

Louvain School of Management

De la norme ISQC 1 à la norme ISQM 1 :
Impacts sur l'organisation des cabinets
d'audit

Auteurs : Van Dyk Line et Van Heuverswyn David

Promotrice : Vessié Bénédicte

Année académique 2021-2022

Master en Sciences de Gestion

Finalité Révisorat et Expertise Comptable

Résumé

Les normes internationales de qualité sont essentielles afin de certifier raisonnablement la bonne réalisation de toutes les missions par les réviseurs d'entreprises. Développées par un organisme international, elles sont obligatoires pour tous les cabinets d'audit belges mais peuvent se transposer de différentes manières selon le pays. La problématique traitée dans ce mémoire est le passage de la norme de qualité actuelle nommée ISQC 1 à la nouvelle norme de qualité nommée ISQM 1, ainsi que l'impact de ce changement en fonction des différentes tailles de cabinets d'audit de manière plus pratique. Le contexte lié à ces deux normes sera tout d'abord présenté afin d'expliquer en quoi celles-ci consistent.

Par la suite, nous pourrions nous concentrer sur l'analyse des différences visibles entre les deux normes de qualité et surtout sur le changement d'approche apporté par la nouvelle norme. Cette nouvelle approche est basée sur les risques en matière de qualité. Les cabinets devront mettre en place un système de gestion de la qualité afin d'identifier ces risques et d'y répondre.

Le point de vue international sera aussi abordé en analysant les institutions constituant le cadre normatif des réviseurs d'entreprises au niveau des 4 pays transfrontaliers à la Belgique. La méthode d'adoption des normes professionnelles et plus spécifiquement de la nouvelle norme de qualité ainsi que les formations disponibles seront des sujets abordés pour chaque pays.

Le dernier point théorique sera consacré à l'outil ISQM Manager développé par le groupe de travail de l'IRE. Nous aborderons notamment son développement, son utilité, son prix et les formations disponibles pour les cabinets d'audit intéressés.

Pour répondre à cette problématique de manière plus pratique, nous avons créé un questionnaire anonyme que nous avons transmis aux réviseurs d'entreprises francophones. 34 participants y ont répondu et une interview a pu être prévue afin de recevoir des informations supplémentaires. Au cours de ce sondage, il a été demandé aux participants de se classer en fonction de critères de taille de cabinet. Les résultats obtenus indiquent notamment que la taille du cabinet joue un rôle en ce qui concerne l'impact subi ainsi que sur la préparation face à ce changement.

Plus précisément, nous verrons, grâce à notre sondage, que le niveau de préparation des cabinets, la nécessité de changer de norme de qualité, le nombre de formations suivies, le niveau de connaissance de la nouvelle norme... sont des éléments dépendant pour la plupart de la taille des cabinets et que nous aborderons lors de cette approche pratique.

Remerciements

Nous tenons à remercier les différentes personnes ayant contribué à l'élaboration et à la rédaction de ce mémoire.

En premier lieu, nous tenons à remercier notre promotrice de mémoire, Madame Bénédicte Vessié, professeur invitée à l'UCL Mons, pour sa disponibilité, son encadrement, sa bienveillance et ses conseils avisés en matière d'audit ayant alimenté notre esprit critique et notre réflexion.

Ensuite, nous remercions Monsieur Olivier De Bonhome, membre du conseil de l'IRE et responsable du développement de l'outil ISQM Manager pour son temps et les explications très complètes qu'il nous a accordées lors d'une interview concernant le groupe de travail de l'IRE.

De plus, nous remercions pour leurs expériences, leur temps et leurs conseils, nos maîtres de stage, Messieurs Bernard Vandenborre et Julien Roger ainsi que leurs collaborateurs chez qui nous avons pu découvrir en pratique le métier de réviseur d'entreprises.

Également, l'ensemble des répondants à notre questionnaire en ligne mérite nos remerciements, particulièrement, Monsieur Damien Petit et Monsieur Gaëtan Dumortier via visioconférence, pour leurs encouragements, ainsi que le temps qu'ils nous ont accordé. Leur aide nous fut précieuse afin de mener notre analyse de données.

Enfin, nous tenions à remercier pour leur temps et leur implication, l'ensemble des personnes, trop nombreuses pour les citer, qui nous ont aidé au cours de ce mémoire grâce à des échanges constructifs ainsi que ceux ayant relu et corrigé ce mémoire.

