



Points de vue

31 mars 2025

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

En 2024, le *Belgian Audit Oversight Board*¹ (ci-après le « BAOB ») a pour la première fois mené auprès d'un certain nombre de réviseurs d'entreprises non-EIP des inspections consacrées à la mise en œuvre de l'*International Standard on Quality Management (ISQM) 1*. Adoptant une approche pédagogique et sensibilisatrice, le BAOB a pu approfondir sa compréhension de la façon dont les réviseurs d'entreprises non-EIP comprennent et appliquent la nouvelle norme, et de la manière dont celle-ci contribue à améliorer la gestion des risques au sein de leur cabinet de révision et la qualité de leur activité révisoriale.

Ces inspections se sont focalisées sur la conception et la mise en place :

- du processus d'évaluation des risques ;
- de la composante 'Ressources humaines' ;
- de la composante 'Gouvernance et équipe dirigeante'.

Le BAOB souhaite partager des bonnes pratiques afin de soutenir les acteurs du secteur dans les efforts qu'ils déploient pour développer et renforcer leur nouvelle organisation interne.²

¹ Le Collège de supervision des réviseurs d'entreprises (article 32 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises).

² Voir, à titre d'inspiration, la publication de l'*International Auditing and Assurance Standards Board* intitulée 'ISQM 1 First-Time Implementation Guide' (<https://www.iaasb.org/publications/isqm-1-first-time-implementation-guide>).

Le *Belgian Audit Oversight Board* 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](#) du BAOB.

1. L'ISQM 1, une nouvelle norme de gestion de la qualité

La norme ISQM 1³ vise à renforcer la qualité des activités d'*assurance* en introduisant un système de gestion de la qualité proactif et itératif fournissant à chaque réviseur d'entreprises un degré raisonnable de certitude (1) que le cabinet de révision et son personnel respectent le cadre légal, réglementaire et normatif et (2) que les rapports de mission émis par le cabinet ou les associés responsables de la mission sont appropriés dans la circonstance.

Conformément à la norme ISQM 1, tous les réviseurs d'entreprises devaient concevoir et mettre en œuvre un tel système de gestion de la qualité pour les missions révisorales avant le 15 décembre 2023⁴, et l'évaluer avant le 15 décembre 2024 (ISQM 1.53-54)⁵.

Ce changement important dans l'organisation du cabinet revient en fait à remplacer un système de contrôle qualité (statique) (ISQC⁶ 1) par un système de gestion de la qualité (dynamique) (ISQM 1). Alors que la norme internationale ISQC 1 imposait une procédure de contrôle qualité, la norme ISQM 1 introduit une approche dynamique et fondée sur les risques de gestion de la qualité.

2. Premières inspections ISQM 1 auprès de réviseurs d'entreprises non-EIP en 2024

Le BAOB a contrôlé l'organisation interne de 13 réviseurs d'entreprises non-EIP⁷ en ce qui concerne la conception et la mise en œuvre du nouveau système de gestion de la qualité imposé par la norme ISQM 1. L'objectif principal de ces inspections était :

- d'évaluer la conception et la mise en œuvre du système de gestion de la qualité ;
- d'acquérir une compréhension du processus d'évaluation des risques ;
- de jauger l'exhaustivité de l'évaluation des risques (portefeuille clients, risques spécifiques au secteur, étendue, etc.) ; et
- d'évaluer le caractère adéquat des réponses conçues par le réviseur d'entreprises.

³ L'*International Auditing and Assurance Standards Board* a adopté la norme ISQM 1 en décembre 2020. Elle a été transposée en droit belge par la publication au Moniteur belge de la Norme relative à l'application des normes internationales de gestion de qualité 1 et 2 (normes ISQM 1 et 2) et de la norme ISA 220 (révisée) en Belgique. Cette norme est librement consultable sur le [site de l'Institut des réviseurs d'entreprises](#). Aux termes de cette norme, a) la conception et la mise en œuvre d'un système de gestion de la qualité pour les missions révisorales conforme à la norme ISQM 1 devaient se faire pour le 15 décembre 2023 au plus tard ; b) l'application de la norme ISQM 2 relative aux missions révisorales était prévue pour les périodes ouvertes à compter du 15 décembre 2023 ; et c) l'application de la norme ISA 220 (Révisée) aux audits d'états financiers était prévue pour les exercices ouverts à compter du 15 décembre 2023.

⁴ Mission révisorale telle que définie à l'article 3, 10°, de la loi du 7 décembre 2016. Toutes les missions d'assurance relèvent de la notion de « mission révisorale, telle que définie à l'article 3, 10°, de ladite loi.

