



Points de vue

12 novembre 2025

Highlights des constatations effectuées lors des contrôles de qualité 2024 menés auprès de réviseurs d'entreprises non EIP et *best practices*

Le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises, également appelé le *Belgian Audit Oversight Board* ou « BAOB », soumet les réviseurs d'entreprises à un contrôle de qualité en application de l'article 52 de la loi du 7 décembre 2016¹.

Le présent document reprend les constatations les plus fréquemment opérées et quelques *best practices* relevées au cours de la campagne de contrôle auprès de réviseurs d'entreprises non EIP² que le BAOB a lancée en 2024 et clôturée au premier semestre 2025.

Les contrôles de qualité comme procédure d'examen de l'activité professionnelle d'un réviseur d'entreprises

Le contrôle de qualité de l'activité professionnelle d'un réviseur d'entreprises a notamment pour but de vérifier que ce dernier dispose d'une organisation appropriée à la nature et à l'étendue de ses activités, et qu'il effectue ses travaux conformément au cadre législatif et réglementaire en vigueur.

Le BAOB soumet chaque année des réviseurs d'entreprises non EIP à un contrôle de qualité. L'échantillon est composé, d'une part, de réviseurs d'entreprises sélectionnés afin de respecter le cycle de contrôle de six ans et, d'autre part, de réviseurs d'entreprises présentant un niveau de risque potentiellement plus élevé d'effectuer des travaux d'audit de moindre qualité.

Lors des contrôles de qualité non EIP 2024, le BAOB a contrôlé l'organisation de 18 cabinets de révision et procédé à l'inspection d'au moins une mission d'audit³ auprès de 32 réviseurs d'entreprises.

¹ Loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

² Réviseurs d'entreprises qui n'effectuent le contrôle d'aucune entité d'intérêt public (EIP) dépassant, sur une base individuelle, plus d'un des critères mentionnés à l'article 1:26 du Code des sociétés et des associations.

³ Mandat de commissaire et/ou toute autre mission révisoriale exercée en vertu de la loi.

A l'occasion de la campagne de contrôle, le BAOB a imposé **116 mesures visées par la loi du 7 décembre 2016 et la loi AML⁴**, dont :

- 1 rappel à l'ordre ;
- 32 délais de redressement ;
- 52 injonctions ; et
- 31 recommandations.

Le BAOB vise par ces mesures à agir de manière préventive et à éviter que le manquement constaté ne se répète.⁵

S'agissant des **constatations concernant l'implémentation et la mise en œuvre de la norme ISQM1⁶**, le BAOB a adopté une approche pédagogique et sensibilisatrice, comme il l'avait annoncé dans son plan d'action 2024.

Le BAOB n'a dès lors pas imposé de mesures visées par la loi du 7 décembre 2016 aux cabinets de révision contrôlés, mais les a informés en faisant une distinction entre :

- **Key findings** : des constatations clés du BAOB nécessitant que le cabinet de révision prenne des mesures afin de mieux se conformer à la norme ISQM1 et d'ainsi améliorer la qualité de l'audit au sein du cabinet. Le BAOB se réserve le droit d'évaluer les mesures correctives prises à la suite de ces constatations lors d'une nouvelle inspection ;
- **Observations** : des observations formulées par le BAOB à l'égard d'initiatives prises afin d'améliorer la conformité à la norme ISQM1 et, par conséquent, la qualité de l'audit. Le BAOB encourage les cabinets de révision à envisager de mettre ces initiatives en œuvre ;
- **Examples of good practice** : des exemples de bonnes pratiques que le BAOB a pu recenser dans le cabinet de révision. Le BAOB encourage les cabinets de révision à continuer d'appliquer ces bonnes pratiques.

A l'occasion de la campagne de contrôle, le BAOB a établi **147 constats relatifs à l'implémentation et la mise en œuvre de la norme ISQM1** pour lesquels il a formulé :

- 69 *key findings* ;
- 32 *observations* ; et
- 46 *examples of good practice*.

⁴ 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.

⁵ De plus amples informations sur les mesures pouvant être prises par le BAOB sont disponibles sur le [site web du BAOB](#). Les rappels à l'ordre sont des mesures d'ordre. Seule la commission des sanctions de la FSMA est habilitée à imposer des sanctions administratives, c'est-à-dire des mesures à caractère répressif.

⁶ *International Standard on Quality Management 1*.

Typologie des constatations

Les inspections relatives à l'organisation des cabinets de révision ont été axées avant tout sur :