Table des matières

Résumé	I
Remerciements	II
Liste des abréviations.....	V
Liste des graphiques ou illustrations	VII
Liste des annexes	VIII
Introduction	1
I. Contexte	3
1. Réviseur d'entreprises : créateur de confiance.....	3
2. Les organes régissant le cadre normatif	4
3. Le cadre normatif international	7
4. Conclusion.....	10
II. Présentation des normes ISQC 1 et ISQM 1	11
1. La norme ISQC 1	11
2. La norme ISQM 1	13
3. Conclusion.....	17
III. Comparaison des normes ISQC 1 et ISQM 1	18
1. Introduction	18
2. Objectif.....	20
3. Définitions	20
4. Exigences / diligences requises	21
5. Conclusion.....	47
IV. ISQM 1 au niveau international.....	48
1. Belgique	48
2. France	49
3. Luxembourg	51
4. Les pays-bas	52
5. Allemagne	53
6. Conclusion.....	55

V. ISQM manager	56
1. Développement de l’outil ISQM manager	56
2. Organisation du groupe de travail	58
3. Test en cabinet d’audit	58
4. Formations.....	59
5. Prix	59
6. Conclusion.....	60
VI. Approche pratique.....	61
1. Introduction	61
2. Collecte de données par sondage	63
3. Collecte de données par interview	88
4. Résultats de l’approche pratique	90
5. Conclusion.....	97
VII. Limites.....	98
1. Limites liées a la partie theorique	98
2. Limites liées à l’approche pratique	98
VIII. Conclusion	100
IX. Bibliographie	102
1. Codes, lois et normes	102
2. Cours	104
3. Manuels	104
4. Sites internet.....	104

Liste des abréviations

ACB : Adviescollege voor Beroepsreglementering (ou « le Conseil consultatif pour la réglementation professionnelle »)

CBCR : Comité Belge Consultatif des Réviseurs d'entreprises CE : Conseil d'entreprise

CNCC : Compagnie nationale des commissaires aux comptes (France)

CSA : Code des Sociétés et des Associations

CSSF : Commission de Surveillance du Secteur Financier

H3C : Haut Conseil du commissariat aux comptes (France)

HFA : Hauptfachausschuss (ou « Comité technique principal »)

IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board

IAESB : International Accounting Education Standards Board

ICCI : Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises

IDW : Institut der Wirtschaftsprüfer (Allemagne)

IESBA : International Ethics Standards Board for Accountants

IFAC : International Federation of Accountants

IFRS : International Financial Reporting Standards

IPSASB : International Public Sector Accounting Standards Board

IRE : Institut des Réviseurs d'Entreprises

ISA : International Standard on Auditing

ISAE : International Standard on Assurance Engagement

ISQC : International Standard on Quality Control

ISQM : International Standard on Quality Management

ISRE : International Standard on Review Engagement

ISRS : International Standard on Related Services

NBA: Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants

NIVRA : Nederlands Instituut van Registeraccountants

NOvAA : Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten

WPK : Wirtschaftsprüferkammer (ou « la Chambre des Réviseurs d'Entreprises)

Liste des graphiques ou illustrations

I. Contexte	3
1. Cadre normatif.....	15
VI. Approche pratique.....	61
2. Nombre de répondants et composition des cabinets	65
3. Préparation du cabinet au changement de norme de qualité	66
4. Préparation a venir	67
5. Nécessité de changer de norme (par taille de cabinet)	68
6. Nécessité de changer de norme (par avis)	69
7. Avis négatifs.....	70
8. Avis positifs.....	71
9. Nombre de formations sur la norme ISQM 1.....	72
10. Relation entre le nombre de formations et la connaissance de la norme	73
11. Relation entre le non-suivi de formation et la connaissance de la norme	74
12. Relation entre le nombre de formations et la connaissance de la norme (rectifié)	75
13. Relation entre les recherches complémentaires et la connaissance de la norme....	76
14. Nombre suffisant de formations.....	77
15. Qualité de formation.....	78
16. Connaissance de la nouvelle norme	79
17. Connaissance de la date d'entrée en vigueur	80
18. Impacts généraux sur les cabinets d'audit.....	81
19. Impacts financiers sur les cabinets d'audit.....	82
20. Connaissance d'un outil	83
21. Types d'outils existant	84
22. Origine de la connaissance de l'outil	85
23. Intérêt pour l'utilisation de ISQM manager	86
24. Remarques obtenues.....	87

