance adéquates en temps voulu**. Elle requiert également que les réviseurs d'entreprises prennent des mesures raisonnables en vue de **déterminer si les clients, mandataires et bénéficiaires effectifs sont des personnes politiquement exposées**, des membres de la famille de personnes politiquement exposées ou des personnes connues pour être étroitement associées à des personnes politiquement exposées.

Cette disposition requiert également que les procédures du cabinet de révision prévoient que les réviseurs d'entreprises ne peuvent ni nouer la relation d'affaires, ni effectuer d'opération pour le client, lorsqu'ils ne peuvent satisfaire aux mesures de vigilance requises.

7 % Les constatations relatives à l'**article 35 de la loi du 18 septembre 2017** touchent deux concepts déjà évoqués ci-dessus. L'**obligation de vigilance continue** implique notamment que le réviseur d'entreprises tienne à jour les données relatives à l'identification et à la vérification de l'identité, ainsi que l'évaluation individuelle des risques. S'il doit bien entendu identifier les personnes politiquement exposées avant de nouer une relation d'affaires, il doit aussi être en mesure de capter, pendant la relation d'affaires, qu'une personne concernée a acquis la qualité de personne politiquement exposée.

D'**autres (8 %) manquements constatés** portent notamment sur l'article 26 de la loi du 18 septembre 2017, qui impose les obligations d'identification et de vérification de l'identité.

Enfin, il convient d'ajouter que, s'agissant des manquements précités, une infraction a **également** été constatée, dans 18 % des cas, à l'**article 8 de la loi du 18 septembre 2017**. Cet article dispose que les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision doivent définir et mettre en application des politiques, des procédures et des mesures de contrôle interne BC/FT efficaces et proportionnées à leur nature et à leur taille. Le Collège a constaté à plusieurs reprises que les procédures des cabinets n'étaient pas complètes.

6.3. Limitation de l'utilisation des espèces

En 2020, le législateur a renforcé la surveillance exercée par le Collège sur la problématique de l'utilisation des espèces.

Le Collège est, depuis lors, tenu de déclarer, dans le cadre de sa mission de contrôle, certaines infractions au SPF Économie[37]. Il en est ainsi lorsque le Collège constate l'une des situations suivantes :

- le prix de la vente d'un bien immobilier n'est pas acquitté au moyen d'un virement ou d'un chèque ;
- certains paiements ou dons sont effectués ou reçus en espèces au-delà de 3.000 euros, ou leur équivalent dans une autre devise ;
- certains versements postaux sur des comptes de tiers ou des comptes courants postaux sont effectués par des non-consommateurs, ou qu'ils le sont par des consommateurs mais pour plus de 3.000 euros.

En 2021, le Collège a déclaré au SPF Économie deux infractions à l'article 67, § 2 de la loi du 18 septembre 2017.

37 Article 116/3 de la loi du 18 septembre 2017.

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

Les pratiques de BC/FT se présentent sous différentes formes et ne cessent de se développer. L'exercice de ces pratiques illégales ne se limite pas à un territoire géographique bien déterminé. Le GAFI, créé en 1989, est un organisme intergouvernemental qui lutte contre le BC/FT et autres pratiques menaçant l'intégrité du système financier international. Il a établi 40 recommandations qui ont été érigées au rang de norme internationale dans la lutte contre le BC/FT.

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

Le Collège a été désigné par le législateur pour surveiller l'application de la loi du 18 septembre 2017 par les réviseurs d'entreprises et cabinets de révision belges[38]. C'est en cette qualité qu'il a donné en 2021 une présentation à l'intention des représentants du Conseil de l'Union européenne dans le cadre de l'évaluation susvisée.

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

CTR CSR

7. SURVEILLANCE

7.1. Traitement des plaintes

7.2. Traitement des signalements émanant de lanceurs d'alerte

7.3. Formation permanente

7.4. Auditors Annual Cartography

7.5. Communication et positions du Collège

En sus des contrôles de qualité qu'il mène, le Collège exerce sa mission de supervision publique en examinant des dossiers de surveillance, initiés à la suite notamment de plaintes, de signalements émanant de lanceurs d'alerte, de notifications d'interruption anticipée de mandats de commissaire ou de publications concernant des sociétés déclarées en faillite. Pour ces deux dernières catégories, le Collège suit une approche fondée sur les risques afin de contrôler les travaux du commissaire portant sur la continuité.

Lorsque le secrétaire général ouvre des dossiers d'initiative, il peut tenir compte d'informations reçues par d'autres autorités ou par des tiers, ainsi que d'autres clignotants tels que des litiges ou des allégations de fraude relatés, par exemple, dans les plaintes envoyées au Collège et dans les médias.

Dans cette dernière catégorie figurent un certain nombre de dossiers ayant un impact sociétal important, qui ont souvent fait la une de l'actualité en 2021 et qui, bien que limités en nombre, mobilisent de nombreux moyens de contrôle du Collège. L'examen de tels dossiers est toutefois important pour promouvoir la confiance dans le révisorat.

Si les dossiers de surveillance amènent souvent à se poser la question de savoir si des leçons sont à tirer des expériences du passé, il importe de souligner que la mission du Collège consiste uniquement à contrôler la qualité des audits et le respect des obligations en la matière découlant du cadre légal et réglementaire.

Dans tous les dossiers de surveillance, le Collège attache une grande importance à faire abstraction des évènements subséquents et à examiner chaque dossier en tenant compte de ses spécificités, sans regard biaisé.

Les résultats de l'examen de ces dossiers varient : ils peuvent aller d'un classement sans suite à l'adoption de mesures par le comité du Collège, voire à l'ouverture par le secrétaire général d'un dossier d'instruction lorsqu'il constate des indices sérieux de l'existence d'une pratique susceptible de donner lieu à l'application d'une mesure administrative ou d'une amende administrative[39].

Un certain nombre de dossiers ont par ailleurs été clôturés parce que le réviseur d'entreprises en question avait démissionné de ses fonctions avant que le Collège ne puisse prendre une décision à la suite des actions de contrôle qu'il avait menées.

7.1. Traitement des plaintes

Le Collège considère toujours les plaintes reçues comme un apport précieux. Chaque plainte peut en effet contribuer utilement à la supervision publique. Le Collège examine dès lors toutes les plaintes qu'il juge recevables, ainsi que les notifications émanant de lanceurs d'alerte (voir le point 7.2 ci dessous).

La procédure à suivre pour déposer plainte auprès du Collège est explicitée sur le site web de ce dernier[40].

Le nombre de plaintes adressées au Collège a notablement baissé. En 2020, le Collège avait été saisi de 27 plaintes au total. En 2021, il n'en a reçu que 7. En termes absolus, il s'agit de toute façon de nombres relativement faibles. Il est à noter toutefois que le nombre de plaintes n'est pas représentatif de l'importance de la problématique qui y est soulevée.

39 L'article 59 de la loi du 7 décembre 2016 dispose que la commission des sanctions de la FSMA est l'organe compétent pour la prise de mesures et amendes administratives en cas d'infraction aux dispositions légales, réglementaires et normatives applicables.

40 Collège_Déposer plainte.

Ainsi, le Collège peut déclarer irrecevable une plainte qui lui a été adressée[41]. Il n'est, par exemple, pas habilité à se prononcer sur le montant d'honoraires, ni à intervenir dans des litiges portant sur des états d'honoraires impayés. Les plaintes reçues en 2020 concernaient toute une série de situations de ce type. Quelques-unes des plaintes adressées au Collège en 2021 ont en revanche un impact sociétal très large.

Ensuite, une plainte recevable ne donne pas nécessairement lieu à la prise d'une mesure à l'égard du réviseur d'entreprises concerné. En 2021, le Collège a jugé la plupart des plaintes non fondées.

Le Collège s'est prononcé en 2021 dans 11 dossiers de plainte. Une plainte s'est avérée irrecevable parce que les faits remontaient à trop loin dans le passé.