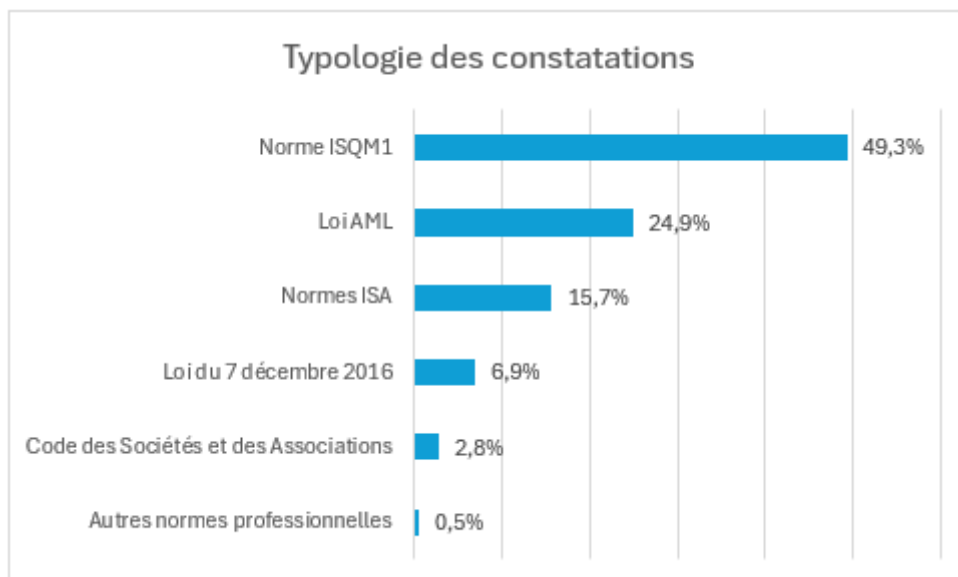
- L'implémentation et la mise œuvre des composantes de la norme ISQM1 « Processus d'évaluation des risques du cabinet », « Ressources humaines » et, au sein des plus grands cabinets de révision, « Gouvernance et équipe dirigeante » ; et
- Le respect de la législation relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

Les inspections relatives aux missions de contrôle ont été axées sur l'exercice d'une mission de contrôle légal des comptes et/ou sur l'exercice d'une ou plusieurs autres missions révisorales exercées en vertu de la loi.

Les contrôles de qualité non EIP 2024 ont abouti à effectuer des constatations principalement dans les domaines suivants :

- Organisation interne du cabinet de révision (Norme ISQM1) ;
- Obligations en matière de prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (Loi AML) ;
- Exécution de la mission d'audit (Normes ISA).

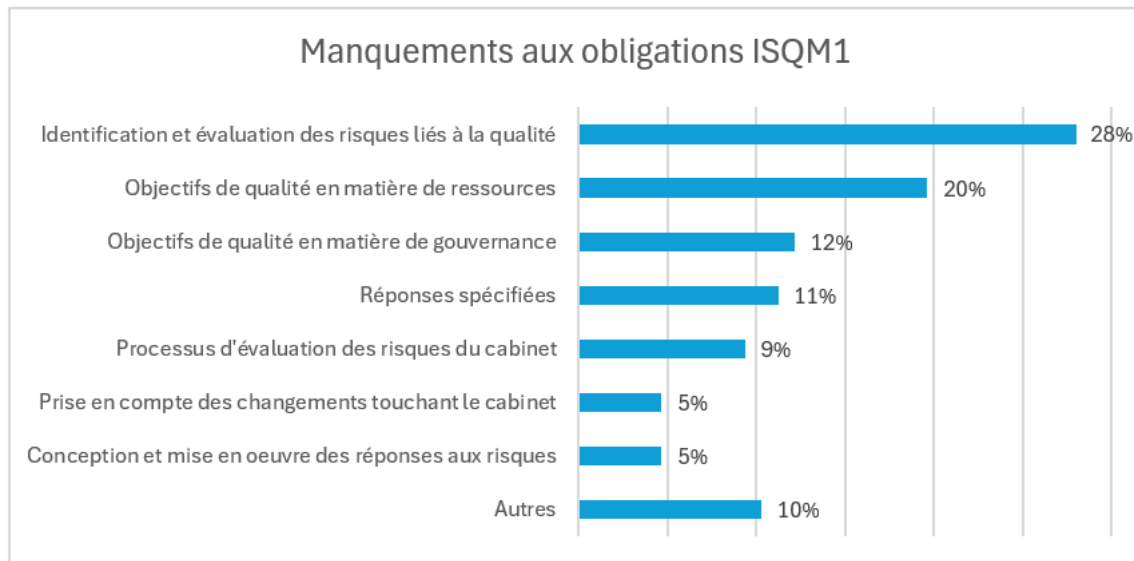
La répartition des constatations effectuées est présentée dans le graphique ci-dessous.



Le nombre important de constats relatifs à l'implémentation et la mise en œuvre de la norme ISQM1 (49,3%) constatés lors des contrôles de qualité non EIP 2024 peut s'expliquer par le fait qu'il s'agit de la première campagne de contrôle suivant l'entrée en vigueur de la norme ISQM1.

Manquements aux obligations en matière d'organisation interne (ISQM1)

Les contrôles menés ont abouti à constater des manquements aux obligations en matière d'organisation interne des cabinets de révision (ISQM1). La répartition des manquements relevés est présentée dans le graphique ci-dessous.



Top 3 des manquements aux obligations ISQM1

1. Identification et évaluation des risques liés à la qualité
2. Objectifs de qualité en matière de ressources
3. Objectifs de qualité en matière de gouvernance et d'équipe dirigeante

En première place (28%), parmi les manquements les plus fréquents en matière d'organisation interne constatés par le BAOB chez les réviseurs d'entreprises non EIP, viennent ceux concernant l'identification et l'évaluation des risques liés à la qualité requises par la norme ISQM1.25.