⁵ La norme relative à l'application de l'ISQC 1 en Belgique et la norme ISA 220, Contrôle qualité d'un audit d'états financiers, telle que prévue par la norme (révisée en 2018) relative à l'application en Belgique des ISA, ont été abrogées à compter de la date d'entrée en vigueur des normes ISQM 1, ISQM 2 et ISA 220 (révisée). À partir de cette date, toute référence à l'ISQC 1 dans une norme est remplacée par ISQM 1 et 2. Par dérogation à ce qui précède, la norme sur l'application de l'ISQC 1 en Belgique reste applicable aux missions dont la phase de planification a été achevée avant l'entrée en vigueur des normes ISQM 1 et 2.

⁶ *International Standards on Quality Control*

⁷ Soit 2 réseaux non-EIP disposant d'une politique et de procédures de gestion de la qualité communes et 11 cabinets de révision non-EIP.

Deux des treize réviseurs d'entreprises n'avaient même pas commencé à concevoir et mettre en œuvre la norme ISQM 1. Ils se sont vu imposer un délai de redressement pour remédier au plus vite à cette situation.

Les onze autres réviseurs d'entreprises avaient mis en œuvre la norme ISQM 1 et ont reçu un courrier individuel présentant les conclusions de l'inspection sous forme de *Key findings*, d'*Observations* et/ou d'*Examples of good practice*.⁸ Cette approche consistant à ne prendre aucune mesure s'inscrit parfaitement dans l'approche pédagogique et sensibilisatrice que le BAOB a décidé d'adopter pour les premières inspections consacrées à la nouvelle norme d'organisation interne.

3. Principales observations concernant la norme ISQM

Le BAOB a identifié une série de constatations récurrentes, subdivisées en trois catégories, qui sont détaillées ci-dessous.



Key findings : Ce sont des **constatations clés** imposant au cabinet d'agir afin de mieux se conformer à la norme ISQM et ainsi améliorer la qualité de l'audit. Le BAOB pourra analyser les mesures correctives prises à l'occasion d'une nouvelle inspection.

1. Exigences du réseau ou services du réseau

Un cabinet membre d'un réseau⁹ est le cas échéant soumis à la norme ISQM 1.48 – 52.

Les réseaux peuvent établir des exigences quant au système de gestion de la qualité du cabinet, ou fournir des services ou des ressources que le cabinet peut choisir de mettre en place ou d'utiliser dans la conception, la mise en œuvre et le fonctionnement de son système de gestion de la qualité.¹⁰ Il se peut que ces exigences ou services visent à aider tous les cabinets membres du réseau à réaliser systématiquement des missions de qualité. La mesure dans laquelle le réseau définit, pour le cabinet, des objectifs en matière de qualité, des risques liés à la qualité et des réponses qui sont communs à l'ensemble du réseau dépend des accords que le cabinet a conclus avec le réseau.

Il se peut que le réseau attende du cabinet qu'il mette ces exigences en application. Le cabinet pourrait toutefois avoir à les adapter ou à les compléter afin qu'elles conviennent à la nature et aux circonstances du cabinet et de ses missions. La norme ISQM 1.A179 donne des exemples de mesures que le cabinet peut prendre pour adapter ou compléter les exigences du réseau ou les services du réseau.

⁸ Voir plus loin.

⁹ Voir la norme ISQM 1.16 (k) et 16 (l) pour une définition des termes "réseau" et "cabinet membre du réseau".

¹⁰ La norme ISQM 1.A175 fournit des exemples de services et exigences du réseau.

Le BAOB a constaté dans un certain nombre de cas que le cabinet de révision n'avait pas évalué la manière dont il devait **adapter ou compléter les exigences du réseau pour les utiliser de manière appropriée dans le système de gestion de la qualité** (par exemple, en fonction de la nature et des circonstances du cabinet, de ses missions, des lois et règlements, des normes professionnelles).

2. Réponses spécifiées

Une partie essentielle du processus d'évaluation des risques concerne la conception et la mise en œuvre de réponses. Le cabinet de révision doit concevoir et mettre en œuvre des réponses aux risques liés à la qualité en fonction des raisons qui sous-tendent l'évaluation de ces risques.

La norme ISQM 1.34 énumère une série de réponses spécifiées qu'un cabinet doit concevoir et mettre en œuvre quelle que soit sa taille ou son activité. Un cabinet doit ainsi par exemple obtenir au moins une fois l'an une confirmation de la conformité aux règles d'indépendance de la part de tous les membres de son personnel.¹¹ Un cabinet doit également établir des politiques ou des procédures qui traitent des circonstances dans lesquelles il est approprié de communiquer avec des parties externes (comme l'autorité de contrôle) à propos de son système de gestion de la qualité. Une autre réponse spécifiée prévue par la norme ISQM 1.34 concerne l'établissement obligatoire de politiques ou de procédures pour la réception, l'investigation et le règlement de plaintes.

