

**DÉCISION DU 7 MAI 2020 DANS LE CADRE D'UNE PROCÉDURE DE SANCTION RELATIVE À
D'EVENTUELS MANQUEMENTS COMMIS PAR X ET Y DANS LE CADRE DE LEUR MANDAT DE
COMMISSAIRE (...)**

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

Vu les articles 70 à 72 de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers (ci-après « la loi du 2 août 2002 »),

Vu le Règlement d'ordre intérieur de la commission des sanctions de la FSMA du 18 septembre 2017 approuvé par arrêté royal le 9 octobre 2017,

Vu la décision du secrétaire général du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises du 12 décembre 2018 d'ouvrir une instruction à l'encontre de X et de Y pour une infraction potentielle à la norme ISA 230.14 *juncto* l'article 17, § 3 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises ainsi qu'à la norme ISA 230.7 *juncto* l'article 29, § 1 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises,

Vu les observations de Y du 28 décembre 2018,

Vu les courriers du 1^{er} avril 2019 portant à la connaissance de X et de Y le rapport provisoire du secrétaire général,

Vu les observations de Y du 30 avril 2019,

Vu la décision du comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises, prise en application de l'article 58 de la loi du 7 décembre 2016, d'engager une procédure pouvant mener à l'application d'une mesure administrative notifiée à X et à Y le 17 juin 2019,

Vu le courrier du 20 juin 2019 de la présidente du comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises au président de la commission des sanctions communiquant copies des notifications des griefs adressées à X et à Y et le rapport d'instruction du secrétaire général ayant fait l'objet d'une délibération du comité du Collège de supervision des Réviseurs d'entreprises le 14 juin 2019,

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

Vu les courriers du président de la commission des sanctions du 25 juin 2019 invitant X et Y à venir prendre copie des pièces du dossier auprès de la commission des sanctions et portant communication du calendrier de la procédure tel que déterminé par le président de la commission des sanctions,

Vu les observations de Y déposées le 27 juillet 2019,

Vu les observations de X déposées le 27 septembre 2019,

Vu le mémoire du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises du 24 octobre 2019,

Vu les observations de synthèse de Y déposées le 20 novembre 2019,

Vu les observations de synthèse de X déposées le 20 novembre 2019,

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

I. Motivation de la décision

I.1. Exposé des faits

1. X est réviseur d'entreprises depuis 2000. Elle est inscrite au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (ci-après, l'« IRE ») dans le groupe linguistique « français ». Elle est associée au sein du cabinet de révision A et est liée au cabinet de révision B.
2. Y est réviseur d'entreprises depuis 2008. Il est inscrit au registre public de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (ci-après, l'« IRE ») dans le groupe linguistique « français ». Il est associé au sein du cabinet de révision A.
3. Le cabinet de révision A est le commissaire [de] (...).

X et Y étaient les représentants permanents du commissaire auprès [de] (...).

Le 10 novembre 2017, X et Y ont signé le rapport de leur audit des comptes 2017 [de] (...). L'opinion d'audit a été exprimée sur le fondement des comptes [de] (...) au format établi par la Fédération Wallonie-Bruxelles (dit format « DICOS »).

Le 9 janvier 2018, X et Y ont signé un document intitulé « Report Docket Checklist ».

4. En 2018, le cabinet de révision A a été sélectionné par le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises pour un contrôle de qualité. Parmi les mandats contrôlés figure celui de commissaire [de] (...) pour l'exercice comptable clôturé le 30 juin 2017.

Le contrôle de qualité a été effectué par le Corps central d'inspection de la FSMA (ci-après, l'« inspecteur »).

5. X et Y ont été avertis par l'inspecteur du contrôle du mandat [de] (...) le 2 novembre 2018. L'inspecteur, par le même courrier électronique, demandait la mise à disposition du dossier d'audit des comptes 2017 à partir du 6 novembre en matinée.

6. Entre le 2 novembre et le 6 novembre 2018, des modifications ont été apportées au dossier d'audit par X et Y.

7. Le 6 novembre 2018, une réunion s'est tenue avec l'inspecteur, d'une part, et X et Y, d'autre part. Au cours de cette réunion, X et Y ont mentionné à l'inspecteur avoir ajouté au dossier d'audit un document visant à faciliter la lecture du dossier d'inspection.