Le BAOB a constaté que plusieurs cabinets de révision ont omis d'identifier certains risques liés à la qualité parce qu'ils n'avaient pas acquis une connaissance suffisante des situations, événements, circonstances, actions ou inactions susceptibles d'affecter négativement l'atteinte des objectifs en matière de qualité requis par la norme ISQM1.

Certains cabinets de révision n'ont pas correctement appréhendé la notion de « fournisseur de service »⁷ (*service provider*) dans le contexte de la norme ISQM1 et n'ont dès lors pas identifié les risques liés au fait de faire appel à un fournisseur de services.

La mauvaise compréhension de la notion de « fournisseur de services » a déjà été relevée par le BAOB dans la publication « [Premiers enseignements issus des inspections sur la mise en œuvre de la norme ISQM 1 menées en 2024 auprès de réviseurs d'entreprises non-EIP](#) ».

D'autres cabinets de révision n'ont pas pris en compte certains changements survenus en cours d'année au sein de leur organisation interne, comme par exemple, l'engagement d'un collaborateur par un réviseur d'entreprises qui travaillait seul. Ce type de changement dans les circonstances du cabinet de révision doit être pris en compte endéans un délai raisonnable dans le système de gestion de la qualité du cabinet de révision.

Le BAOB a constaté que certains risques identifiés et évalués par certains cabinets de révision ont été formulés de manière trop vague. Ceci était parfois dû à la terminologie proposée par leur logiciel de gestion informatique. Il est important que chaque risque lié à la qualité soit identifié de manière claire et précise.

Le BAOB a également constaté que certains cabinets de révision n'ont pas évalué le degré de probabilité qu'un risque se concrétise (*occurrence*) et/ou l'incidence de celui-ci s'il se concrétisait (*effect*).

En outre, le BAOB a constaté que certains cabinets de révision ont documenté les risques liés à la qualité qu'ils ont identifiés à la fois dans leur logiciel de gestion informatique et dans leurs procédures internes, sans concordance entre les deux supports de documentation.

Le BAOB a encouragé ces cabinets de révision à mettre en concordance (éventuellement au moyen de références croisées) les risques identifiés dans leur logiciel d'une part et leur manuel ISQM1 d'autre part. Ceci doit permettre une meilleure compréhension des pratiques internes du cabinet de révision ainsi que des risques identifiés pour lesquels une réponse est donnée.



Le BAOB a aussi observé des bonnes pratiques en ce qui concerne l'identification et l'évaluation des risques liés à la qualité :

- Impliquer l'ensemble du personnel dans le processus d'évaluation des risques ;
- Attribuer des cotes formelles dans l'évaluation de la probabilité (*occurrence*) et de l'impact (*effect*) des risques liés à la qualité.

⁷ La norme ISQM1.16 (v) définit un fournisseur de services (*service provider*) comme étant « une personne ou une organisation qui est externe au cabinet et qui fournit à celui-ci une ressource, que ce soit en lien avec le système de gestion de la qualité ou pour la réalisation de missions. Sont exclus de cette définition le réseau du cabinet, les autres cabinets membres du réseau et toute autre structure ou organisation faisant partie du réseau ».

En deuxième place (20%), parmi les manquements les plus fréquents en matière d'organisation interne constatés par le BAOB chez les réviseurs d'entreprises non EIP, viennent ceux concernant les objectifs de qualité en matière de ressources requis par la norme ISQM1.32.

Le BAOB a constaté que certains cabinets de révision n'ont pas pris en compte des objectifs de qualité en matière de ressources dans leur système de gestion de la qualité, ou bien de manière incomplète, alors que les circonstances du cabinet le justifiaient.

Par exemple :

- Le cabinet de révision doit se fixer l'objectif visé par la norme ISQM1.32 (b) : « *Les membres du cabinet démontrent, par leurs actions et leurs comportements, un engagement qualité, acquièrent et maintiennent les compétences appropriées pour remplir leurs fonctions, et sont tenus responsables ou obtiennent de la reconnaissance au moyen d'évaluations en temps opportun, de la rémunération, de promotions et d'autres mesures incitatives* ». Or, les réponses conçues par le cabinet de révision ne traitent pas de la manière dont celui-ci tient ses membres responsables de leurs actions ou de leurs comportements qui nuisent à la qualité.⁸ ;
- Le cabinet de révision n'a pas identifié de risque lié à l'insuffisance de ressources humaines ni de risque lié à l'insuffisance de ressources humaines compétentes alors que l'objectif de qualité visé par la norme ISQM1.32 (d) requiert : « *Une équipe est affectée à chaque mission dont les membres, y compris l'associé responsable de la mission, ont la compétence et les capacités appropriées, y compris suffisamment de temps, pour réaliser systématiquement des missions de qualité* » ;
- Le cabinet de révision fait appel à des auditeurs de composants qui ne font pas partie de son réseau (donc à un fournisseur de services), mais il ne prend pas en compte l'objectif de qualité visé par la norme ISQM1.32 (c), à savoir que « *le cabinet fait appel à des personnes externes (c'est-à-dire des personnes provenant de son réseau, d'un autre cabinet du réseau ou d'un fournisseur de services) lorsqu'il ne peut trouver parmi ses membres les personnes appropriées ou des effectifs suffisants pour faire fonctionner son système de gestion de la qualité ou réaliser les missions* ».