Le BAOB a constaté dans un certain nombre de cabinets qu'une ou plusieurs réponses spécifiées imposées par la norme ISQM 1.34 faisaient défaut dans leur système de gestion de la qualité. Tel était par exemple le cas des politiques ou procédures d'identification, d'évaluation et de gestion des menaces pour la conformité aux règles de déontologie pertinentes. Elles sont d'autant plus importantes lorsque le cabinet est membre d'un réseau (pensez au contrôle de l'indépendance et des services autres que d'audit).

3. Fournisseurs de services

Lorsque, par manque de ressources appropriées en interne, le cabinet de révision utilise des ressources provenant d'un fournisseur de services¹², il demeure responsable de son propre système de gestion de la qualité.

La norme ISQM 1.A105 recense des exemples de fournisseurs de services tels que des personnes auxquelles le cabinet fait appel pour réaliser ses activités de suivi ou ses revues de qualité de la mission, ou qu'il consulte sur des questions techniques. La définition d'un fournisseur de services recouvre aussi l'utilisation d'une application informatique commerciale pour la

¹¹ ISQM 1.34.(b).

¹² La norme ISQM 1.16 (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 ».

réalisation des missions d'audit. Elle n'englobe en revanche pas le réseau auquel le cabinet appartient ni d'autres cabinets, structures ou organisations du réseau.

Lors de **l'identification et de l'évaluation des risques liés à la qualité**, le cabinet de révision doit acquérir une compréhension des situations, événements, circonstances, actions ou inactions susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs en matière de qualité, y compris des situations, événements, circonstances, actions ou inactions qui se rapportent aux fournisseurs de services. S'agissant de **l'exercice de responsabilités en conformité avec les règles de déontologie pertinentes**, le cabinet peut par exemple décider que le principe de confidentialité est applicable aux fournisseurs de services lorsqu'ils ont accès à des informations obtenues par le cabinet sur les clients.

Le BAOB a constaté qu'un certain nombre de cabinets n'appliquaient pas la définition de fournisseur de services. Ils avaient dès lors omis de cartographier dans leur système de gestion de la qualité les conséquences ISQM liées au recours à des fournisseurs de services.



Observations : Ce sont des **observations** faites à propos d'initiatives visant à améliorer la conformité à la norme ISQM 1 et, par conséquent, la qualité de l'audit. Le BAOB encourage le cabinet à envisager d'appliquer ces initiatives.

1. Identification et évaluation en continu des risques liés à la qualité

En identifiant et en évaluant les risques liés à la qualité, le cabinet de révision peut prendre de manière proactive des mesures pour améliorer la qualité des missions qu'il réalise. **L'évaluation régulière de ces risques liés à la qualité permet également au cabinet d'optimiser en permanence la qualité de ses prestations et d'anticiper des changements dans la nature et les circonstances du cabinet et de ses missions.** La mise à jour continue de cette identification et de cette évaluation nourrit l'approche proactive, dynamique et itérative des risques liés à la qualité recherchée par la norme ISQM.

Les risques liés à la qualité évoluent en effet avec le temps, notamment en fonction de la nature et des circonstances du cabinet, ainsi que de la façon dont le cabinet est structuré et organisé.

La norme ISQM 1.A46 fournit une liste de risques liés à la qualité susceptibles de survenir. **Les caractéristiques et le style de gestion de la direction** peuvent ainsi faire naître des risques liés à la qualité attachés aux personnes. Par exemple, le fait d'avoir un petit cabinet ne comptant que quelques associés responsables de missions qui se partagent les pouvoirs peut donner lieu à des risques liés à la qualité se rapportant à la gouvernance et au leadership tels que :

- 'l'obligation de rendre compte qui incombe aux dirigeants en ce qui a trait à la qualité n'est pas clairement définie et attribuée' ; ou

- ‘les actions et comportements de la direction qui ne témoignent pas d’un engagement qualité ne sont pas remis en question’.

Il en va de même de **la complexité et des caractéristiques opérationnelles du cabinet de révision**. Un cabinet ayant par exemple fusionné depuis peu avec un autre peut relever des risques liés à la qualité se rapportant aux ressources tels que :

- ‘les ressources technologiques des deux cabinets ne sont peut-être pas compatibles’ ;
ou
- ‘il se peut que les équipes de mission utilisent des ressources intellectuelles élaborées par l’un ou l’autre des cabinets avant la fusion et que celles-ci ne conviennent pas aux nouvelles méthodes du cabinet né de la fusion’.