8. Le 7 novembre 2018, l'inspecteur a écrit au responsable de la qualité au sein du cabinet A afin de lui indiquer que des modifications datant des 3, 4 et 5 novembre 2018 avaient été identifiées dans le

dossier d'audit contrôlé. L'inspecteur demande par ce même e-mail un « *inventaire de l'ensemble des modifications qui ont été réalisées depuis que [l'inspecteur a annoncé le contrôle du dossier d'audit [de (...)]* ». ».

En réponse à cet email, le responsable qualité au sein du cabinet A a notamment indiqué que la demande de l'inspecteur lui semblait dénoter le fait que le dossier ne devait pas avoir été en « *lockdown fermé* » au moment de la sélection du dossier d'audit [de] (...) pour un contrôle.

9. Le 20 novembre 2018, une seconde réunion s'est tenue en présence de l'inspecteur, d'une part, et de X et Y, d'autre part.

Préalablement à cette réunion, le 14 novembre 2018, l'inspecteur avait adressé une liste de questions à X et Y. Parmi les demandes adressées à X et Y figurait celle, à nouveau, de recevoir un inventaire des modifications apportées au dossier d'audit [de] (...).

Lors de la réunion, X et Y ont mentionné des modifications apportées au dossier d'audit, notamment la modification de la documentation contenue au dossier et l'anti-datage de certains documents.

X et Y ont par ailleurs indiqué à l'inspecteur avoir établi leur opinion d'audit sur le fondement des comptes annuels [de] (...) au format défini DICOS, et non sur le fondement des comptes annuels au format BNB.

I.2. Déroulement de la procédure

10. Le 30 janvier 2019, le secrétaire général du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises a informé X et Y de l'ouverture d'une instruction relative à un éventuel manquement à la norme ISA 230.14 *juncto* l'article 17, § 3 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 ») ainsi qu'à la norme ISA 230.16 *juncto* l'article 29 de la loi du 7 décembre 2016 dans le cadre du mandat de commissaire [de] (...) pour l'exercice comptable 2017.

11. Par ces mêmes courriers du 30 janvier 2019, X et Y ont été convoqués à une audition par le secrétaire général du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises. Les auditions de X et Y ont eu lieu le 12 février 2019.

12. Le 1^{er} avril 2019, le secrétaire général a transmis son rapport provisoire à X et Y.

13. Le 30 avril 2019, Y a transmis ses remarques sur le rapport provisoire du secrétaire général.

14. Le 14 juin 2019, le rapport d'instruction du secrétaire général a fait l'objet d'une délibération du comité du Collège de supervision des Réviseurs d'entreprises qui a décidé de notifier des griefs à X et Y, ce qui fut fait le 17 juin 2019.

15. Par un courrier de Madame le Président du comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises, la commission des sanctions a été saisie le 20 juin 2019.

16. Le 25 juin 2019, le président de la commission des sanctions a écrit à X et Y afin de les inviter à venir prendre copie du dossier de pièces et afin de leur communiquer le calendrier de la procédure,

en ce compris la date de l'audition. Par ce même courrier, la composition de la commission des sanctions a été communiquée à X et Y.

17. Le 24 juillet 2019, le président de la commission des sanctions a écrit à X et Y afin de leur faire part du fait que le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises avait demandé un report de la date de l'audition. Par ce courrier, le président de la commission des sanctions faisait part à X et Y du calendrier adapté de la procédure ainsi que de la nouvelle date d'audition. En raison de motifs impérieux, le secrétariat de la commission des sanctions a écrit à X et Y le 22 novembre 2019 afin de reporter l'audition.

18. Après l'échange des observations selon le calendrier fixé par le président de la commission des sanctions, une audition s'est tenue le 29 janvier 2020 au cours de laquelle X et Y et leurs conseils ont été entendus par la commission des sanctions, ainsi que les représentants du comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises et le secrétaire général *ad interim*.