Le dernier exemple ci-dessus traduit notamment une mauvaise compréhension de la notion de « fournisseur de services » qui a déjà été relevée par le BAOB.⁹ La norme stipule en effet que les fournisseurs de services comprennent les auditeurs de composants qui proviennent d'autres cabinets ne faisant pas partie du réseau du cabinet (ISQM1.A28).

⁸ La norme ISQM1.A93 donne des exemples de mesures que peut prendre le cabinet lorsque ses membres posent des actions ou démontrent des comportements qui nuisent à la qualité : (i) offrir de la formation ou d'autres formes de perfectionnement professionnel ; (ii) tenir compte de l'incidence de la situation sur l'évaluation, la rémunération, les promotions ou les autres mesures incitatives applicables aux personnes concernées ; (iii) recourir à des sanctions disciplinaires, s'il y a lieu.

⁹ Voir la publication « [Premiers enseignements issus des inspections sur la mise en œuvre de la norme ISQM 1 menées en 2024 auprès de réviseurs d'entreprises non-EIP](#) ».



Le BAOB a aussi observé des bonnes pratiques en ce qui concerne les mesures prises pour réaliser les objectifs de qualité en matière de ressources :

- Acquérir un logiciel pour documenter les objectifs en matière de qualité, les risques liés à la qualité et les réponses aux risques du cabinet de révision ;
- Prévoir un budget-temps spécifique pour la réalisation des tâches liées au fonctionnement du système de gestion de la qualité ;
- Vérifier que les personnes affectées aux tâches liées au système de gestion de la qualité y consacrent suffisamment de temps par l'utilisation d'un code distinct (ISQM1) dans le système d'enregistrement du temps du cabinet de révision.
- Etablir des critères pour l'attribution des missions d'audit aux associés (par exemple, spécialisation sectorielle, connaissances spécifiques requises, ancienneté, charge de travail, indépendance, etc.).
- Effectuer un examen annuel du portefeuille de chaque associé et de ses autres responsabilités au sein du cabinet pour monitorer de la charge de travail de l'associé.

En troisième place (12%), parmi les manquements les plus fréquents en matière d'organisation interne constatés par le BAOB chez les réviseurs d'entreprises non EIP, viennent ceux concernant les objectifs en matière de gouvernance et d'équipe dirigeante (ISQM1.28).

Le BAOB a constaté que certains cabinets de révision n'ont pas pris en compte des objectifs de qualité en matière de gouvernance et d'équipe dirigeante dans leur système de gestion de la qualité, ou bien de manière incomplète, alors que les circonstances du cabinet le justifiaient.

Par exemple :

- Le cabinet de révision indique que les décisions stratégiques concernant l'organisation interne du cabinet sont prises en conseil de direction. Cependant, les réunions du conseil ne sont pas documentées de manière systématique dans un procès-verbal. Le cabinet de révision n'est dès lors pas en mesure de démontrer qu'il remplit l'objectif visé par la norme ISQM1.28 (a) (iv). Cet objectif requiert que : « le cabinet démontre un engagement envers la qualité, lequel se traduit dans l'ensemble du cabinet par une culture qui reconnaît et renforce : l'importance de la qualité dans les décisions et les actions stratégiques du cabinet, y compris ses priorités sur le plan financier et opérationnel » ;

- Chaque cabinet de révision doit se fixer l'objectif visé par la norme ISQM1.28 (e) : « *les besoins en ressources, incluant les ressources financières, font l'objet d'une planification, et les ressources sont obtenues, réparties ou affectées d'une manière qui témoigne de l'engagement envers la qualité du cabinet.* ».

Or, les réponses conçues par un cabinet de révision – il s'agit d'un cabinet de révision plus complexe dans le contexte de la norme ISQM1 – ne traitaient pas de manière suffisamment concrète la planification des ressources : détermination des ressources actuellement nécessaires, prévision des besoins futurs en ressources du cabinet, processus permettant de faire face aux besoins imprévus en ressources lorsqu'ils se présentent, etc.

L'inspecteur a suggéré au cabinet de révision concerné de :

- Formaliser l'établissement d'un budget reprenant les besoins en heures de travail pour des missions audit par collaborateur et associé, et comprenant une allocation des ressources dans le temps (mensuel ou au moins trimestriel) ; et
- Vérifier la suffisance des ressources en ce compris en prévoyant un buffer permettant de couvrir (i) les formations attendues, (ii) les éventuelles autres responsabilités (par exemple, l'AML ou le système de gestion de la qualité), (iii) les imprévus et missions non récurrentes.

