

Points de vue

16 juin 2025

Best practices et highlights des constatations effectuées lors des contrôles de qualité 2023 menés auprès de réviseurs d'entreprises non-EIP (campagne lancée en 2023 et clôturée au second semestre 2024)

Le Belgian Audit Oversight Board¹ (ci-après le « BAOB ») soumet les réviseurs d'entreprises à un contrôle de qualité en application de l'article 52 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises (ci-après la « loi du 7 décembre 2016 »).

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 2023 et clôturée au second semestre 2024.

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

Le BAOB soumet chaque année différents réviseurs d'entreprises non-EIP à un contrôle de qualité. L'échantillon est composé de réviseurs d'entreprises sélectionnés afin de respecter le cycle de contrôle de six ans (au moins), de réviseurs d'entreprises présentant un niveau de risque potentiellement plus élevé d'effectuer des travaux d'audit de moindre qualité et, éventuellement, d'une sélection aléatoire. Comme l'indiquait notre plan d'action, le BAOB s'oriente vers un audit accéléré pour les cabinets de révision non-EIP les plus importants ou présentant le risque le plus élevé.

¹ Le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises, article 32 de la loi du 7 décembre 2016.

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.

The Belgian Audit Oversight Board (BAOB) est une autorité de supervision indépendante qui se consacre sans relâche à la promotion de l'intérêt général à travers une excellente qualité de l'audit. Cette publication s'inscrit dans le cadre de ses efforts constants pour promouvoir des audits de haute qualité dans le respect des normes éthiques. De plus amples informations sont disponibles sur le [site internet](https://www.ctr-csr.be) du BAOB.

Pour 13 cabinets de révision non-EIP dont l'organisation du cabinet a été auditée, et pour 33 réviseurs d'entreprises non-EIP dont (au moins) une mission d'audit a été auditée, le Comité du BAOB a décidé d'imposer un total de 131³ mesures y compris:

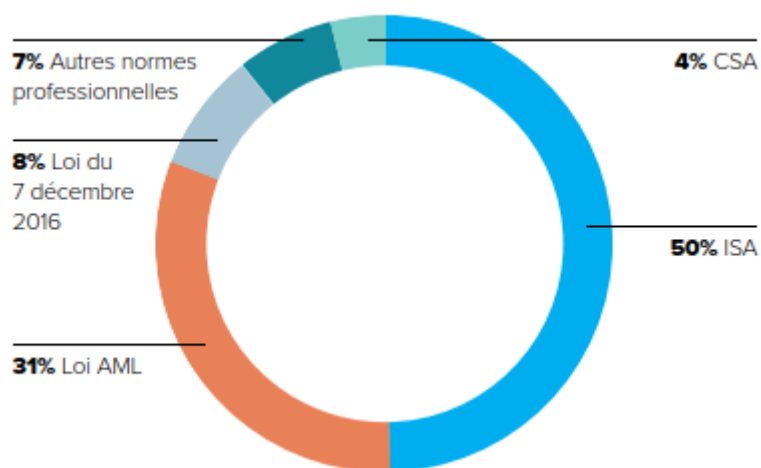
- 5 rappels à l'ordre;
- 34 délais de redressement;
- 40 injonctions⁴;
- 52 recommandations.

À quelques exceptions près, ces mesures prises par le BAOB en 2024 dans les dossiers non-EIP concernent des contrôles de qualité effectués en 2023.

En ce qui concerne l'organisation du cabinet, les contrôles de qualité effectués en 2023 portent exclusivement sur les obligations AML. Le BAOB a délibérément limité la portée des inspections à l'organisation du cabinet en 2023 pour permettre au secteur de se concentrer sur la mise en œuvre de la norme ISQM 1 en 2023.

Lors des inspections relatives aux missions d'audit, le BAOB a en principe évalué une mission de contrôle légal des comptes et/ou une ou plusieurs autres missions de contrôle légal.

Les constatations du BAOB auprès de réviseurs d'entreprises non-EIP concernent le cadre juridique et réglementaire, comme le montre le graphique ci-dessous.