Liste des annexes

Annexe 1 : Sondage	2
Annexe 2 : Résultats du sondage.....	9
1. COLONNES B – H.....	9
2. COLONNES I - O	14
3. COLONNES P-V	19
4. COLONNES W-AA.....	24
Annexe 3 : Interviews.....	29
1. INTERVIEW DE MONSIEUR DAMIEN PETIT ET MONSIEUR GAËTAN DUMORTIER	29
2. INTERVIEW DE MONSIEUR OLIVIER DE BONHOMME	35

Introduction

L'objectif principal de ce mémoire est d'analyser l'impact du changement de norme de qualité sur les différents cabinets d'audit notamment à l'aide d'un questionnaire en ligne. Pour cela, nous allons commencer par replacer les normes de qualité dans leur contexte. Cette partie consistera en une explication des différentes institutions intervenant au niveau du cadre normatif belge telles que l'IFAC, L'IAASB, l'IRE, l'ICCI... À la suite de cela, nous expliquerons en quoi consistent les normes ISA, ISRE, ISAE et ISRS. Celles-ci sont à mettre en lien avec l'application de la norme de qualité en vigueur au sein des cabinets d'audit durant la réalisation de leurs missions.

À la suite de cette présentation globale, nous présenterons plus en profondeur, les deux normes de qualité ISQC 1 et ISQM 1 ainsi que leurs composantes distinctes. Ces informations nous permettront d'établir une comparaison de ces deux normes de qualité selon leurs objectifs, leurs définitions et leurs exigences. Nous observerons que la norme de qualité ISQC 1 est basée sur un système de contrôle de la qualité là où la norme ISQM 1 se base sur un système de gestion de la qualité poussant à évaluer les risques encourus sur la qualité par le cabinet et surtout à y apporter une réponse.

De plus, après avoir abordé les similitudes et les différences de chacune de ces normes de qualité, nous nous ouvrirons à une vision de la norme ISQM 1 au niveau international. En effet, nous avons décidé de sélectionner les quatre pays transfrontaliers à la Belgique, soit la France, le Luxembourg, les Pays-Bas et l'Allemagne. Nous analyserons les différentes institutions et le système de transposition des normes de qualité propres à chacun. Par la suite, nous nous pencherons sur les diverses formations existant à ce sujet au niveau de chaque pays.

Pour continuer, nous aborderons l'outil développé par l'IRE nommé « ISQM Manager ». La majorité des informations récoltées à propos de ce sujet proviennent d'une interview réalisée avec Monsieur Olivier De Bonhome chargé de son développement avec la collaboration d'un groupe de travail de l'IRE. Ce dernier réunit plusieurs réviseurs d'entreprises provenant de différents types de cabinets d'audit partout en Belgique. Ces informations nous aideront aussi à comparer les données récoltées lors de notre sondage.

Nous procéderons enfin à l'élaboration de notre approche pratique. Pour ce faire, nous commencerons par établir le contexte de notre sondage ainsi que des diverses hypothèses nous semblant pertinentes à vérifier. Ensuite, nous analyserons les données collectées grâce aux questions posées lors de ce sondage ainsi que l'interview réalisée de deux réviseurs d'entreprises sur le sujet. Enfin, nous effectuerons la comparaison de ces données avec les hypothèses émises dès le départ afin de vérifier si celles-ci sont confirmées ou infirmées.

Pour conclure, nous aborderons les diverses limites rencontrées lors de la réalisation de ce mémoire et, finalement, les éléments clés à retenir venant aussi bien de l'approche théorique que pratique.

I. Contexte

Bien que ce mémoire porte sur un aspect précis de la profession de réviseur d'entreprises, il est important de partir sur des bases clarifiées. Pour ce faire, nous débuterons ce mémoire par de brèves explications du métier de réviseur d'entreprises et des organisations gérant la profession à travers différentes normes, lois, recommandations...

1. Réviseur d'entreprises : créateur de confiance

En Belgique, l'énoncé « réviseur d'entreprises » est le terme juridique utilisé pour désigner l'auditeur ou le contrôleur légal des comptes, qui sont le plus souvent utilisés au niveau international. L'organisation ainsi que les missions de la profession sont définies dans la loi du 7 décembre 2016 portant sur l'organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises (Institut des réviseurs d'entreprises, 2022).