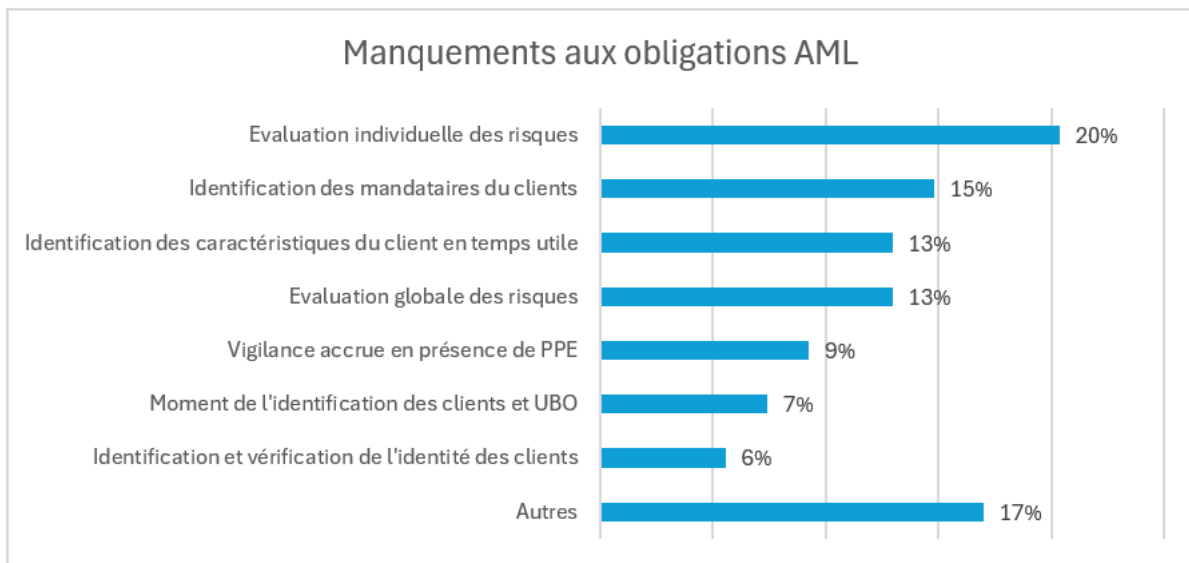
Le BAOB estime que ces mesures permettraient notamment de s'assurer de la suffisance des ressources en cas de nouveau mandat ou de renouvellement (par exemple, selon le timing des interventions planifiées). Idéalement, cet exercice devrait être effectué par collaborateur (pour s'assurer de l'allocation du temps nécessaire) et par dossier (pour également vérifier l'allocation d'une séniorité suffisante en fonction de la complexité du dossier).

Manquements aux obligations en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (AML)

Dans le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, le BAOB a contrôlé les procédures établies et mises en œuvre au sein des cabinets de révision au travers d'une série de dossiers d'audit.

De la sorte, le BAOB examine non seulement si les politiques et procédures du cabinet de révision sont conçues de manière à répondre aux exigences de la loi AML mais aussi si ces procédures sont correctement mises en œuvre au sein du cabinet de révision.

Les contrôles menés ont abouti à constater des manquements à différentes obligations AML. La répartition des manquements relevés est présentée dans le graphique ci-dessous.



Top 3 des manquements aux obligations AML

1. **Evaluation individuelle des risques tardive ou non conforme**
2. **Identification tardive ou insuffisante des mandataires du client**
3. **Identification tardive ou insuffisante des caractéristiques du client**
Evaluation globale des risques non conforme

Les manquements les plus fréquents (20%) aux obligations AML constatés par le BAOB ont trait à l'évaluation individuelle des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme (ci-après « BC/FT ») visée à l'article 19, § 2 de la loi AML.

Le BAOB a constaté dans plusieurs dossiers, que la documentation disponible ne permettait de s'assurer que le réviseur d'entreprises avaient pris en compte l'ensemble des variables et facteurs repris en annexe de la loi AML lors de son évaluation individuelle des risques.

Dans un autre dossier, le réviseur d'entreprises n'a pas tenu compte, lors de son évaluation individuelle des risques de BC/FT, de l'évaluation nationale des risques visés à l'article 68 de la loi AML qui identifie notamment des secteurs ou domaines comportant un risque plus élevé de BC/FT.

Dans un autre dossier encore, le réviseur d'entreprises n'a pas tenu compte, lors de son évaluation individuelle des risques de BC/FT, du risque accru de BC/FT que présentait son client en raison du lien de son client avec un Etat à fiscalité inexistante ou peu élevée.

Par ailleurs, le BAOB a constaté à plusieurs reprises que l'évaluation individuelle des risques n'avait pas été réalisée à temps, c'est-à-dire au plus tard au moment où la relation d'affaires est nouée ou l'opération ponctuelle réalisée. Il a également constaté dans quelques dossiers que l'évaluation des

risques n'était pas datée et que le réviseur d'entreprises ne pouvait pas, de ce fait, prouver le moment de son établissement.



L'identification du client, des bénéficiaires effectifs du client et des mandataires du client fait partie des mesures de vigilance que le réviseur d'entreprises doit prendre à l'égard de son client.¹⁰ Ces mesures de vigilance et le niveau de vigilance adéquat résultent de l'évaluation individuelle des risques et du niveau de risque identifié dans cette évaluation des risques.¹¹

*Il en découle logiquement que **l'évaluation individuelle des risques liés au client doit être réalisée avant que le réviseur d'entreprises ne procède à l'identification du client**, afin de pouvoir appliquer ainsi le niveau de vigilance adéquat.¹²*

En deuxième place (15%), parmi les manquements les plus fréquents en matière d'AML constatés par le BAOB, viennent ceux concernant l'identification des mandataires du client requise par l'article 22 de la loi AML.