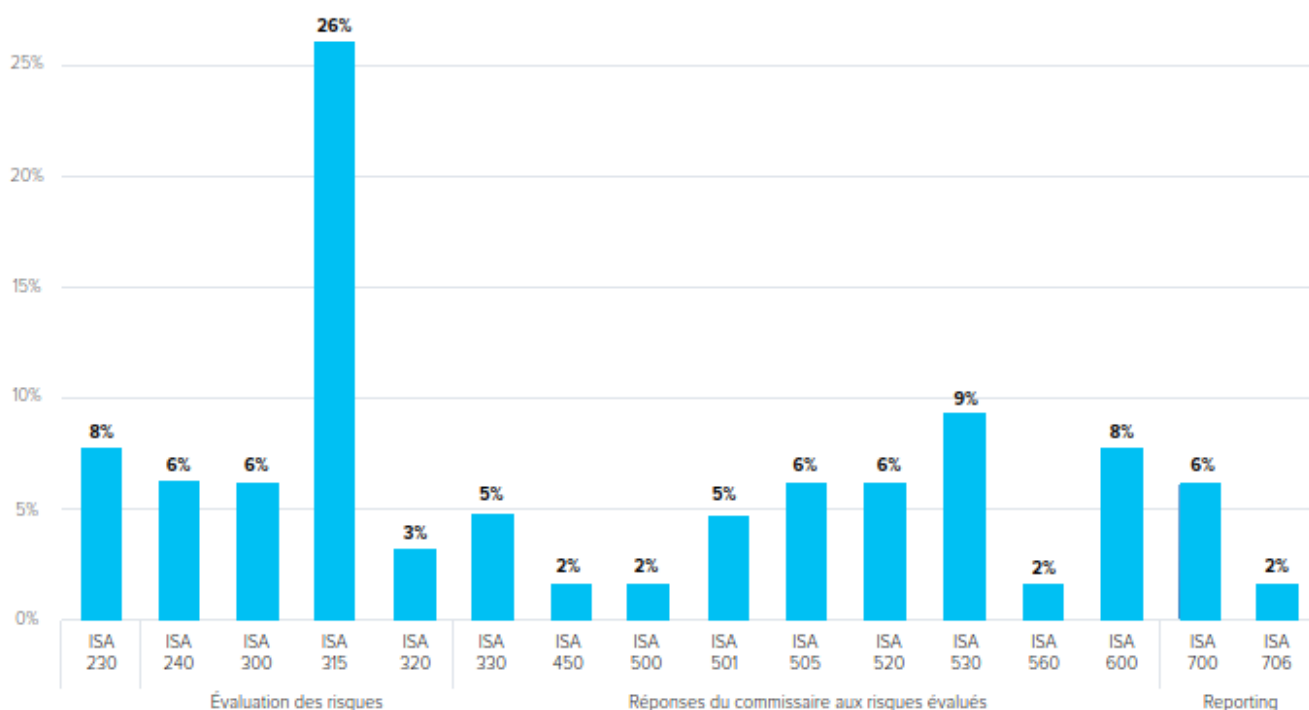
Graphique 1: Infractions au cadre légal et réglementaire auprès de réviseurs d'entreprises non-EIP

³ Un aperçu théorique des décisions que le BAOB peut prendre peut être consulté à l'adresse suivante: <https://www.ctr-csr.be/fr/ctr-csr/decisions-du-college>. Le Comité du BAOB qualifie chaque manquement séparément. Ce n'est que dans le cas exceptionnel où des manquements sont identiques ou très similaires que le Comité du BAOB considère lesdits manquements ensemble pour imposer une mesure unique.

⁴ Le BAOB impose une injonction en tant que mesure au titre de l'article 116/2 de la Loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces (ci-après : « loi AML »).

Les constatations les plus fréquentes faites auprès de réviseurs d'entreprises non-EIP lors des contrôles de qualité réalisés en 2023 concernent les normes ISA et la loi AML. Les normes ISA s'appliquent aux missions de contrôle légal des comptes, tandis que la loi AML s'applique à la fois à l'organisation du cabinet et à l'exécution des missions d'audit (missions de contrôle légal des comptes et missions révisorales uniques exercées en vertu de la loi).

2. Manquements aux normes ISA



Graphique 2: Manquements aux normes ISA auprès de réviseurs non-EIP

Lors de l'évaluation d'une mission comme commissaire (la mission de contrôle légal des comptes), le BAOB examine l'ensemble du processus d'audit: de l'évaluation des risques, en passant par les réponses du commissaire aux risques évalués, jusqu'à l'émission du rapport d'audit.

Le graphique ci-dessus montre que le BAOB a relevé des manquements dans ces différentes phases du travail des réviseurs d'entreprises, ainsi que dans les obligations en matière de documentation d'audit des réviseurs d'entreprises, comme le prévoit la norme ISA 230.