L'examen d'autres dossiers de plainte a amené le Collège à adresser un rappel à l'ordre au réviseur d'entreprises concerné. Les faits reprochés portaient par exemple sur l'absence de contrôle de l'existence d'un consortium et de ses conséquences, ou sur le manque de probité et de dignité dans la communication du réviseur d'entreprises qui avait notamment omis de se prononcer uniquement en connaissance de cause et de limiter l'usage de présomptions.

7.2. Traitement des signalements émanant de lanceurs d'alerte

La loi du 18 septembre 2017 et la loi du 7 décembre 2016 imposent d'instaurer des mécanismes visant à permettre le signalement d'infractions (potentielles) au Collège. Plus spécifiquement, l'article 90 de la loi du 18 septembre 2017 oblige le Collège à mettre en place des mécanismes efficaces et fiables permettant aux dirigeants, membres du personnel, agents et distributeurs des réviseurs d'entreprises ou cabinets de révision ou à des tiers de signaler des infractions supposées ou avérées aux dispositions de cette loi.

Cet article prévoit non seulement une protection du lanceur d'alerte contre les représailles, mais précise aussi que ces mécanismes doivent comprendre des procédures spécifiques pour la réception des signalements d'infractions et leur suivi, ajoutant que l'autorité de contrôle ne peut pas informer l'entité assujettie ou les tiers de l'identité de la personne ayant procédé au signalement.

Les lanceurs d'alerte peuvent constituer une source d'informations importante pour toute autorité de contrôle.

La procédure à suivre par les lanceurs d'alerte pour procéder à un signalement auprès du Collège est explicitée sur le site web de ce dernier[42].

Le Collège n'est pas habilité à intervenir dans les litiges avec l'employeur qui relèvent du droit du travail, ni à octroyer une indemnisation. Il ne peut pas davantage agir lorsqu'une autre autorité est compétente.

En 2021, le Collège a reçu 2 signalements émanant de lanceurs d'alerte : un signalement pour lequel il n'était manifestement pas compétent et un autre qu'il a déclaré recevable, mais non fondé.

41 Article 53, § 2 de la loi du 7 décembre 2016.
42 Collège_Procédure lanceurs d'alerte.

7.3. Formation permanente

Dans un monde en constante mutation, apprendre tout au long de sa vie est devenu une exigence fondamentale pour tout professionnel. Cela s'applique certainement aussi aux réviseur d'entreprises. Le cadre légal évolue, diverses organisations internationales influencent les normes applicables et les innovations technologiques se succèdent à un rythme effréné.

Le public doit toujours pouvoir compter sur la compétence du réviseur d'entreprises, qui doit rester maître des nombreux changements. C'est la raison pour laquelle tant le régulateur européen que le régulateur national ont rendu la formation permanente obligatoire pour tous les réviseurs d'entreprises. La mise en œuvre concrète et l'organisation pratique de la formation permanente ont été déléguées à l'IRE. Le Collège assume la responsabilité finale de la supervision de la formation permanente[43].

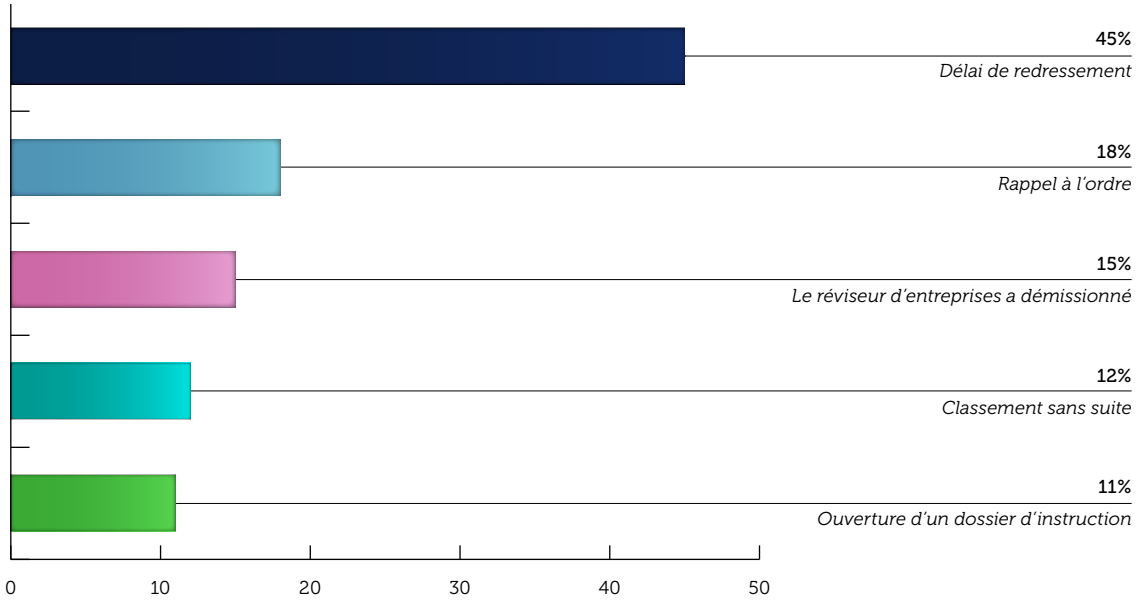
7.3.1. Campagne d'évaluation 2017-2019

En 2020, le Collège avait examiné le respect des diligences requises en matière de formation pour la période trisannuelle 2017 – 2019. Il avait plus précisément sélectionné deux diligences prévues par la norme de l'IRE du 30 août 2007[44] et vérifié si les réviseurs d'entreprises soumis à sa supervision les avaient respectées.

Le Collège avait constaté que 101 réviseurs d'entreprises ne satisfaisaient pas à au moins l'une des exigences de formation suivantes :

- le réviseur d'entreprises doit suivre au moins 84 heures de formation professionnelle par période de trois ans ;
- le réviseur d'entreprises doit suivre au moins 24 heures de formation sous la forme de séminaires et de journées d'études organisés par l'IRE/l'ICCI.

En 2021, le Collège a donné suite à ces constatations. Il a délibéré sur la mesure à imposer à ces 101 réviseurs d'entreprises en fonction de la gravité de l'infraction. Cela a débouché sur les décisions suivantes :



43 Article 32 de la loi du 7 décembre 2016.

44 7360_norme-formation-permanente.pdf (ibr-ire.be).

Dans près de la moitié des dossiers (45 dossiers), le Collège a imposé un délai de redressement aux réviseurs d'entreprises. La majorité d'entre eux se sont mis en règle à l'issue de ce délai. Une petite minorité de ces réviseurs d'entreprises (9) n'ont pas, ou pas suffisamment, respecté les conditions du délai de redressement. Dans ces dossiers, le comité prendra sa décision finale en 2022.

Le Collège a adressé un rappel à l'ordre à 18 réviseurs d'entreprises.

Dans 11 dossiers, le secrétaire général du Collège a constaté des indices sérieux de l'existence d'une pratique susceptible de donner lieu à l'application d'une mesure administrative ou d'une amende administrative[45]. Il a établi un rapport d'instruction, comme le prévoit l'article 56 de la loi du 7 décembre 2016. Le comité du Collège statuera en 2022 sur les suites qu'il souhaite donner au rapport définitif du secrétaire général et sur la nécessité ou non de saisir la commission des sanctions de la FSMA.

Pour 12 réviseurs d'entreprises, le Collège a classé le dossier sans suite, en tenant compte des circonstances particulières propres à chacun des dossiers.

Enfin, 15 de ces 101 réviseurs d'entreprises ont, au cours des deux dernières années, démissionné de leurs fonctions sans attendre la décision finale du Collège.

7.3.2. Points de préoccupation constatés

Lors de cette campagne de contrôle axée sur la formation permanente, le Collège a constaté des points de préoccupation récurrents.