Le BAOB a constaté dans plusieurs dossiers que le réviseur d'entreprises n'a pas identifié de manière certaine le ou les mandataires de son client, en ce compris leur pouvoir d'agir au nom du client.

La loi AML stipule quelles sont les informations pertinentes à recueillir :

- 1° lorsque l'obligation d'identification porte sur une personne physique : son nom, son prénom, ses lieu et date de naissance et, dans la mesure du possible, son adresse ;
- 2° lorsque l'obligation d'identification porte sur une personne morale : sa dénomination sociale, son siège social, la liste de ses administrateurs et les dispositions régissant le pouvoir d'engager la personne morale ;
- 3° lorsque l'obligation d'identification porte sur un trust, une fiducie ou une construction juridique similaire : sa dénomination, les informations visées aux 1° ou au 2° relatives à son ou ses trustees ou fiduciaires, à son ou ses constituants, le cas échéant à son ou ses protecteurs, ainsi que les dispositions régissant le pouvoir d'engager le trust, la fiducie ou la construction juridique similaire.

¹⁰ Article 19, § 1 de la loi AML.

¹¹ Article 19, § 2 de la loi AML.

¹² Recommandation AML du BAOB du 30 mai 2024 « [Moment de l'identification et de la vérification de l'identité du client, des bénéficiaires effectifs du client et du mandataire du client](#) ».

Le BAOB a également constaté dans certains dossiers que le réviseur d'entreprises n'a pas satisfait à ses obligations d'identification et de vérification de l'identité des mandataires du client, préalablement à l'exercice, par ces mandataires, de leur pouvoir d'engager le client qu'ils représentent.¹³

En pratique, l'usage du pouvoir d'engager le client coïncidera généralement (mais pas toujours) avec le moment de la signature de la lettre de mission par le mandataire du client, de sorte qu'il s'agit de satisfaire à l'obligation d'identification et de vérification de l'identité du mandataire avant cette signature.¹⁴



Les réviseurs d'entreprises doivent recueillir des informations suffisantes pour satisfaire à leur obligation d'identifier les mandataires de leur client.

Les informations relatives à ces personnes doivent permettre de les distinguer de toute autre personne de manière suffisamment certaine, tenant compte de l'évaluation individuelle des risques de BC/FT du client.¹⁵

Les manquements aux obligations AML qui figurent en troisième place (13%) concernent, d'une part, l'obligation d'identifier les caractéristiques du client visée à l'article 34, § 1 de la loi AML et d'autre part, l'évaluation globale des risques du cabinet de révision visée à l'article 16 de la loi AML.

Le BAOB a constaté à plusieurs reprises que le réviseur d'entreprises a négligé de prendre des mesures raisonnables en vue de déterminer si son client, ses mandataires ou ses bénéficiaires effectifs sont des personnes politiquement exposées (PEP)¹⁶, des membres de la famille de PEP ou des personnes connues pour être étroitement associées à des PEP.

Cette vérification fait partie de l'obligation d'identification des caractéristiques du client visée à l'article 34, § 1 de la loi AML. Elle doit être effectuée au plus tard au moment où la relation d'affaires est nouée ou l'opération occasionnelle réalisée.

Dans plusieurs dossiers, le réviseur d'entreprises avait consulté un site internet spécialisé en la matière de manière tardive (après la date de sa nomination par l'assemblée générale).

¹³ Article 30, alinéa 2 de la loi AML.

¹⁴ Recommandation AML du BAOB du 30 mai 2024 « [Moment de l'identification et de la vérification de l'identité du client, des bénéficiaires effectifs du client et du mandataire du client](#) ».

¹⁵ Article 26, § 1 de la loi AML.

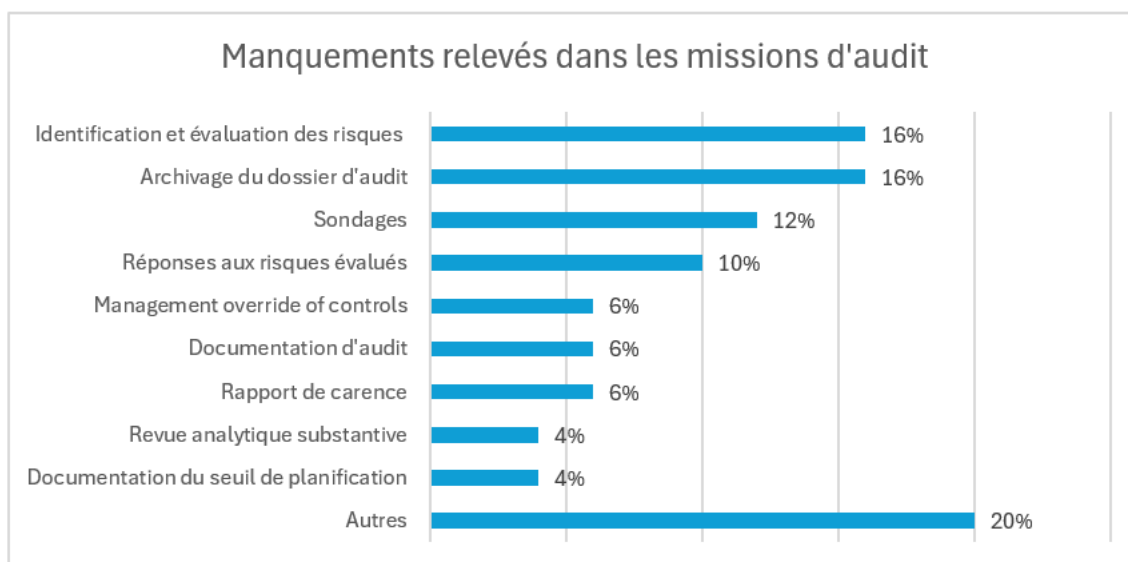
¹⁶ La notion de personne politiquement exposée est définie à l'article 4, 28°, de la loi AML.