I.3. Griefs

19. Au terme de son enquête, le secrétaire général a conclu que les faits tels qu'examinés dans son rapport constituent, dans le chef de X et Y, un manquement à la norme ISA 230.14 *juncto* l'article 17, § 3 de la loi du 7 décembre 2016, à la norme ISA 230.16 et à l'article 29, § 1 de la loi du 7 décembre 2016.

20. Le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises a décidé de retenir les constatations du secrétaire général en tant que griefs à l'encontre de X et Y.

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

I.4. Discussion

I.4.1. Appréciation des griefs

I.4.1.1. Quant au grief de manquement à la norme ISA 230 (documentation d'audit) et à l'article 17, § 3 de la loi du 7 décembre 2016

- LA NORME ISA 230, EN PARTICULIER 230.14 ET 230.16

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

Dans son rapport, le secrétaire général cite les normes ISA 230.14 et 230.16 qui se lisent comme suit :

ISA 230.14

« 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 ».

ISA 230.16

« Dans les circonstances autres que celles envisagées au paragraphe 13¹, lorsque l'auditeur estime nécessaire de modifier la documentation d'audit existante ou d'y ajouter de nouveaux éléments après achèvement de la mise en forme finale des dossiers d'audit, il doit documenter, quelle que soit la nature des modifications ou ajouts apportés : (Voir par. A24)

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

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

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

- L'ARTICLE 17, § 3 DE LA LOI DU 7 DÉCEMBRE 2016

23. L'article 17, § 3 de la loi du 7 décembre 2016 porte sur le délai endéans lequel le dossier d'audit doit être clos.

L'article 17, § 3 de la loi du 7 décembre 2016 dispose que « Le dossier d'audit est clos au plus tard soixante jours après la date de signature du rapport d'audit ».

- GRIEF DU CSR RELATIVEMENT À LA DOCUMENTATION D'AUDIT

24. Dans son rapport, le secrétaire général fait grief à X et Y d'avoir doublement manqué à leurs obligations en termes de documentation d'audit.

Le secrétaire général reproche, premièrement, à X et Y de ne pas avoir clos le dossier d'audit endéans les 60 jours de la signature de leur rapport d'audit relatif aux comptes 2017 [de] (...) (manquement à la norme ISA 230.14 *juncto* l'article 17, § 3 de la loi du 7 décembre 2016).

¹ La norme ISA 230.13 vise les circonstances exceptionnelles impliquant la mise en œuvre de nouvelles procédures d'audit, de procédures d'audit supplémentaires ou de nouvelles conclusions par l'auditeur après la conclusion du rapport d'audit.

Le secrétaire général reproche, deuxièmement, à X et Y d'avoir modifié le dossier d'audit en ne respectant pas les conditions dans lesquelles une modification du dossier d'audit peut intervenir après la mise en forme finale de celui-ci (manquement à la norme ISA 230.16).

Le secrétaire général déduit des modifications apportées au dossier d'audit après l'annonce de sa sélection pour un contrôle de qualité que X et Y n'avaient pas rassemblé l'ensemble de la documentation d'audit pertinente.

25. Le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises indique dans ses observations que « *le dossier d'audit (...) aurait dû être complet et en forme finale au plus tard dans les 60 jours suivant le rapport d'audit (daté du 10 novembre 2017) en vue de ne plus subir de modification. Force est de constater que tel n'était pas le cas puisque Y et X ont apporté des modifications aux documents du dossier et y ont ajouté des documents* ».

Quant aux modifications apportées, le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises indique que « *la justification des modifications devait être documentée dans le dossier lorsque celles-ci ont été apportées et non pas ultérieurement lors de réunions dans le cadre du contrôle de qualité par le Corps d'inspection. (...) la nature non significative des modifications n'est pas relevante dans l'appréciation de la norme ISA 230.16 qui prescrit de justifier les modifications « **indépendamment de la nature des modifications** ou des compléments d'information* » ».

- RÉPONSE DE X ET Y

26. En réponse aux griefs formulés à leur encontre par le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises quant à la documentation d'audit, X et Y soutiennent avoir clôturé le dossier le 9 janvier 2018 après avoir estimé que les éléments importants de leur audit des comptes 2017 [de] (...) figuraient au dossier. X et Y indiquent avoir clôturé et signé le « Report Docket Checklist » le 9 janvier 2018.