Un certain nombre de réviseurs d'entreprises invoquent leur statut de réviseur d'entreprises temporairement empêché pour ne pas suivre la formation permanente obligatoire, bien que cette obligation soit ancrée dans la loi[46]. **Les exigences de formation visent également à ce que le réviseur d'entreprises temporairement empêché affûte constamment ses connaissances**. Le réviseur d'entreprises qui souhaite, après un empêchement, exercer à nouveau des missions révisorales, doit en effet pouvoir garantir la même qualité à son client que le réviseur d'entreprises qui exerce ses activités sans interruption. Tout réviseur d'entreprises temporairement empêché peut, dans les cinq ans, solliciter auprès de l'IRE l'autorisation d'exercer à nouveau des missions révisorales. Lorsque ce délai de cinq ans est dépassé, l'IRE ne peut donner suite à la demande du réviseur d'entreprises temporairement empêché que si celui-ci réussit une épreuve orale.[47]

Dans près de la moitié des dossiers, le Collège a imposé un délai de redressement aux réviseurs d'entreprises

Le Collège s'est également plusieurs fois heurté à l'enregistrement tardif des formations suivies. Un réviseur d'entreprises doit **enregistrer la formation** suivie **sur le site web de l'IRE, et ce au plus tard le 31 mars de l'année suivant celle au cours de laquelle il a suivi la formation**. Un enregistrement opéré dans le délai imparti est important. Une formation qui n'a pas été enregistrée en temps voulu ne compte pas dans le calcul du quota d'heures de formation suivies à atteindre.

45 L'article 59 de la loi du 7 décembre 2016 dispose que la commission des sanctions de la FSMA est l'organe compétent pour la prise de mesures et amendes administratives en cas d'infraction aux dispositions légales, réglementaires et normatives applicables.

46 Article 30, § 3 de la loi du 7 décembre 2016.

47 Articles 20 et 21 de l'arrêté royal du 21 juillet 2017 relatif à l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises ainsi qu'à l'inscription et à l'enregistrement dans le registre public des réviseurs d'entreprises.

7.3.3. Nouvelle norme

Le 1er janvier 2022 a vu l'entrée en vigueur de la Norme formation permanente[48] de l'IRE. Cette norme remplace la norme de l'IRE du 30 août 2007 et introduit plusieurs modifications importantes, telles que celles-ci :

- L'équilibre sur le plan du contenu de la formation gagne en importance. Dorénavant, un minimum de 84 heures de formation sur les compétences clés du réviseur d'entreprises est obligatoire [49];
- L'accord préalable du Conseil de l'IRE est nécessaire non seulement pour les formations organisées par les cabinets de révision, mais également pour les formations organisées par les opérateurs de formation non agréés ;
- L'obligation d'enregistrer les formations au plus tard le 31 mars de l'année suivante est renforcée.

7.4. Auditors Annual Cartography

La qualité des données nécessaires à l'accomplissement de ses missions et le fait de pouvoir disposer d'informations complètes, exactes et actuelles sont une préoccupation majeure du Collège.

L'article 55 de la loi du 7 décembre 2016 dispose que le Collège peut, à l'égard des réviseurs d'entreprises, déterminer les règles relatives aux informations qui doivent être communiquées périodiquement ou systématiquement au Collège concernant les activités soumises à son contrôle. Les réviseurs d'entreprises sont tenus de transmettre ces informations ou documents au Collège dans le délai et la forme que celui-ci détermine. La décision du Collège du 13 décembre 2018, actualisée par la Décision 2021/01, édicte les règles relatives aux informations qui doivent être communiquées annuellement au Collège dans le cadre de l'*Auditors Annual Cartography*[50]. Le Collège utilise ces informations lors de l'exercice de sa mission de supervision publique.

Les informations dont le Collège dispose sont fréquemment à la base de ses actions de contrôle. C'est la raison pour laquelle il exige de recevoir des informations correctes et de qualité. Cela vaut tant pour les données fournies dans le cadre de l'*Auditors Annual Cartography* que pour les réponses aux questionnaires lancés par le Collège ou pour toute information transmise au Collège en toute autre circonstance. Enfin, cela vaut aussi pour les informations reprises dans le registre, d'autant plus que celles-ci sont consultables par le public.

Le Collège a constaté le 26 février 2021 que 38 réviseurs d'entreprises n'avaient pas communiqué d'informations dans le cadre de l'*Auditors Annual Cartography* pour l'année civile 2020. Ces réviseurs d'entreprises se sont vu imposer un délai de redressement afin de se conformer à leur obligation.

Sur ces 38 réviseurs d'entreprises, 29 se sont conformés à la mesure imposée par le Collège et ont encore complété l'*Auditors Annual Cartography.*

48 NRM-2021-formation.pdf (ibr-ire.be).

49 Le nombre total d'heures de formation à suivre obligatoirement reste inchangé.

50 Les réviseurs d'entreprises doivent annuellement encoder et valider les informations au plus tard le 20 février de l'année qui suit l'année civile à laquelle se rapportent ces informations. Le manuel d'utilisation annuel de l'*Auditors Annual Cartography* fait partie intégrante de la Décision.

Compte tenu de ces éléments et d'autres éléments de leur dossier, le secrétaire général a ouvert pour 7 réviseurs d'entreprises un dossier sur la base d'indices sérieux de l'existence d'une pratique susceptible de donner lieu à l'application d'une mesure administrative ou d'une amende administrative.

A l'égard de 2 réviseurs d'entreprises, le Collège n'a pas entrepris d'autre action : ceux-ci ont préféré quitter la profession.

7.5. Communication et positions du Collège

Dans le cadre de sa mission de supervision publique, le Collège entend communiquer de manière proactive sur certains sujets importants[51].

Le Collège diffuse des informations sur les résultats de ses campagnes de contrôle. Il a par exemple publié une synthèse des bonnes et mauvaises pratiques constatées lors de sa campagne de contrôle dans le cadre de faillites. Il a également publié les principaux constats tirés de contrôles de cabinets de révision EIP.

Le Collège informe en outre le public sur les tendances nationales et internationales observées sur le marché de l'audit par les instances européennes (CEAOB) et internationales (IFIAR).

Le Collège souhaite également communiquer avec les réviseurs d'entreprises sur les marchés publics qu'il lance en vue de recruter des inspecteurs. L'exécution de missions d'inspection auprès des réviseurs d'entreprises non-EIP pour le compte du Collège a suscité un intérêt accru en 2021.

Dans son approche en termes de communication, le Collège accorde une place particulière à la publication des positions qu'il adopte. Tout d'abord parce qu'il souhaite ainsi contribuer à accroître la qualité des audits, surtout s'il constate des manquements récurrents, mais aussi parce que ces positions augmentent la prévisibilité de son contrôle puisqu'elles font part de ses attentes.

En 2021, le Collège a également publié plusieurs communications sur son site web, dans la rubrique « Positions »[52] . Celles-ci sont reprises intégralement ci-après. L'IRE a, de son côté, relayé ces publications sur son site web.

51 **21/04/2021**
Le CSA et le rapport complémentaire au comité d'audit – Principaux constats tirés de contrôles de cabinets de révision EIP et attentes du Collège (pdf - 491.82 KB).
20/04/2021
Intérêt croissant du secteur pour l'exécution de contrôles de qualité et d'autres missions d'inspection auprès de réviseurs d'entreprises non-EIP pour le compte du Collège (pdf - 645.65 KB).
30/03/2021
Contrôle de la formation permanente période trisannuelle 2017-2019 (pdf - 708.37 KB).
04/03/2021
Campagne de contrôle dans le cadre de faillites ouvertes au cours du second semestre 2019 et du premier trimestre 2020 – principales constatations – synthèse des bonnes et mauvaises pratiques (pdf - 711.54 KB).
03/03/2021
Commission européenne – Rapport sur l'évolution entre 2015 et 2018 du marché européen de la fourniture de services de contrôle légal des comptes aux EIP (pdf - 711.54 KB).
03/03/2021
CEAOB – Entités d'intérêt public - Rapport sur l'application par les comités d'audit des prescriptions du Règlement (UE) n° 537/2014 et de la Directive 2006/43/CE (pdf - 600.74 KB).