Le réviseur d'entreprises sert avant tout l'intérêt général en améliorant la qualité des données financières disponibles pour les utilisateurs. Ainsi, la confiance est l'élément clé de la profession et pour cela, les missions révisorales sont soumises aux principes de base d'indépendance et de déontologie (Institut des réviseurs d'entreprises, 2022).

Les entreprises sont dans l'obligation de nommer un réviseur d'entreprises afin d'attester de la justesse de leurs comptes lorsqu'elles dépassent au moins 2 des critères suivants pendant une période de 2 exercices consécutifs (Code des Sociétés et des Associations, art. 1:24, 3:72) :

- Un nombre de travailleurs $\geq$ à 50 équivalents temps pleins ;
- Un chiffre d'affaires $\geq$ à 9.000.000 d'euros ;
- Un total bilan $\geq$ à 4.500.000 d'euros.

Cela est une règle générale, mais d'autres cas existent comme la nomination d'un réviseur d'entreprises pour les entités ayant un conseil d'entreprise¹ ou les entités publiques. Des exceptions existent aussi, mais nous vous invitons à consulter à cet égard le Code des Sociétés et des Associations.

¹ Conseil d'entreprise (CE) : Le CE est obligatoire pour une entreprise possédant en moyenne plus de 100 ETP. C'est un organe paritaire au sein duquel l'employeur informe et consulte les représentants des travailleurs. Ces représentants sont élus pour une période de 4 ans (SPF Emploi, Travail et Concertation sociale, 2022).

Dans le cadre de ces missions légales permanentes, le réviseur sera lié aux entités par un mandat de commissaire. Bien sûr, les entités peuvent aussi faire appel à un réviseur d'entreprises pour une mission d'audit légal des comptes sans obligation directe (Institut des réviseurs d'entreprises, 2022, *Notre mission : créateur de confiance*).

D'autres missions légales sont attribuées aux réviseurs d'entreprises, missions qui seront qualifiées d'occasionnelles. Cette catégorie contient par exemple les apports en nature, les fusions ou scissions, les transformations... Peu importe la mission qui lui sera attribuée, le réviseur devra confirmer la bonne tenue des informations financières selon le référentiel applicable. De plus, lorsqu'il s'agira de comptes annuels, il devra notamment attester que ceux-ci reflètent l'image fidèle de la situation de l'entité (patrimoine, résultat de l'exercice...) (Institut des réviseurs d'entreprises, 2022, *Notre mission : créateur de confiance*).

Finalement, il reste les autres missions qui se déroulent sur une base volontaire et purement contractuelle. Le professionnel devra cependant veiller à toujours rester indépendant vis-à-vis de la société. Ces missions peuvent consister en une évaluation, une opinion sur des états financiers intermédiaires, des expertises judiciaires, des conseils en matière d'organisation administrative et comptable... Ci-après dans ce travail, nous verrons les différentes normes auxquelles doivent se conformer les réviseurs d'entreprises en fonction de leur mission (Institut des réviseurs d'entreprises, 2022, *Notre mission : créateur de confiance*).

2. Les organes régissant le cadre normatif

L'objectif étant de créer une relation de confiance avec toute personne concernée, le réviseur d'entreprises se doit de suivre un cadre normatif. En Belgique, celui-ci se met en place à travers plusieurs organisations nationales et internationales.

2.1. International Federation of Accountants (IFAC)

L'IFAC est une organisation internationale servant l'intérêt public en renforçant la pertinence, la réputation et la valeur de la profession comptable au plan mondiale. Elle compte 180 membres et organisations associées à travers 135 pays et juridictions. Cela représente plus de trois millions de professionnels dans le milieu de la comptabilité en général (International Federation of Accountants, 2022).

Son objectif consiste à produire des normes mondiales pour l'audit et l'assurance, l'éthique professionnelle, l'information financière du secteur public ainsi que les aptitudes et compétences professionnelles. Cette normalisation soutient l'économie mondiale et les marchés financiers par le biais de ses organismes indépendants : IAASB, IAESB, IESBA et IPSASB (International Federation of Accountants, 2022).

2.2. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

L'IAASB est l'organe de l'IFAC s'occupant d'établir des normes internationales, entre autres pour l'audit, le contrôle qualité et les autres assurances. Cet organisme nous intéressera particulièrement dans ce mémoire. En effet, il émet les normes internationales que nous verrons dans le prochain point concernant le cadre normatif international comprenant également les normes ISQC 1 et ISQM 1 (International Auditing and Assurance Standards Board, 2022).