27. X et Y ne contestent pas que les modifications apportées au dossier ne sont pas justifiées dans le dossier.

X et Y soutiennent avoir justifié les modifications apportées au dossier lors des réunions du 6 et du 20 novembre 2018. X et Y affirment par ailleurs que les interventions réalisées postérieurement à la clôture du dossier d'audit ne sont pas significatives.

X et Y soulignent que le dossier d'audit [de] (...) est un « petit mandat » au sens du rapport d'inspection du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises. D'après X et Y, l'ampleur de leurs obligations à l'aune de la norme ISA 230 doit être analysée à l'aune de la taille et de la complexité de l'entité auditée.

X et Y contestent fermement ne pas avoir rassemblé la documentation d'audit devant figurer au dossier d'audit.

- DÉCISION DE LA COMMISSION DES SANCTIONS

* Quant à la clôture du dossier d'audit endéans les 60 jours de la signature du rapport d'audit (violation alléguée à la norme ISA 230.14 juncto l'article 17, § 3 de la loi du 7 décembre 2016)

28. La commission des sanctions ne constate pas de manquement à la norme ISA 230.14 *juncto* l'article 17, § 3 de la loi du 7 décembre 2016.

29. Au terme de ces normes, les réviseurs d'entreprises doivent rassembler la documentation dans un dossier d'audit et compléter la mise en forme finale de ce dossier dans les 60 jours après la date de signature du rapport d'audit

30. Il est bien admis que le rapport d'audit a été signé par X et Y le 10 novembre 2017.

31. Le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises et les parties sont en désaccord quant à la date à laquelle le dossier d'audit a été clôturé.

32. X et Y soutiennent avoir clôturé leur dossier d'audit en signant le document « Report Docket Checklist » le 9 janvier 2018. La signature de ce document n'est pas contestée.

33. Le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises semble considérer que la signature du « Report Docket Checklist » ne constitue par un acte de clôture du dossier. Le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises déduit du fait que X et Y ont eu la possibilité technique de modifier le dossier d'audit après l'annonce de la sélection du mandat de commissaire [de] (...) que le dossier d'audit de cette entité n'avait pas été dument clôturé.

34. Le Centre d'Information du révisorat d'entreprises (ICCI) a considéré² qu'un dossier peut être considéré comme finalisé conformément à la norme ISA 230 lorsque le réviseur date et signe un index complet des éléments importants constituant le dossier d'audit.

La signature du document intitulé « Report Docket Checklist », qui comprend une liste de documents figurant au dossier et des confirmations de la part des réviseurs signataires, en l'occurrence X et Y, a clos le dossier d'audit.

Le fait de clôturer un dossier d'audit et les manipulations informatiques qui verrouillent un dossier (ou « lockdown »), empêchant complètement ou partiellement des modifications ultérieures, ne sont pas des actes équivalents ou pas nécessairement des actes équivalents.

Conformément à la norme ISA 230.14 *juncto* l'article 17, § 3 de la loi du 7 décembre 2016, les réviseurs d'entreprises ont l'obligation de clôturer leur dossier d'audit endéans les 60 jours de la signature de leur rapport d'audit. Les réviseurs d'entreprises n'ont pas l'obligation de bloquer tout accès au dossier. Ils ont, par contre l'obligation de dûment documenter toute modification apportée au dossier postérieurement à la clôture de celui-ci.

² Voir l'avis « *Quand et comment effectuer la mise en forme finale d'un dossier d'audit ? (new)* » publié sur le site web de l'ICCI : <https://www.icci.be/fr/faq/chercher-par-th-me/quand-et-comment-effectuer-la-mise-en-forme-finale-d-un-dossier-d-audit> (page consultée pour la dernière fois le 5 mars 2020).

Le document intitulé « Report Docket Checklist », emportant clôture du dossier d'audit [de] (...) pour l'exercice comptable clos le 30 juin 2017, a été signé le 9 janvier 2018, soit exactement 60 jours après la signature du rapport d'audit par X et Y le 10 novembre 2017.