Le BAOB a constaté dans certains cas que le cabinet avait identifié des risques liés à la qualité, mais que ceux-ci pouvaient être affinés en fonction de circonstances spécifiques, telles que l'arrivée ou le départ d'un associé susceptible d'avoir des répercussions sur le système de gestion de la qualité. Le BAOB encourage ces cabinets à affiner davantage leurs risques liés à la qualité en vue de gérer de manière proactive la qualité des missions qu’ils réalisent.

2. Sources d’information permettant au cabinet d’établir des objectifs en matière de qualité, d’identifier et d’évaluer des risques liés à la qualité, et de concevoir et mettre en œuvre des réponses à ces risques

La manière d’établir des objectifs en matière de qualité, d’identifier et d’évaluer des risques liés à la qualité, et de concevoir et mettre en œuvre des réponses varie d’un cabinet de révision à l’autre. La nature et les circonstances du cabinet de révision, y compris la manière dont il est structuré et organisé, influencent ce processus.

Le cabinet doit quoi qu’il en soit établir des politiques ou des procédures conçues pour l’identification des informations indiquant qu’il est nécessaire d’ajouter des objectifs en matière de qualité, ou d’ajouter ou de modifier des risques liés à la qualité ou des réponses en raison de changements touchant la nature et les circonstances du cabinet ou de ses missions.

La norme ISQM 1.A52 donne un exemple **d’adaptabilité** pour montrer comment les politiques ou procédures d’identification d’informations sur les changements touchant la nature et les circonstances du cabinet et des missions qu’il réalise peuvent différer.¹³

¹³ Dans un cabinet de révision plus complexe, il peut par exemple être nécessaire d’établir des politiques ou procédures plus formelles concernant l’identification et la prise en compte des informations sur les changements touchant la nature et les circonstances du cabinet ou des missions qu’il réalise. Le cabinet de révision peut par exemple prévoir d’évaluer tous les six mois les informations concernant la nature et les circonstances du cabinet et des missions qu’il réalise, y compris de suivre en permanence les tendances et changements dans l’environnement interne et externe du cabinet.

Le BAOB a constaté dans certains cas que le cabinet n'avait pas tenu compte dans ses procédures des sources d'information externes¹⁴ telles que l'autorité de supervision (le BAOB), l'ICCI¹⁵, l'IRE¹⁶, etc. Il encourage les cabinets à prendre en compte ces sources d'informations externes afin d'optimiser leur système de gestion de la qualité et d'améliorer ainsi la qualité de l'audit.



Examples of good practice : Il s'agit d'exemples de bonnes pratiques que le BAOB a pu relever au sein du cabinet et qu'il l'encourage à continuer d'appliquer.

1. Logiciel de gestion de la qualité

Une **bonne méthode de travail** que le BAOB a observée à plusieurs reprises est **l'achat par le cabinet de révision d'un logiciel avec lequel documenter les objectifs de qualité du cabinet, les risques liés à la qualité et les réponses à ces risques**.

La norme ISQM 1 n'impose pas d'acheter un logiciel pour concevoir le système de gestion de la qualité. Un *sole practitioner* a aussi la possibilité de développer un système de gestion de la qualité 'maison' qui sera proportionnel et répondra aux exigences de la norme ISQM 1.

Un bon logiciel peut néanmoins offrir des avantages tels qu'une meilleure documentation, une intégration avec d'autres systèmes et une contribution accrue à la cohérence et à l'uniformité. Tel est certainement le cas pour **les cabinets de révision qui ont une clientèle ou un nombre de mandats relativement important**, et pour qui une mise à jour manuelle d'un système de gestion de la qualité dynamique ne va dès lors pas de soi.

2. Identification et évaluation des risques liés à la qualité

Si les risques liés à la qualité doivent toujours être évalués, il est parfaitement acceptable mais non nécessaire de le faire au moyen de ratings ou de scores en bonne et due forme.

Une **bonne méthode de travail que le BAOB a pu identifier concerne l'approche retenue par des cabinets de révision consistant à attribuer un score de probabilité (*occurrence*) et d'incidence (*effect*) à chacun de leurs risques liés à la qualité**.

* * *

¹⁴ Les informations que le cabinet de révision utilise pour établir des objectifs en matière de qualité, identifier et évaluer des risques liés à la qualité, et concevoir et mettre en œuvre des réponses ne proviennent pas uniquement de son propre système de gestion de la qualité (les résultats du processus de suivi par exemple), mais aussi de sources d'information internes et externes.

¹⁵ Centre d'Information du Révisor d'Entreprises.

¹⁶ Institut des réviseurs d'entreprises.