S'agissant des manquements relatifs à la réalisation d'une évaluation globale des risques (EGR), visée à l'article 16 de la loi AML, le BAOB a notamment constaté que :

- L'EGR liste une série de facteurs de risques de BC/FT sans qu'un niveau de risque y soit associé ;
- L'EGR du cabinet de révision n'est pas datée ;
- L'EGR ne tient pas compte de facteurs indicatifs d'un risque potentiellement plus élevé listés en annexe III de la loi AML ;
- Le cabinet de révision n'a pas motivé de manière convaincante pour quels motifs certains clients ont été évalués comme présentant un niveau de risque plus faible (notamment des clients actifs dans le commerce de véhicules d'occasion, l'hôtellerie et les agents immobiliers) ;
- L'EGR ne tient pas compte de certains types de missions révisorales fréquemment effectuées par les membres du cabinet de révision (notamment les apports en nature, les quasi-apports et les missions de liquidation).

Manquements relevés dans les missions d'audit

Les catégories de travaux d'audit au regard desquelles le BAOB a constaté des manquements lors de l'examen de la qualité d'audit dans des missions d'audit individuelles sont présentées dans le graphique ci-dessous.



Top 3 des manquements dans les missions d'audit

1. Procédures d'identification et d'évaluation des risques insuffisantes
2. Archivage du dossier d'audit réalisé en retard ou de manière non sécurisée
3. Exécution déficiente de sondages

En première place (16%) parmi les manquements dans les missions d'audit constatés par le BAOB chez les réviseurs d'entreprises non EIP viennent ceux concernant l'identification et l'évaluation des risques liés à la qualité requises par la norme ISA 315.

L'objectif du commissaire est d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, fournissant ainsi une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués d'anomalies significatives.

Le BAOB a constaté des manquements relatifs aux procédures d'évaluation des risques requises par la norme ISA 315.6. Ainsi, certains réviseurs d'entreprises n'ont pas formulé de demandes d'informations auprès de la direction de l'entité auditée et, le cas échéant, auprès d'autres personnes au sein de l'entité pouvant avoir des informations susceptibles de l'aider dans l'identification des risques d'anomalies significatives (ISA 315.6 (a)).

Il est essentiel que ces discussions soient documentées dans le dossier d'audit. En l'absence de changements notables au sein de l'entité, le procès-verbal de discussion pourra être plus sommaire, mais devra permettre de prendre connaissance des sujets de discussion abordés.



La **demande d'informations** est utilisée en liaison avec d'autres **procédures d'évaluation des risques** afin d'aider à identifier les risques d'anomalies significatives.

Généralement, la plupart des informations proviennent des demandes d'informations auprès de la direction et des responsables des informations financières.

Toutefois, les demandes d'informations auprès d'autres personnes au sein de l'entité, ainsi qu'auprès des employés à différents niveaux de responsabilité, peuvent offrir d'autres perspectives et des renseignements supplémentaires qui peuvent être utiles pour identifier les risques d'anomalies significatives qui n'auraient pu être décelés autrement.

Par exemple, une discussion avec le directeur des ventes pourrait révéler que certaines opérations de ventes (en fin de période) ont été permutées et n'ont pas été enregistrées conformément aux règles de constatation des revenus de l'entité.

D'autres réviseurs d'entreprises n'ont pas mis en œuvre des procédures analytiques comme procédure d'évaluation des risques (ISA 315.6 (b)). Au début de l'audit, le réviseur d'entreprises doit effectuer des procédures analytiques simples (par exemple, la comparaison des résultats de l'exercice précédent avec ceux de l'exercice audité). Ces procédures peuvent aider le réviseur d'entreprises à connaître l'entité et à identifier un problème qui doit faire l'objet de suivi au cours de l'audit.



Les **procédures analytiques** utilisées en tant que **procédures d'évaluation des risques** aident à identifier les éléments ayant une incidence sur les états financiers et sur l'audit. Ce sont, par exemple, les transactions, les événements, les montants, les ratios et les tendances paraissant inhabituels.

Le BAOB a aussi constaté que certains réviseurs d'entreprises ont omis de documenter correctement la façon dont l'entité audité a répondu aux risques provenant du système informatique (ISA 315.21).

Le BAOB a également constaté que certains réviseurs d'entreprises ont identifié des risques d'anomalies significatives sans mentionner les assertions concernées (ISA 315.25 (b)).