52 Positions.

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

Le Collège constate régulièrement que le réviseur d'entreprises ne documente pas suffisamment ses travaux d'audit. Des considérations de temps ou de rentabilité, ou encore l'idée que le réviseur d'entreprises connaît suffisamment son client, peuvent en être la cause.

Ce constat a amené le Collège à publier sa position à ce sujet[53]. Un dossier d'audit bien documenté est en effet tout sauf une formalité.

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

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

Par responsabilité en interne, il faut tout d'abord comprendre le fait que le réviseur d'entreprises qui signe le rapport d'audit doit être en mesure de démontrer, à l'aide du dossier d'audit, qu'il a effectué l'audit de manière professionnelle et qu'il a pu prendre une décision fondée quant à savoir si les comptes annuels donnent ou non une image fidèle de la situation financière de l'entreprise auditée.

La responsabilité en interne fait également référence à la responsabilité dans le cadre notamment d'une revue interne de contrôle qualité d'une mission ou dans le cadre de la surveillance (*monitoring*) exercée par le *reviewer*.

Par responsabilité en externe, il faut entendre le fait que tout tiers doit pouvoir s'appuyer sur le dossier d'audit, par exemple en justice ou dans le cadre de la supervision exercée par le Collège[54].

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

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

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

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

53 Collège_Communications_L'importance et les quatre caractéristiques d'un dossier d'audit bien documenté.
54 Article 3:79, § 1er alinéa 2, du CSA.

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

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

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

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

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

   L'acquisition de connaissances sur le client est la première étape du processus d'audit mené par le réviseur d'entreprises.

   Cette connaissance approfondie du client constitue la base de la deuxième étape : la planification des travaux d'audit. Cette planification est étroitement liée à l'évaluation des risques effectuée par le réviseur d'entreprises. Un bon dossier d'audit montre que le réviseur d'entreprises a bien cerné les risques possibles d'anomalies significatives. Il doit également permettre de comprendre pourquoi le réviseur d'entreprises opte pour une approche d'audit axée sur les systèmes ou axée sur les données ou pour une approche d'audit combinée. La planification constitue la base de l'exécution des travaux d'audit.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Un dossier d'audit n'est en outre complet que lorsqu'il indique clairement qui a effectué et, le cas échéant, revu les travaux et à quel moment. Cela exige de la discipline dans les dossiers manuels, mais cela constitue aussi un point d'attention dans les dossiers électroniques. Quelle date le dossier conserve-t-il : la date à laquelle un document a été ajouté au dossier ou la dernière date à laquelle le dossier a été consulté ? Quel nom le dossier conserve-t-il : le nom de la personne qui a versé un document dans le dossier ou le nom de l'auteur du document ?

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

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

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

Dans l'optique notamment de la responsabilité en interne et en externe de la bonne exécution de l'audit, un bon dossier d'audit comporte tous les documents au plus tard 60 jours après la signature du rapport d'audit et est, à cette date, clos[55].

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

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

- la raison spécifique de ces modifications ou ajouts ;
- quand et par qui ces modifications ou ajouts ont été apportés et revus[56].

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

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

Modifier le dossier d'audit après sa mise en forme finale (en adaptant des documents ou en ajoutant de nouveaux documents) sans qu'il existe une raison valable de le faire, dans une tentative par exemple d'induire en erreur un tiers, tel que le *reviewer* ou l'autorité de supervision, sur des travaux d'audit qui en réalité n'ont pas été effectués, est incompatible avec l'essence et la dignité de la profession, telles que visées à l'article 29 de la loi du 7 décembre 2016.

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

55 Norme ISQC 1 et article 17, § 3 de la loi du 7 décembre 2016.
56 ISA 230.16.

7.5.2. Règles de rotation des commissaires d'EIP

L'adoption du Règlement européen n° 537/2014 a marqué une étape importante dans l'harmonisation européenne des règles de rotation des commissaires chargés d'une mission de contrôle légal dans des EIP. Ce règlement régit notamment la durée maximale de mandats consécutifs et les dérogations applicables en la matière. Il est ainsi notamment à l'origine des règles du droit des sociétés qui stipulent que la durée d'un mandat de commissaire est limitée à un total de neuf ans.

Le règlement est entré en vigueur le 16 juin 2014. Afin d'éviter que toutes les EIP doivent procéder en même temps à une rotation à cette date, le règlement prévoit quelques dispositions transitoires pour les mandats de commissaire déjà en cours au moment de son entrée en vigueur.

Les dispositions transitoires prévoient que la rotation s'effectue en trois phases[57]:

1. Rotation à l'issue de l'exercice 2016 pour les mandats de commissaire ayant pris cours entre le 17 juin 2003 et le 17 juin 2006 ;
2. Rotation à l'issue de l'exercice 2020 pour les mandats de commissaire ayant pris cours avant le 17 juin 1994;
3. Rotation à l'issue de l'exercice 2023 pour les mandats de commissaire ayant pris cours entre le 17 juin 1994 et le 16 juin 2003.

En 2021, des cabinets de révision ont soumis au Collège quelques questions d'interprétation concernant l'application correcte des dispositions transitoires du règlement (UE) n° 537/2014[58].

Comme ces mandats de commissaires vont petit à petit (obligatoirement) venir à échéance, le Collège a décidé de publier une position formelle[59] quant à l'interprétation donnée dans ces dossiers.

Application des dispositions transitoires du règlement (UE) n° 537/2014

L'article 41, paragraphe 2 du règlement (UE) n° 537/2014 s'applique à tous les commissaires d'EIP qui détenaient au 17 juin 2014 un mandat dont le premier exercice comptable contrôlé avait débuté entre le 17 juin 1994 et le 17 juin 2003.

Tout commissaire d'une EIP se trouvant dans la situation précitée et souhaitant prolonger sa mission de contrôle légal doit prendre en compte les éléments suivants :

— le mandat du commissaire doit être reconduit au plus tard le 16 juin 2023 ; et
— le dernier exercice auquel se rapporte le mandat doit être celui ayant débuté avant le 17 juin 2023.

Le Règlement (UE) n° 537/2014 prime sur le droit national. Ceci signifie que l'article 41, paragraphe 2 dudit règlement doit être respecté en toutes circonstances, même s'il devait en résulter une interruption du mandat du commissaire. Comme prévu à l'article 3:66 du CSA, le mandat du commissaire doit, le cas échéant, être interrompu pour juste motif.

57 Question for written answer E-009001/2015 to the Commission ; consultable sur la page web https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-8-2015-009001-ASW_EN.html.

58 Plus précisément, l'application de l'article 41, paragraphe 2 du règlement (UE) n° 537/2014.

59 Position_Collège_26/01/2022.

La société contrôlée et le commissaire informent le Collège de l'interruption du mandat et en exposent le motif, à savoir l'application des dispositions transitoires de l'article 41, paragraphe 2, du règlement (UE) n° 537/2014.

Cas exemplatif

L'assemblée générale du 15 mars 1999 d'une EIP a nommé un commissaire pour un terme de trois ans tel que prévu par la loi. Ce commissaire a effectué le contrôle légal des comptes de l'EIP pour les exercices clôturés au 31 décembre 1999, 2000 et 2001. L'assemblée générale de l'EIP a par la suite reconduit ce commissaire, à chaque fois pour une durée de trois ans telle que prévue par la loi.

Son mandat de commissaire actuel viendra à échéance lors de l'assemblée générale qui se prononcera sur les comptes de l'EIP relatifs à l'exercice comptable 2022.

Conformément à l'article 41, paragraphe 2 du Règlement (UE) n° 537/2014, l'EIP pourra reconduire une dernière fois le commissaire lors de l'assemblée générale du 15 mars 2023, soit la dernière assemblée générale prévue avant le 17 juin 2023. L'article 3:61, paragraphe 1er du CSA prévoit qu'un mandat de commissaire dure trois ans. Dans le cas présent, mener le mandat à terme constituerait toutefois une violation de la réglementation européenne. Le mandat devra donc obligatoirement être interrompu après un an.