X et Y ont donc respecté leur obligation à la norme ISA 230.14 *juncto* l'article 17, § 3 de la loi du 7 décembre 2016.

35. Quant au fait que X et Y n'auraient pas rassemblé la documentation devant figurer au dossier d'audit ou n'auraient pas à suffisance complété la mise en forme finale de leur dossier, la commission des sanctions considère que le grief du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises n'est pas fondé.

Le seul fait qu'un dossier d'audit soit modifié après sa date de clôture – ce que la commission des sanctions examine au titre suivant – n'emporte pas nécessairement le constat que le dossier d'audit ne comprenait pas toute la documentation d'audit au jour de sa clôture.

La commission des sanctions note que le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises ne précise pas parmi les documents ajoutés par X et Y ceux qui auraient dû, à son estime, figurer dans le dossier d'audit au jour de sa clôture. Le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises n'indique pas non plus que d'autres documents feraient défaut au dossier d'audit.

36. Il découle de ce qui précède que la commission des sanctions ne constate pas de manquement à la norme ISA 230.14 *juncto* l'article 17, § 3 de la loi du 7 décembre 2016.

* Quant aux modifications apportées au dossier d'audit après sa mise en forme finale (violation alléguée à la norme ISA 230.16)

37. La commission des sanctions constate que X et Y ont manqué à leurs obligations à la norme ISA 230.16.

38. La norme ISA 230.16 est claire.

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

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

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

L'obligation de documentation des modifications apportées au dossier d'audit mis en forme finale se comprend, notamment, à la lumière de l'objectif de la norme ISA 230. La norme ISA 230.5 énonce que l'objectif de l'auditeur est de préparer une documentation qui fournisse (a) une trace suffisante et

appropriée des travaux, fondements de son rapport d'audit et (b) des éléments démontrant que l'audit a été planifié et réalisé selon les normes ISA et dans le respect des exigences législatives et réglementaires applicables.

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

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

39. En l'espèce, X et Y ont ajouté, à une date postérieure à la mise en forme finale du dossier d'audit, des documents au dossier d'audit et ont apporté d'autres modifications, tel le fait d'antidater certains documents.

X et Y l'ont reconnu expressément à plusieurs reprises.

Il ressort des éléments au dossier que le système informatique du cabinet A a enregistré automatiquement à la fois le nom des auteurs des modifications apportées au dossier d'audit et les dates auxquelles lesdites modifications sont intervenues.

Les modifications du dossier d'audit répondent par conséquent à 2 des 3 conditions rendant admissibles de telles modifications.

En revanche, les raisons pour lesquelles les modifications ont été apportées au dossier d'audit mis en forme finale ne sont pas documentées dans le dossier. Des commentaires ou questions reçus lors d'une inspection forment pourtant une des raisons pour lesquelles des modifications peuvent être apportées au dossier d'audit mis en forme finale, pour autant que ces modifications soient dûment documentées.

X et Y reconnaissent une carence de forme dans l'absence de justification au dossier des modifications y apportées. X et Y soutiennent, au demeurant sans le démontrer, avoir, *a posteriori*, fourni la justification aux modifications qu'ils ont réalisées dans le dossier d'audit, soit au cours des réunions du 6 novembre et du 20 novembre 2018.

Quoi qu'il en soit, la commission des sanctions rejette cette argumentation.

La justification, le nom de l'auteur et la date des modifications apportées à un dossier d'audit mis en forme finale doivent être documentées dans le dossier d'audit concomitamment aux modifications afin de donner effet utile à la norme ISA 230.16.

Les conditions dans lesquelles un dossier d'audit peut être modifié après sa mise en forme finale sont clairement décrites dans la norme ISA 230.16. Ces conditions ne souffrent pas d'aménagement selon

la taille ou la complexité de l'entité contrôlée, comme le soutiennent X et Y. Il s'agit de conditions formelles qu'il appartient aux réviseurs souhaitant modifier leur dossier d'audit de respecter.

40. Il découle de ce qui précède que la commission des sanctions constate un manquement à la norme ISA 230.16 par X et Y.