L'IAASB suit une procédure officielle et rigoureuse dans l'élaboration de ses prises de position. L'élaboration des normes internationales ISA, ISRE, ISAE et ISRS (point I.3) est obtenue auprès d'un large éventail de parties prenantes, notamment le groupe consultatif national de normalisation de l'audit de l'IAASB, les organismes membres de l'IFAC et leurs membres, les organismes de réglementation et de surveillance, les cabinets, les agences gouvernementales, les investisseurs, les préparateurs et le grand public. Les prises de position proposées sont affichées sur le site Web de l'organisme et toute personne concernée peut émettre des commentaires qui seront analysés et pris en compte au besoin (International Auditing and Assurance Standards Board, 2022).

2.3. Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE)

L'IRE, l'un des 63 membres fondateurs de l'IFAC, est une organisation professionnelle qui a été créée par la loi du 22 juillet 1953 portant sur la création d'un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises. Il a pour objectif d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir la fonction de réviseur d'entreprises avec toutes les garanties requises du point de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle, ainsi que de veiller à une exécution correcte des missions confiées à ses membres (art. 64 de la loi du 7 décembre 2016 *portant sur l'organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises*). Tous les réviseurs d'entreprises sont membres de droit de l'IRE (Institut des Réviseurs d'Entreprises, 2022).

Le conseil de l'IRE, avec l'accord du ministre ayant l'économie dans ses attributions et le Conseil supérieur des Professions économiques, peut intégrer les normes internationales d'audit dans le cadre normatif belge. La norme de qualité ISQC 1 par exemple, est émise par l'IAASB, organe indépendant de l'IFAC, et est reprise par l'IRE qui adapte ce genre de normes au cadre normatif belge avec l'accord des parties citées ci-dessus. Ainsi, la norme ISQM 1 relative à la gestion de la qualité normalement d'application à partir de mi-décembre 2022 à l'international, sera également reprise par l'IRE au niveau du cadre normatif belge. La date d'entrée en vigueur pourrait encore évoluer au cours de l'année 2022 (Institut des Réviseurs d'Entreprises, 2022).

[Centre d'Information du Révisorat d'Entreprises \(ICCI\)](#)

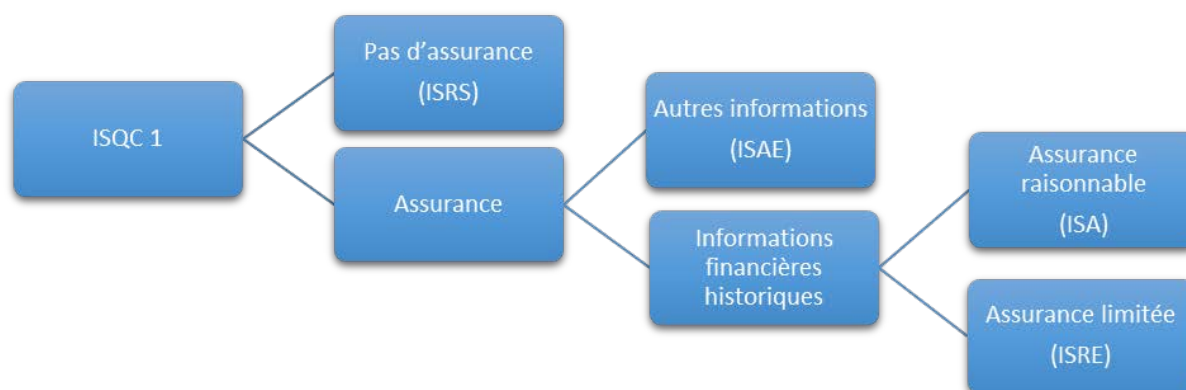
Il nous semble pertinent de présenter l'ICCI qui est une fondation née du helpdesk de l'IRE. Ce centre d'information a pour objectif d'apporter une aide concrète aux réviseurs d'entreprises se trouvant dans des situations problématiques.

Le Conseil de l'IRE a pris la décision d'héberger cette fondation dans une structure juridique séparée de celle de l'IRE afin de marquer la différence entre les activités de l'un et l'autre. En effet, les réponses et avis de la fondation face à certaines situations ne peuvent être pris comme étant le point de vue officiel de l'IRE. Il n'en reste pas moins que cette fondation apporte un grand nombre d'informations au secteur de l'audit notamment via les avis et manuels sur divers sujets dont l'un nous intéresse particulièrement : le « Manuel relatif au système interne de contrôle qualité (norme ISQC 1 et loi du 7 décembre 2016) » (ICCI, 2022, *Historique de la fondation*).