La décision de reconduction mentionnera explicitement que le mandat de commissaire devra, pour juste motif, être interrompu à l'issue de l'exercice 2023. Tant le commissaire que l'EIP informeront le Collège de l'interruption du mandat au moment où elle interviendra.

7.5.3. Approbation par le comité d'audit de la fourniture de services non audit qui ne sont pas interdits

À l'occasion du traitement de dossiers de contrôle de qualité concernant des réviseurs d'entreprises EIP, le Collège a adopté une position[60] relative aux modalités d'approbation préalable de la fourniture de services non-audit qui ne sont pas interdits. Le Collège souhaite ainsi s'aligner sur les positions prises par des autorités de supervision étrangères.

Si l'article 3:63, § 5 du CSA pose le principe selon lequel le comité d'audit doit donner son approbation pour que le commissaire d'une EIP, ou un membre de son réseau, puisse fournir des services non-audit non interdits à ladite entité, il n'en précise pas les modalités de mise en œuvre.

Sans préjudice des conditions fixées à l'article 3:63, §§ 4 et 5 du CSA, le Collège est d'avis que le législateur n'exclut pas que le comité d'audit établisse une politique en vertu de laquelle il donne, pour une période déterminée, son approbation préalable à une liste limitée de catégories de services non-audit, chaque catégorie reposant sur des travaux de même nature.

60 Position_Collège_24/09/2021.

Un comité d'audit peut donc donner une approbation par catégorie de services non-audit, y compris des services d'évaluation et fiscaux autorisés, par le biais de ce que l'on appelle une « *pre-approval policy* » (politique d'approbation préalable). Une politique de ce genre doit remplir des conditions cumulatives strictes de nature à impliquer une réelle approbation de services non-audit par le comité d'audit et à garantir l'indépendance du commissaire.

Le Collège souligne que, tout comme un examen au cas par cas, une procédure d'approbation de ce type nécessite une grande vigilance.

Pour être conforme tant à la lettre qu'à l'esprit du règlement (UE) n° 537/2014 et du CSA, le Collège estime qu'**une procédure d'approbation préalable générale doit au moins répondre aux conditions cumulatives suivantes :**

1. La politique du comité d'audit est établie par le comité d'audit au complet et la nature des services envisagés y est dûment détaillée. Cela signifie que les services pré-approuvés concernés doivent être définis de manière suffisamment claire. Tel ne serait pas le cas de services qui ne seraient limités que par un seuil quantitatif ou qui seraient classés dans une catégorie dépeinte de manière (trop) vague, comme par exemple des services « *tax compliance* », sans autre détail.

Un comité d'audit peut donner une approbation par catégorie de services non-audit.

L'objectif en assortissant l'approbation préalable générale d'une description détaillée est de faire en sorte, d'une part, que le comité d'audit sache quel service il approuve exactement – et puisse par conséquent porter un jugement éclairé quant à la compatibilité dudit service avec les principes d'indépendance auxquels le commissaire et son réseau sont tenus – et, d'autre part, que le commissaire puisse déterminer de façon précise si un service donné relève d'une catégorie générale préalablement approuvée.

Ci dessous figurent quelques exemples d'informations pertinentes devant être fournies au comité d'audit par rapport à une catégorie donnée de services non-audit :

- la nature et l'ampleur du service à fournir ;
- le fondement et la structure de la rémunération, ainsi que des critères et/ou des paramètres permettant de la fixer ;
- lorsque le commissaire a constaté que la fourniture du service proposé pourrait menacer son indépendance, les raisons sur lesquelles le commissaire s'appuie pour présumer que ce risque est acceptable ou, s'il ne l'est pas, les mesures que le commissaire ou son réseau va prendre pour éliminer d'éventuelles menaces pesant sur son indépendance ou les ramener à un niveau acceptable ;
- le moment auquel l'effet combiné de la prestation de plusieurs services fait peser des menaces sur l'indépendance ou modifie le niveau de menaces précédemment identifiées.

Le commissaire doit donc fournir au comité d'audit tous les éléments dont il a besoin pour former son jugement.

2. Le comité d'audit est informé de chaque service distinct effectivement fourni au titre de l'approbation préalable générale. Cela se fera d'ordinaire lors de la première réunion suivante du comité d'audit.

3. La politique du comité d'audit ne peut prévoir de délégation à d'autres personnes que les membres du comité d'audit. Une délégation au management (au CFO ou au directeur de l'audit interne par exemple) n'est pas autorisée.

4. La période pour laquelle les services sont approuvés est limitée dans le temps, par exemple à l'exercice en cours, et n'excède en tout état de cause pas une année, afin que soient régulièrement prises en compte les évolutions dans l'environnement des entités concernées et l'efficacité de la procédure d'approbation préalable mise en place.

5. En ce qui concerne les services non-audit visés à l'article 3:63, § 2, 4° et § 3, 1°, a) et d) à g) inclus du CSA, il convient en outre de répondre aux exigences cumulatives suivantes :

   – les services n'ont pas d'effet direct ou ont un effet peu significatif, séparément ou dans leur ensemble, sur les comptes annuels contrôlés ;
   – l'appréciation de l'effet sur les comptes annuels contrôlés est documentée et expliquée de manière complète dans le rapport complémentaire destiné au comité d'audit visé à l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 ;
   – le commissaire respecte les principes généraux en matière d'indépendance ;
   – avant qu'un service soit presté, le président ou un autre membre délégué du comité d'audit est au moins informé des considérations figurant au présent point 5° (pour ce qui est du service précis à fournir).

Il va sans dire que l'approbation préalable générale doit précéder la fourniture des services concernés et qu'un service ne tombant pas dans l'une des catégories générales approuvées au préalable doit être approuvé individuellement.

CTR CSR

8. ENFORCEMENT

8.1. Aperçu des mesures que le Collège peut prendre

8.2. Mesures prises par le Collège en 2021

8.3. Dossiers d'instruction

8.1. Aperçu des mesures que le Collège peut prendre

Le Collège peut, à la suite d'un contrôle, prendre différentes mesures. Sur la base de tous les éléments pertinents d'un dossier individuel, le Collège décide, s'il constate des manquements, de la mesure la plus appropriée à adopter.

Rappel à l'ordre

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

Lorsque le Collège envisage d'adresser un rappel à l'ordre à un réviseur d'entreprises, celui-ci a le droit d'être entendu par écrit avant que le Collège ne prenne une décision finale sur les faits reprochés et la mesure qu'il envisage de prendre en réponse à ces faits.

Délai de redressement

Lorsque le Collège décide d'imposer un délai de redressement au réviseur d'entreprises en application de l'article 57, § 1er, alinéa 1er de la loi du 7 décembre 2016, le réviseur d'entreprises doit prendre les mesures nécessaires pour remédier aux manquements constatés et assurer le respect des dispositions concernées.

Le réviseur d'entreprises doit démontrer au Collège qu'il a remédié de manière adéquate aux manquements constatés en lui soumettant, dans un délai déterminé, le détail des mesures prises ainsi que les pièces justificatives y afférentes.

Pour les manquements qui font l'objet d'un délai de redressement, le Collège se réserve le droit d'évaluer la mise en œuvre et l'application correctes des dispositions légales et réglementaires concernées lors d'une nouvelle inspection.

Si le réviseur d'entreprises reste en défaut à l'expiration du délai de redressement imparti, le Collège peut, en application de l'article 57, § 1er, alinéa 3 de la loi du 7 décembre 2016, après l'avoir entendu ou à tout le moins dûment convoqué, rendre publique sa position quant aux constatations faites, imposer le paiement d'une astreinte ou enjoindre au réviseur d'entreprises de s'abstenir provisoirement de tout service professionnel ou de services déterminés pendant une période donnée.