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

- L'ARTICLE 29, § 1^{ER}, DE LA LOI DU 7 DÉCEMBRE 2016

41. L'article 29, § 1^{er}, de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises dispose que :

« Le réviseur d'entreprises ne peut exercer des activités ou poser des actes incompatibles avec soit la dignité, la probité ou la délicatesse, soit avec l'indépendance de sa fonction ».

- GRIEF DU CSR RELATIVEMENT À LA DOCUMENTATION D'AUDIT

42. Dans son rapport, le secrétaire général du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises fait grief à X et Y d'avoir manqué de transparence quant aux modifications apportées au dossier d'audit et d'avoir antidaté des documents, modifiant leur date faciale afin de faire croire à la réalisation de travaux d'audit avant la signature du rapport d'audit alors que lesdits travaux ont eu lieu après la signature du rapport d'audit.

Le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises soutient que le comportement de X et Y consistant à compléter le dossier d'audit après l'annonce de la sélection pour un contrôle de qualité et l'anti-datage de certaines dates faciales afin de faire croire à la réalisation de travaux d'audit avant la finalisation du rapport d'audit est indigne de leur fonction de réviseur d'entreprises.

Le secrétaire général pointe dans son rapport que l'anti-datage de documents par X et Y est liée au fait que ceux-ci ont émis leur rapport d'audit sur les comptes [de] (...) au format DICOS et non au format BNB, les comptes établis selon ce format n'ayant été disponibles qu'après la signature de leur rapport d'audit le 10 novembre 2017.

Le secrétaire général retient par conséquent un manquement à l'article 29, § 1^{er}, de la loi du 7 décembre 2016.

43. Le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises rappelle dans ses observations écrites le rôle essentiel de la documentation dans le travail d'audit, la documentation ayant vocation à fournir la preuve du travail réellement effectué par les réviseurs d'entreprises lors de leur audit.

Or, le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises considère que *« sur la base de la documentation telle que modifiée par X et Y, il était impossible de comprendre le travail d'audit réellement effectué et la manière dont celui-ci s'est effectivement déroulé, tant pour un réviseur expérimenté n'ayant pas participé à la mission que pour [l'inspecteur] ».*

Le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises fait également grief à X et Y d'avoir cherché à « gommer une spécificité » du dossier d'audit, soit le fait que leur opinion d'audit ait été établie sur le fondement des comptes 2017 [de] (...) au format établi par la Fédération Wallonie-Bruxelles plutôt qu'au format BNB.

- RÉPONSE DE X ET Y

44. X et Y indiquent avoir préféré modifier les dates auxquelles le contrôle des comptes annuels au format BNB a été opéré. Par conséquent des travaux réalisés de décembre 2017 à janvier 2018 ont été indiqués réalisés le 6 novembre 2017.

X et Y contestent toutefois que les modifications apportées au dossier démontrent d'un comportement indigne dans leur chef. X et Y soutiennent ainsi avoir, lors de la seconde réunion du 20 novembre 2018, mentionné à l'inspecteur les modifications apportées au dossier d'audit afin d'y inclure les comptes annuels au format BNB et les travaux d'audit réalisés sur ces comptes. X et Y affirment que les contrôles des comptes BNB ont été réalisés avant la clôture du dossier d'audit. X et Y concluent en indiquant que les modifications apportées, spécialement celles relatives au contrôle des comptes au format BNB, sont sans influence sur l'opinion d'audit qu'ils ont exprimée sur les comptes au format établi par la Fédération Wallonie-Bruxelles.

- DÉCISION DE LA COMMISSION DES SANCTIONS

45. La commission des sanctions décide qu'il n'est pas établi que X et Y ont manqué à leurs obligations de probité et de dignité telles qu'elles découlent des obligations déontologiques applicables aux réviseurs d'entreprises et disposées à l'article 29, § 1 de la loi du 7 décembre 2016.

46. Tout manquement aux exigences de formalisme reposant sur les réviseurs d'entreprises, comme celui constaté à la norme ISA 230.16, n'entraîne pas nécessairement un manquement aux obligations de probité et de dignité.