Top 3 des manquements aux normes ISA auprès de réviseurs d'entreprises non-EIP

1. Prise de connaissance insuffisante de l'entité et de son environnement dans le but d'identifier et d'estimer les risques d'anomalies significatives (ISA 315)
2. Absence de justification dans le dossier d'audit de la définition et de la taille de l'échantillon et de la sélection des éléments à tester (ISA 530)
3. Archivage tardif (ISA 230.14) et absence de programmes de travail au niveau du groupe (ISA 600.15)

26% **Prise de connaissance insuffisante de l'entité et de son environnement dans le but d'identifier et d'estimer les risques d'anomalies significatives (ISA 315)**

Les cas les plus fréquents de non-respect de la norme ISA 315 concernent l'obligation du commissaire en vertu de laquelle, lorsqu'il acquiert une connaissance des mesures de contrôle de l'entité, il doit également acquérir une connaissance de la manière dont l'entité a réagi aux risques découlant des technologies de l'information (ISA 315.21).

L'utilisation d'un système informatique influe sur la manière dont les mesures de contrôle sont mises en œuvre. Du point de vue du commissaire, les contrôles au sein d'un système informatique sont efficaces s'ils garantissent l'intégrité des données et la sécurité du traitement de ces données par le système, et comprennent des contrôles généraux portant à la fois sur l'ensemble du système informatique⁵ et sur les applications⁶.

Lors de plusieurs audits, le BAOB a dû constater que le commissaire n'avait pas acquis la connaissance de la manière dont l'entité avait répondu (ou non) aux risques découlant du système informatique. Le BAOB souligne que cette connaissance est obligatoire même si l'entité contrôlée n'utilise pas d'outils informatiques sophistiqués.

⁵ Les contrôles généraux informatiques sont des politiques et des procédures qui couvrent un grand nombre d'applications et soutiennent le fonctionnement efficace des contrôles des applications. Ils s'appliquent aux environnements mainframe, miniframe et utilisateur final. Les contrôles généraux informatiques qui préservent l'intégrité de l'information et la sécurité des données sont généralement les suivants:

- le fonctionnement du centre informatique et du réseau;
- l'acquisition, la modification et la maintenance des logiciels du système;
- les changements de programme;
- la sécurité d'accès;
- l'acquisition, le développement et la maintenance des systèmes d'application.

Ils sont généralement mis en œuvre pour répondre aux risques identifiés au paragraphe A64 ci-dessus. (ISA 315.A108.)

⁶ Les contrôles des applications sont des procédures manuelles ou automatisées qui opèrent généralement au niveau d'un processus d'entreprise et s'appliquent au traitement des transactions par des applications individuelles. Les contrôles des applications peuvent être de nature préventive ou détective et sont conçus pour garantir l'intégrité des documents administratifs. Les contrôles des applications concernent donc les procédures utilisées pour créer, enregistrer, traiter et déclarer des transactions ou d'autres données financières. Ces mesures de contrôle interne contribuent à garantir que les transactions effectuées sont autorisées et qu'elles sont enregistrées et traitées de manière complète et précise. Les exemples incluent les contrôles de modification de données d'entrée et les contrôles de la séquence des numéros avec un suivi manuel des rapports d'exception ou la correction des données au moment de l'entrée. (ISA 315.A109.)

D'autres manquements souvent identifiés sont liés à l'obligation qu'a le commissaire d'acquérir une connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit (ISA 315.12). La connaissance du contrôle interne aide le commissaire à identifier les types d'anomalies potentielles et les facteurs qui influencent les risques d'anomalies significatives, et à déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

Le BAOB a constaté, dans plusieurs dossiers d'audit, que le commissaire n'était pas ou pas suffisamment familiarisé avec le contrôle interne de l'entité concernée par l'audit. Le BAOB rappelle que cette prise de connaissance est obligatoire même si le commissaire décide de ne pas s'appuyer sur le contrôle interne de l'entité, mais de n'effectuer que des procédures de substance.

Enfin, d'autres manquements courants ont trait à l'obligation du commissaire d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives (ISA 315.25).

Le BAOB a constaté que la documentation relative aux risques d'anomalies significatives était insuffisante ou incohérente dans plusieurs dossiers d'audit. Le BAOB rappelle que le commissaire doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions⁷ relatives aux flux d'opérations, aux soldes de comptes et aux informations fournies dans les états financiers, afin de fournir une base pour la définition et la mise en œuvre de procédures d'audit complémentaires. Dans le cadre de cette évaluation, le commissaire doit déterminer s'il existe des risques identifiés qui, selon son jugement, constituent des risques importants (ISA 315.27).

9% Absence de justification dans le dossier d'audit de la définition et de la taille de l'échantillon et de la sélection des éléments à tester (ISA 530)

Les manquements les plus courants à la norme ISA 530 concernent la définition et la taille de l'échantillon ainsi que la sélection des éléments à tester.