Injonction

Lorsque le Collège décide d'adresser une injonction au réviseur d'entreprises en application de l'article 116/2, § 1er de la loi du 18 septembre 2017, le réviseur d'entreprises doit prendre les mesures nécessaires pour remédier aux manquements constatés et assurer le respect des dispositions concernées.

Le réviseur d'entreprises doit démontrer au Collège qu'il a remédié de manière adéquate aux manquements constatés en lui soumettant, dans un délai déterminé, le détail des mesures prises ainsi que les pièces justificatives y afférentes.

Pour les manquements qui font l'objet d'une injonction, le Collège se réserve le droit d'évaluer la mise en œuvre et l'application correctes des dispositions légales et réglementaires concernées lors d'une nouvelle inspection.

Si le réviseur d'entreprises auquel une injonction a été adressée reste en défaut de s'y conformer à l'expiration du délai qui lui a été imparti, le Collège peut, en application de l'article 116/2, § 2 de la loi du 18 septembre 2017 et à condition que le réviseur d'entreprises ait pu faire valoir ses moyens, rendre publique sa position quant aux constatations faites, imposer le paiement d'une astreinte ou enjoindre au réviseur d'entreprises de s'abstenir provisoirement de tout service professionnel ou de services déterminés pendant une période donnée.

Recommandation

Lorsque le Collège formule une recommandation en application de l'article 52, § 6, alinéa 2 de la loi du 7 décembre 2016, le réviseur d'entreprises doit prendre les mesures nécessaires pour remédier aux manquements constatés et assurer le respect des dispositions concernées.

Pour démontrer au Collège qu'il a remédié de manière adéquate aux manquements ayant fait l'objet d'une recommandation, le réviseur d'entreprises doit lui soumettre, dans un délai déterminé, le détail des mesures prises ainsi que les pièces justificatives y afférentes.

L'absence de suivi par le réviseur d'entreprises de la recommandation qui lui est adressée peut, le cas échéant, donner lieu, en fonction de la gravité des manquements constatés, à l'imposition de mesures visées à l'article 57 et/ou de mesures ou amendes administratives visées à l'article 59 de la loi du 7 décembre 2016.

Le réviseur d'entreprises doit démontrer au Collège qu'il a remédié de manière adéquate aux manquements constatés.

Point d'attention

Lorsque le Collège formule un point d'attention, il attend du réviseur d'entreprises qu'il prenne les mesures nécessaires pour améliorer la qualité de ses procédures et/ou de ses travaux. Il n'est toutefois pas requis que le réviseur d'entreprises communique au Collège, à l'issue du contrôle de qualité, le détail des mesures qu'il aura prises pour remédier aux manquements constatés.

Renvoi devant la commission des sanctions de la FSMA

En cas de manquements graves, le Collège peut également décider de saisir la commission des sanctions de la FSMA et engager une procédure pouvant donner lieu à l'application de mesures administratives et d'amendes administratives. Une chambre spécifique a été créée au sein de la commission des sanctions pour traiter des mesures et amendes visant les réviseurs d'entreprises. Cette chambre est composée de six magistrats et de deux autres membres disposant d'une expertise dans les matières révisorales.

Dans le cadre de son pouvoir de saisir la commission des sanctions, le Collège porte une attention particulière aux manquements susceptibles d'avoir un impact sur le jugement de l'utilisateur de l'information financière, aux manquements liés au contrôle d'entreprises cotées ou d'entités ayant un impact sociétal ou financier important, aux manquements au regard de dispositions éthiques et aux manquements répétés. Le Collège est également attentif à ce que le réviseur d'entreprises effectue des travaux d'audit suffisants et appropriés pour pouvoir formuler un jugement adéquat sur les états financiers.

8.2. Mesures prises par le Collège en 2021

Le tableau ci-dessous présente le nombre de mesures prises par le comité du Collège au cours de l'année 2021 par comparaison avec le nombre de mesures qu'il avait prises en 2020.

Tableau 2: Mesures prises par le Collège en 2021 et 2020

	Rappel à l'ordre		Délai de redressement		Injonction		Recommandation	
Type de dossiers	2020	2021	2020	2021	2020	2021	2020	2021
Dossiers de contrôle de qualité	**10**	**19**	**60**	**99**	**0**	**50**	**198**	**106**
Dont non-EIP	9	11	60	83		14	116	61
Dont EIP	1	8	0	16		36	82	45
Dossiers de surveillance	**3**	**20**	**134**	**95**	**0**	**1**	**12**	**16**
Nombre total de mesures	**13**	**39**	**194**	**194**	**0**	**51**	**210**	**122**

Chaque année, le Collège soumet plusieurs réviseurs d'entreprises et cabinets de révision à un contrôle de qualité. Cette sélection comprend des réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision qui ont été choisis au hasard pour respecter le cycle de surveillance de trois ans (EIP) ou six ans (non-EIP). La sélection comprend également des réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision qui ont été identifiés comme présentant un risque accru de faible qualité d'audit. Comme la sélection des réviseurs d'entreprises et de cabinets de révision change chaque année, les résultats du contrôle ne sont pas directement comparables d'une année à l'autre.

En outre, l'échantillon annuel de réviseurs d'entreprises controlés et de cabinets de révision contrôlés peut inclure certains de ces réviseurs d'entreprises et cabinets de révision en raison de la sélection ciblée des réviseurs d'entreprises et cabinets de révision considérés comme étant à risque, ce qui peut affecter l'interprétation des résultats.

Ces chiffres ne tiennent pas compte des points d'attention que le Collège a retenus lors des années précédentes. Le Collège a imposé un total de 130 points d'attention pour l'année 2020, contre 66 points d'attention pour l'année 2021. Ainsi, 47 points d'attention en 2020 concernent les dossiers de contrôle de la qualité EIP et 73 points d'attention concernent les dossiers de contrôle de la qualité non-EIP. Au cours de l'année 2021, le Collège a encore imposé 40 points d'attention dans les dossiers de contrôle de qualité EIP et 25 dans les dossiers de contrôle de qualité no-EIP. Les points d'attention imposés par le Collège dans les dossiers de supervision sont passés de 10 points d'attention en 2020 à 1 point d'attention en 2021.

Les dossiers que le Collège a examinés en arrivant à la conclusion qu'ils étaient satisfaisants (dossiers de contrôle de qualité) ou non fondés (dossiers de plainte) ne sont pas davantage reflétés dans le tableau ci-dessus.

Il ressort de ce tableau que le Collège a pris, au total, 417 mesures en 2020 et 406 mesures en 2021. L'on observe que les chiffres liés aux mesures imposées dans les dossiers de surveillance fluctuent fortement. Cette fluctuation s'explique par le lancement et la réalisation de campagnes de contrôle particulières (uniques), le nombre de dossiers de surveillance en cours ou encore les efforts qu'exige la finalisation des différents dossiers.

Dans les dossiers de contrôle de qualité, le Collège a pris 274 mesures en 2021, contre 268 mesures en 2020.

De manière générale, l'on peut relever que le Collège a dépassé, cinq ans après sa création, l'approche pédagogique qui avait marqué ses premières années d'existence. Les réviseurs d'entreprises ont eu largement le temps de prendre connaissance de l'approche suivie par le Collège. Celle-ci a fait place à une approche plus stricte, en tout cas à partir de l'année 2020. Cette évolution explique également le nombre plus élevé de rappels à l'ordre (13 en 2020 et 39 en 2021), la stagnation au niveau des délais de redressement (194 aussi bien en 2020 qu'en 2021) et la forte progression du nombre d'injonctions en raison des contrôles BC/FT plus sévères (51 en 2021 et aucune en 2020). En 2020, ce sont plutôt des recommandations qui avaient été émises pour remédier aux manquements constatés sur ce plan. Cette situation se reflète dans la diminution du nombre de recommandations, lequel est passé de 210 en 2020 à 122 en 2021.