47. Or, il ne ressort pas de manière certaine des faits que X et Y aient eu la volonté de tromper l'inspecteur quant au moment où les travaux d'audit antérieurs ont été réalisés.

L'anti-datage de documents par X et Y apparaît être la conséquence d'un choix méthodologique que ces derniers ont posé dans le cadre de leur mission d'audit, soit le choix du format des comptes sur le fondement desquels leur opinion a été émise. X et Y ont émis leur opinion sur le fondement de comptes établis au format DICOS et non au format BNB. Il s'agit d'un choix posé par X et Y dans l'exercice de leur fonction de réviseurs qu'il n'appartient pas à la commission des sanctions d'analyser dans le cadre de la présente procédure.

X et Y ont reçu après l'émission de leur rapport d'audit des documents ayant trait aux comptes [de] (...) au format BNB et ont effectué des travaux d'audit postérieurement à l'émission de leur opinion mais avant la clôture de leur dossier. Ces documents n'existaient pas avant l'émission du rapport d'audit. Les dates auxquelles les documents ont été déposés au dossier d'audit figurent dans celui-ci et ne sont pas contestées.

Les modifications réalisées par X et Y étaient manifestement inopportunes en plus d'être inutiles mais elles ne traduisent pas, dans leur chef, d'une volonté de manipulation du dossier pour en couvrir d'éventuelles lacunes, par ailleurs non établies. Les travaux réalisés après l'émission du rapport d'audit dont la date faciale a été ajustée l'ont été sur base de documents inexistants au moment du rapport d'audit. X et Y ne pouvaient pas, en tant que réviseurs expérimentés, ignorer qu'un tel fait apparaîtrait à l'inspecteur.

48. En l'espèce, il ne ressort pas à suffisance des faits que X et Y aient cherché par l'ajout de documents et en antidatant certains documents présents au dossier d'audit à faire croire à l'accomplissement de travaux d'audit avant la signature de leur rapport alors que lesdits travaux ont eu lieu après la date de signature de leur rapport.

1.4.2. Sanction

49. La commission des sanctions a constaté que X et Y ont manqué à la norme ISA 230.16.

La commission des sanctions a par contre considéré qu'un manquement à la norme ISA 230.14 *juncto* l'article 17, § 3, de la loi du 7 décembre 2016 ou à l'article 29, § 1^{er}, de la loi du 7 décembre 2016 n'est pas établi.

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

50. Le comité du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises propose à la commission des sanctions d'imposer à X et Y une interdiction temporaire d'une durée de 3 mois de procéder à tout service professionnel, sans publication de sa décision.

51. X et Y s'opposent fermement à la sanction requise par le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises.

52. La commission des sanctions impose à X et Y une réprimande.

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

En l'espèce, il n'est pas contestable que X et Y ont modifié le dossier d'audit, après l'annonce de la sélection du mandat par l'inspecteur, sans respecter la procédure prévue à cet effet par la norme ISA 230.16. Les modifications apportées ne sont pas uniquement marginales comme le soutiennent X et Y. Modifier la date faciale de documents figurant dans un dossier d'audit n'est pas un acte anodin, en particulier lorsqu'une justification ad hoc n'a pas été incluse dans le dossier d'audit au moment de la modification litigieuse.

53. La commission des sanctions tient compte dans la détermination de la sanction idoine du fait que X et Y n'ont pas d'antécédent disciplinaire, qu'aucun préjudice patrimonial à des tiers n'a été démontré

ainsi que du fait que X et Y ont coopéré avec le Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises dans le cadre de l'enquête les concernant.

54. Pour l'ensemble de ces motifs, la commission des sanctions estime que la sanction appropriée est une réprimande.

1.4.3. Publication

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

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



II. Décision

La commission des sanctions de la FSMA,

composée de Monsieur Michel Rozie, président, de Madame Martine Castin et de Madame Christine Matray, membres de la commission des sanctions,

décide après en avoir délibéré,

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



III. Composition de la commission des sanctions et signature

<p>Christine MATRAY Membre de la commission des sanctions</p>	<p>Michel ROZIE Président de la commission des sanctions</p>	<p>Martine CASTIN Membre de la commission des sanctions</p>
---	--	---