Lors de la définition d'un échantillon, le commissaire doit tenir compte de l'objectif des procédures d'audit et des attributs de la population dont sera extrait l'échantillon (ISA 530.6).

L'objectif des procédures d'audit et les attributs de la population doivent être documentés de manière suffisamment détaillée dans le dossier d'audit. La prise en compte de l'objectif de l'audit nécessite une compréhension claire de ce qui constitue une anomalie ou une inexactitude, afin que toutes les circonstances pertinentes pour les procédures d'audit, et uniquement celles-ci, soient prises en compte dans l'évaluation des anomalies ou dans l'extrapolation des inexactitudes.

⁷ Par exemple: la réalité (les opérations ou les événements qui ont été comptabilisés, ou pour lesquels des informations ont été fournies, se sont produits et se rapportent à l'entité); l'exhaustivité (toutes les opérations et tous les événements qui devaient être comptabilisés ont été enregistrés, et toutes les informations à fournir les concernant qui auraient dû être présentées dans les états financiers l'ont bien été); et l'exactitude (les montants et autres données relatives à des opérations ou événements comptabilisés l'ont été correctement, et les informations à fournir les concernant ont été évaluées et présentées de manière appropriée). (Voir ISA 315.A129.)

La taille de l'échantillon doit être suffisante pour réduire le risque d'échantillonnage à un niveau suffisamment faible pour être acceptable (ISA 530.7). La taille de l'échantillon peut être déterminée à l'aide d'une formule basée sur des critères statistiques ou sur le jugement professionnel du commissaire. Dans tous les cas, cela doit être justifié dans le dossier d'audit.

En outre, le commissaire doit démontrer dans le dossier d'audit qu'il a sélectionné les éléments pour le sondage de manière telle que tous les éléments d'une population aient une chance d'être sélectionnés (ISA 530.8). Dans une approche statistique, les éléments retenus pour le sondage sont sélectionnés de manière à ce que chacune des unités d'échantillonnage ait une chance préalablement connue d'être sélectionnée. Dans une approche non statistique, la sélection des éléments pour le sondage relève du jugement du commissaire. Dans ce cas, ce jugement (les raisons de la sélection) doit être documenté dans le dossier d'audit.

8%**Archivage tardif (ISA 230.14) et absence de programmes de travail au niveau du groupe (ISA 600.15)**

Le manquement le plus fréquent à la norme ISA 230 concerne la procédure d'archivage du dossier d'audit. Le réviseur d'entreprises 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 (ISA 230.14).

Le BAOB a constaté, dans plusieurs dossiers d'audit, que la procédure d'archivage du cabinet n'avait pas été respectée: archivage après le délai légal, absence d'archivage d'une partie (électronique ou papier) du dossier d'audit ou absence de verrouillage informatique.

Le BAOB rappelle que le dossier d'audit complet (électronique et/ou papier) doit impérativement être archivé au plus tard dans les 60 jours à compter de la date de signature du rapport d'audit relatif à la mission⁸.

Dans le cadre du contrôle de qualité, le BAOB choisit parfois comme mission d'audit un contrôle légal des comptes consolidés, en plus du contrôle légal des comptes statutaires. Dans ce contexte, le BAOB a identifié des infractions à la norme ISA 600, qui traite des aspects particuliers applicables aux audits des états financiers d'un groupe.

Le non-respect le plus fréquent de la norme ISA 600 concerne l'obligation du commissaire du groupe d'établir une stratégie générale d'audit du groupe, ainsi qu'un programme de travail conformément à la norme ISA 300 (ISA 600.15).

Le BAOB a constaté que certains réviseurs d'entreprises, chargés d'effectuer des procédures d'audit d'un groupe, n'avaient pas établi de stratégie générale d'audit du groupe ni de programme de travail

⁸ Article 17, § 3 de la loi du 7 décembre 2016.

pour l'audit des comptes consolidés. Toutefois, même lorsqu'il travaille seul, le commissaire responsable du groupe doit toujours établir une stratégie générale d'audit du groupe et un programme de travail qui répondent aux exigences des normes ISA 300 et ISA 600.

L'élaboration de la stratégie générale d'audit prendra plus ou moins de temps et le programme de travail sera plus ou moins détaillé, en fonction de la taille du groupe, de la complexité de l'audit et de la taille de l'équipe affectée à la mission.

3. Manquements aux obligations AML

Pour un aperçu des manquements les plus fréquents aux obligations AML auprès de réviseurs d'entreprises non-EIP dans le cadre de ses contrôles de qualité, veuillez vous référer à la publication séparée sur le site web du BAOB.

* * *