8.3. Dossiers d'instruction

Le secrétaire général du Collège ouvre un dossier d'instruction lorsqu'il constate des indices sérieux de l'existence d'une pratique susceptible de donner lieu à l'application d'une mesure administrative ou d'une amende administrative. Le secrétaire général pose ensuite des actes d'instruction, puis fait rapport au comité du Collège.

En 2021, le secrétaire général a ouvert 23 dossiers dans lesquels il y avait des indices sérieux de l'existence d'une pratique susceptible de donner lieu à l'application d'une mesure administrative ou d'une amende administrative. L'année 2021 s'est clôturée sur une trentaine de dossiers d'instruction. Ce pipeline particulièrement chargé s'explique par un nombre important de dossiers présentant des manquements de nature très diverse.

Le comité du Collège est habilité à décider en opportunité de la suite à réserver aux rapports d'instruction finaux du secrétaire général. Il peut décider de renvoyer l'affaire devant la commission des sanctions, imposer lui-même des mesures appropriées ou classer le dossier sans suite.

CTR CSR

9. DÉFIS POUR 2022

Du fait de la pandémie, l'importance des travaux d'audit menés par les réviseurs d'entreprises et la qualité de leurs rapports ont encore davantage mobilisé l'attention au cours de ces deux dernières années.

Qu'elles aient restreint les contacts ou apporté un soutien financier, les mesures corona ont en effet provoqué des fortes fluctuations d'effectif et de chiffre d'affaires ainsi que des problèmes d'approvisionnement dans de nombreuses sociétés. Les hausses de prix qui en ont résulté et le succès rencontré par de nouveaux acteurs du marché affectent leur marge bénéficiaire, voire leur modèle d'entreprise.

L'impact économique de la pandémie, d'intensité variable selon les secteurs, fait naître des doutes quant aux chiffres financiers des acteurs économiques, la recouvrabilité de leurs créances et la valorisation de leurs actifs tant matériels qu'immatériels. À cela s'ajoutent les retombées des tensions géopolitiques.

La cyber-sécurité est un risque opérationnel universel contre lequel tous les cabinets de révision doivent constamment s'armer.

Associée au fait que les réviseurs d'entreprises réalisent davantage d'audits à distance, cette situation entraîne également une augmentation des risques. Des risques qu'il s'agit de maîtriser.

La crise sanitaire constitue aussi un risque opérationnel pour les réviseurs d'entreprises eux-mêmes et particulièrement pour les cabinets de plus petite taille. Ils doivent veiller à consacrer suffisamment de temps et de ressources aux audits. La digitalisation change la nature de l'entreprise auditée et nécessite une adaptation du processus d'audit.

Une gestion toujours plus digitalisée permet par exemple d'établir des rapports en temps réel et de mettre à disposition des données en sus des rapports officiels qui donnent un aperçu des performances de l'entreprise. Cela permet aux réviseurs d'entreprises d'organiser leur audit des états financiers de manière plus efficiente et efficace, notamment par l'usage de l'analyse de données. Les cabinets de révision, en particulier les plus grands, investissent par conséquent de plus en plus dans la digitalisation en ayant davantage recours à la technologie et à l'analyse des données pour réaliser les travaux d'audit.

Cela a également motivé, l'année dernière, l'entrée d'investisseurs financiers en tant qu'actionnaires dans certains cabinets de révision de taille moyenne. L'indépendance pourrait s'en trouver insuffisamment protégée et il convient que ces cabinets de révision prennent des mesures de contrôle interne appropriées. Le Collège y sera attentif.

La technologie et l'analyse de données peuvent accroître la qualité de l'audit, mais elles soulèvent également des questions concernant la fiabilité de ces techniques, la maîtrise de l'environnement informatique et la vulnérabilité à la cybercriminalité.

La cyber-sécurité est un risque opérationnel universel contre lequel tous les cabinets de révision doivent constamment s'armer. Tout réviseur d'entreprises doit donc avoir pour préoccupation première de veiller à la sécurité des données et à la bonne conservation des dossiers de travail en disposant d'une organisation interne appropriée. À cet égard, le Collège accordera une attention accrue à la mise en forme finale du dossier d'audit en temps voulu et au respect de l'intégrité des données dans les dossiers de travail du réviseur d'entreprises.

De nouvelles tendances en matière de création de valeur chez les acteurs économiques expliquent qu'il soit toujours plus essentiel de disposer d'informations non financières et accentuent la nécessité de prendre en compte de nouveaux risques, notamment en matière de durabilité et de cyber incidents. Ces tendances sont elles-mêmes à l'origine d'épineuses questions de valorisation d'immobilisations incorporelles liées aux droits de propriété intellectuelle, à l'expertise en matière de chaîne logistique et à la gestion digitale.

L'importance du reporting non financier va manifestement croissant. Le cadre réglementaire actuel est principalement axé sur la fiabilité de l'information financière. Les performances non financières suscitent de plus en plus l'intérêt.

Les salariés sont eux aussi plus attentifs à la manière dont leur entreprise évolue. Ils attendent du réviseur d'entreprises des explications et des actions appropriées, au niveau du conseil d'entreprise par exemple.

Le thème de la durabilité devient progressivement partie intégrante de chaque entreprise. Pour les investisseurs, les questions de durabilité constituent un facteur toujours plus important de détermination de la valeur à long terme d'une entreprise. Au niveau européen, de nouvelles règles et normes sont en vigueur ou en cours d'élaboration afin de normaliser le reporting en la matière et le rendre ainsi plus exploitable pour l'utilisateur final, et afin d'ouvrir la voie au reporting numérique (XBRL).

L'extension de la portée des rapports et les changements technologiques dans la manière dont ils sont établis ont également une incidence sur le contrôle légal. L'objectif et le groupe cible d'un audit s'élargissent et le réviseur d'entreprises peut être amené à devoir effectuer davantage de travaux dans le domaine de l'information non financière et du contrôle informatique. Dans le cadre du projet CSRD[61], les cabinets de révision pourraient également avoir la possibilité à l'avenir de fournir une *assurance* sur les rapports de durabilité en se fondant sur des normes qui restent à établir. Cela offre des opportunités, mais aussi des défis pour la profession. L'élargissement du champ d'application du reporting entraîne également de nouvelles questions concernant la qualité, la comparabilité et la cohérence des informations.

Le thème de la durabilité devient progressivement partie intégrante de chaque entreprise.

De plus, ces changements se produisent alors que la profession fait déjà face à d'autres défis, tels qu'augmenter la qualité de l'audit, s'intéresser davantage aux risques de fraude et de continuité, mais aussi trouver et garder du personnel adéquat.

L'implication de cabinets de révision lors d'incidents liés à l'intégrité chez leurs clients est une préoccupation constante du Collège. Le risque de blanchiment de capitaux, de financement d'organisations malhonnêtes ou d'autres formes de criminalité en col blanc, organisée ou non, est omniprésent. Ce risque d'intégrité est inhérent à toute mondialisation. L'accroissement des activités internationales, qu'elles soient ou non menées avec des sociétés étrangères ou avec des entreprises à la substance limitée ou actives dans des secteurs risqués, est par conséquent susceptible d'avoir augmenté ce risque.

Le Collège est attentif à ces risques et tendances et en tient compte dans sa politique de contrôle. Ceci fait l'objet de la publication du Plan d'action 2022 du Collège[62].