Les autres manquements les plus fréquents (16%) constatés par le BAOB dans les missions d'audit concernent l'archivage des dossiers d'audit.

La norme ISA 230.14 stipule que l'auditeur doit rassembler la documentation d'audit dans un dossier d'audit et compléter la mise en forme finale de ce dossier en temps voulu après la date du rapport d'audit.

L'article 17, § 3 de la loi du 7 décembre 2016 précise que le dossier d'audit ou le dossier d'assurance doit être clos au plus tard soixante jours après la date de signature du rapport d'audit ou du rapport d'assurance.

La norme ISQM1.31 (f) requiert que la documentation de la mission soit constituée en temps voulu après la date du rapport relatif à la mission, et conservée et maintenue de façon appropriée pour répondre aux besoins du cabinet et pour respecter les exigences légales et réglementaires ainsi que les règles d'éthique pertinentes, ou les normes professionnelles.

Le BAOB a constaté différents types de manquements concernant l'archivage :

- L'archivage n'a pas été formalisé à une date certaine ;
- L'intégrité de la documentation d'audit archivée n'est pas assurée ;
- L'archivage a eu lieu tardivement.

Par exemple :

- Les documents de travail (documents Word et Excel) ainsi que l'ensemble des éléments probants (documents PDF) ont été numérisés et classés dans un dossier documentaire et stockés sur un serveur comprenant différents dossiers et sous-dossiers, sans autre mesure ;
- Les documents de travail ont été marqués comme ayant été revus par le responsable de la mission dans le logiciel d'audit utilisé au sein du cabinet de révision, sans autre mesure ;
- La procédure de lock down du logiciel d'audit utilisé au sein du cabinet de révision n'a pas été activée ;
- Le responsable de la mission a signé une déclaration sur l'honneur indiquant que le dossier d'audit a été archivé à une date certaine (au plus tard soixante jours après la date de signature du rapport d'audit). Toutefois, les documents d'audit numériques sauvegardés ne sont ni bloqués ni protégés de modifications ultérieures ;
- La procédure de lock down du logiciel d'audit utilisé au sein du cabinet de révision a été activée plus de soixante jours après la date de signature du rapport d'audit.

La conservation et le maintien de la documentation des missions comprennent la gestion de l'archivage sécurisé, de l'intégrité et de l'accessibilité ou la facilité de consultation des données sous-jacentes, et la gestion des technologies connexes.

Le réviseur d'entreprises peut formaliser la documentation d'audit sur un support papier, un support électronique ou tout support permettant de conserver l'intégralité des données lisibles pendant la durée légale de conservation du dossier.

Le réviseur d'entreprises doit veiller à l'intégrité de la documentation des missions. Celle-ci peut être compromise si des informations sont modifiées, ajoutées ou supprimées sans autorisation appropriée, ou si elles sont définitivement perdues ou détruites.



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.

Chaque réviseur d'entreprises doit être en mesure de démontrer qu'il a archivé son dossier d'audit au plus tard soixante jours après la signature de son rapport d'audit et que l'intégrité du dossier d'audit archivé est assurée.

Le BAOB recommande dès lors aux réviseurs d'entreprises qui travaillent encore sur papier de scanner l'ensemble de leur documentation d'audit sous format PDF, de l'archiver à une date certaine et de la conserver de manière sécurisée afin d'en préserver l'intégrité.

Parmi les manquements les plus fréquents (12%) constatés par le BAOB dans les missions d'audit, il y a aussi les manquements relatifs aux sondages visés par la norme ISA 530.

Le BAOB a constaté que certains réviseurs d'entreprises n'ont pas documenté leurs sondages de manière à permettre à un tiers avisé, tel qu'un inspecteur du BAOB, de s'assurer que la taille de l'échantillon est suffisante pour réduire le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible pour être acceptable (ISA 530.7)

Dans d'autres dossiers, le réviseur d'entreprises n'a pas sélectionné les éléments pour le sondage de manière telle que tous les éléments d'une population aient une chance d'être sélectionné (ISA 530.8). La méthodologie d'échantillonnage utilisée n'a pas été suffisamment expliquée dans le dossier d'audit.

Dans d'autres cas, le réviseur d'entreprises n'a pas extrapolé une anomalie relevée dans l'échantillon (ISA 530.14). Il n'a pas motivé dans son dossier d'audit pour quelle raison une telle extrapolation à l'ensemble de la population ne serait pas nécessaire.

Le BAOB a également constaté qu'à l'issue d'un sondage, certains réviseurs d'entreprises ne formule pas une conclusion finale. Or, le réviseur d'entreprises doit évaluer les résultats du sondage et évaluer si l'utilisation des sondages a fourni une base raisonnable pour fonder des conclusions sur l'ensemble de la population ayant fait l'objet du test (ISA 530.15).



L'objectif de l'auditeur qui a recours aux sondages en audit est de disposer d'une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dont l'échantillon est extrait.

Une bonne documentation, complète, correcte et suffisamment détaillée, est essentielle.

Ainsi, le réviseur d'entreprises doit documenter de manière suffisamment détaillée l'objectif du test, la méthode d'échantillonnage utilisée, la manière dont il a investigué les éventuelles déviations ou des anomalies relevées et son évaluation des résultats du sondage.

* * *