61 CSRD Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting CSRD.

62 Plandaction_Collège_2022.

CTR CSR

10. LISTE DE SIGLES ET ABRÉVIATIONS

AMLCO	*Anti-Money Laundering Compliance Officer* ou AMLCO, tel que visé à l'article 9, § 2 de la loi du 18 septembre 2017. L'AMLCO est notamment chargé de veiller à la mise en œuvre des politiques, procédures et mesures de contrôle interne relatives au BC/FT, à l'analyse des opérations atypiques et à l'établissement des rapports écrits y relatifs afin d'y réserver, si nécessaire, les suites requises, et à la communication de soupçons et de renseignements complémentaires à la CTIF.
Assemblée consultative	Assemblée consultative pour la supervision publique de la profession des réviseurs d'entreprises, telle que visée à l'article 63 de la loi du 7 décembre 2016
Autorité de protection des données	L'autorité établie par la loi du 3 décembre 2017 portant création de l'Autorité de protection des données
BC/FT	Blanchiment de capitaux et financement du terrorisme
Bénéficiaire effectif	Un bénéficaire effectif est défini à l'article 4, 27° de la loi du 18 septembre 2017 comme étant la ou les personnes physiques qui, en dernier ressort, possèdent ou contrôlent le client, le mandataire du client ou le bénéficiaire des contrats d'assurance-vie, et/ou la ou les personnes physiques pour lesquelles une opération est exécutée ou une relation d'affaires nouée.
Big Four	Les quatre plus grands cabinets de révision, à savoir Pricewaterhouse Coopers, Deloitte, KPMG et ERNST & YOUNG
BNB	Banque nationale de Belgique
CE	Commission européenne
CEAOB	*Committee of European Auditing Oversight Bodies* ou Comité européen des organes de supervision de l'audit tel que visé à l'article 30 du règlement (UE) n° 537/2014
Collège	Collège de supervision des réviseurs d'entreprises, établi par l'article 32 de la loi du 7 décembre 2016
Commission des sanctions	Commission des sanctions de la FSMA telle que visée à l'article 47 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers
CSA	Code des sociétés et des associations, http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2019/03/23/2019A40586/justel
CSPE	Conseil supérieur des Professions économiques, établi par l'article 54 de la loi du 22 avril 1999 relative aux professions comptables et fiscales
CSRD	*Corporate Sustainability Reporting Directive*
CTIF	Cellule de traitement des informations financières telle que visée à l'article 76 de la loi du 18 septembre 2017
Directive 2006/43/CE	Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil - Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE ; http://data.europa.eu/eli/dir/2006/43/oj

EEE	Espace économique européen
EIP	Entité d'intérêt public, définie à l'article 1:12 du CSA comme étant *« les sociétés cotées dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats se rapportant à ces actions sont admis aux négociations sur un marché réglementé, les sociétés dont les valeurs mobilières visées à l'article 2, 31°, b) et c) de la loi du 2 août 2002 sur la surveillance du secteur financier et les services financiers, sont admis aux négociations sur un marché réglementé, les établissements de crédit, les entreprises d'assurance ou de réassurance, les organismes de liquidation et les organismes assimilés à des organismes de liquidation »*
EQCR	*Engagement Quality Control Review* – Revue de contrôle qualité de missions
FATF	*Financial Action Task Force*
FSMA	*Financial Services and Markets Authority* – Autorité des services et marchés financiers
GDPR	*General Data Protection Regulation*
IBR	Institut des réviseurs d'entreprises
ICCI	Centre d'information du révisorat d'entreprises
IFIAR	*International Forum of Independent Audit Regulation*
ISA	*International Standards on Auditing*
ISAE	*International Standard on Assurance Engagements*
ISQC 1	*International Standard on Quality Control 1*
ITAA	*Institute for Tax advisors and Accountants* – Institut des conseillers fiscaux et des experts-comptables
LBC/FT	Lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme
Loi du 18 septembre 2017	Loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2017/09/18/2017013368/justel
Loi du 7 décembre 2016	Loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises, http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/loi/2016/12/07/2016011493/justel
non-EIP	Entités autres que d'intérêt public
Norme formation permanente	Norme de l'IRE du 30 août 2007 relative à la formation permanente

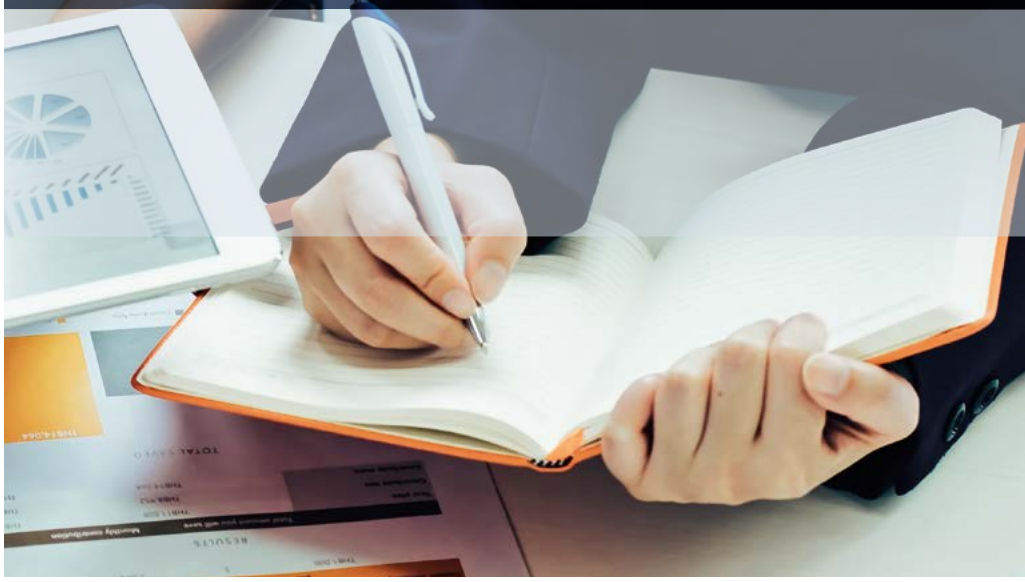
PCAOB	*Public Company Accounting Oversight Board*
Personne politiquement exposée	Une personne politiquement exposé est définie à l'article 4, 28° de la loi du 18 septembre 2017 comme étant *" une personne physique qui occupe ou a occupé une fonction publique importante et, notamment :* *a) les chefs d'Etat, les chefs de gouvernement, les ministres et les secrétaires d'Etat ;* *b) les parlementaires ou les membres d'organes législatifs similaires ;* *c) les membres des organes dirigeants des partis politiques ;* *d) les membres des cours suprêmes, des cours constitutionnelles ou d'autres hautes juridictions, y compris administratives, dont les décisions ne sont pas susceptibles de recours, sauf circonstances exceptionnelles ;* *e) les membres des cours des comptes ou des conseils ou directoires des banques centrales ;* *f) les ambassadeurs, les consuls, les chargés d'affaires et les officiers supérieurs des forces armées ;* *g) les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance des entreprises publiques ;* *h) les directeurs, les directeurs adjoints et les membres du conseil d'une organisation internationale, ou les personnes qui occupent une position équivalente en son sein ;* *i) les personnes physiques exerçant les fonctions considérées comme étant des fonctions publiques importantes figurant sur la liste publiée par la Commission européenne sur la base de l'article 20bis, paragraphe 3, de la directive 2015/849 ;* *Les fonctions publiques visées aux points a) à i) ne couvrent pas des personnes occupant une fonction intermédiaire ou inférieure."*
Quatrième directive BC/FT	Directive (UE) 2015/849 du Parlement Européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme - Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE ; https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri= CELEX%3A32015L0849
Règlement (UE) n° 537/2014	Règlement (UE) n ° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission - Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE ; http://data.europa.eu/eli/reg/2014/537/oj
Réviseur d'entreprises EIP	Réviseur d'entreprises effectuant le contrôle d'une ou plusieurs EIP dépassant, sur une base individuelle, plus d'un des critères visés à l'article 1:26 du CSA
Réviseur d'entreprises non EIP	Réviseur d'entreprises n'effectuant le contrôle d'aucune EIP dépassant, sur une base individuelle, plus d'un des critères visés à l'article 1:26 du CSA
SPF Économie	Service public fédéral Économie, PME, Classes moyennes et Énergie
UE	Union européenne

Editeur responsable
Ann De Roeck, rue du Congrès 12-14, 1000 Bruxelles

Photographie
Christophe Vander Eecken, Adobe Stock, iStockphoto, Shutterstock

Mise en page
Gramma nv

Impression
Bredero Graphics



CTR
CSR

WWW.CTR-CSR.BE