3. Le cadre normatif international

Ce cadre normatif dépend de deux critères principaux (repris ci-dessous sous forme de schéma) qui sont « l'assurance » (raisonnable, limitée ou inexistante) et « l'information contrôlée » (financières historiques ou autres informations).

Graphique n°1 – Cadre normatif (Vessié, communication personnelle, 6 décembre 2021)



La norme ISQC 1, bientôt remplacée par la norme ISQM 1 à la fin de l'année 2022, chapeaute l'ensemble du cadre normatif. En effet, afin d'avoir la qualité de réviseur d'entreprises, l'une des conditions est de « *disposer d'une organisation qui permet de respecter la présente loi et ses arrêtés d'exécution* » (art. 5 de la loi du 7 décembre 2016 portant sur l'organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises). Cette condition est remplie si la norme ISQC 1 est respectée (Vessié, communication personnelle, 6 décembre 2021).

Lorsque c'est le cas, elle assure raisonnablement la bonne qualité de toutes les missions pouvant être réalisées par les réviseurs d'entreprises, selon les différentes normes applicables. Il en sera de même par la suite lorsque la norme de qualité ISQM 1 viendra remplacer la norme ISQC 1 (Vessié, communication personnelle, 6 décembre 2021).

Dès la « *Préface aux normes internationales de contrôle qualité, d'audit, de missions d'assurance et de services connexes* », l'IFAC indique que la norme ISQC 1 s'applique à toutes les missions se référant aux normes de missions de l'IAASB, soit les normes ISA, ISRE, ISAE et ISRS que nous détaillerons ci-dessous. Ainsi, ces normes sont fondées sur l'hypothèse que les cabinets suivent la norme ISQC 1 ou d'autres exigences nationales au moins aussi contraignantes (Préface aux normes internationales de contrôle qualité, d'audit, de missions d'assurance et de services connexes, §14-15).

3.1. International Standard on Auditing (ISA)

Les normes ISA sont d'application pour des missions consistant à donner une assurance raisonnable sur des informations financières historiques. Elles sont donc la base du cadre normatif en ce qui concerne l'audit des comptes par un commissaire (réviseur d'entreprises nommé dans le cadre de cette mission). En effet, tout comme les comptes annuels se doivent de respecter un référentiel comptable, un audit se doit de respecter les normes ISA en vigueur. En Belgique, elles sont applicables sur base de la norme du 10 novembre 2009 relative à cette application et au contrôle d'états financiers relatifs aux exercices comptables clôturés à partir du 15 décembre 2014 (Institut des Réviseurs d'Entreprises, 2022).

La norme ISA 200 « *Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit* » décrit le contexte et les objectifs d'un audit ainsi que la manière de le mener à bien. Elle présente donc les règles éthiques auxquelles les auditeurs doivent se conformer et qu'elle détaille plus loin comme étant, notamment, la norme ISQC 1 ou d'autres règles nationales au moins aussi contraignantes traitant de l'obligation des cabinets de définir et de maintenir un système de contrôle qualité des missions d'audit (*Norme ISA 200, §14-19*).

La norme la plus pertinente dans le cadre notre travail est la norme ISA 220 « *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers* » qui est fondée sur l'hypothèse que les cabinets sont soumis à la norme ISQC 1 ou à d'autres exigences au moins aussi contraignantes. En effet, elle reprend les grandes lignes de la norme de qualité. Néanmoins, cette norme a été révisée en décembre 2020 (date de la prise de position définitive) pour devenir « *Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers* » et refléter la nouveauté de la norme ISQM 1 que nous aborderons plus en avant dans ce mémoire (*Norme ISA 220, §2 ; Norme ISA 220 (révisée)*).

3.2. International Standard on Review Engagement (ISRE)

L'auditeur dont la mission est de réaliser un examen limité des informations financières intermédiaires se doit d'effectuer cet examen selon la norme ISRE 2410. En effet, les informations financières intermédiaires dont il est question, telles qu'un jeu complet ou un jeu condensé d'états financiers pour une période plus courte que l'exercice comptable de l'entité, doivent aussi être conformes à un référentiel comptable (Institut des Réviseurs d'Entreprises, 2022).

La norme du 10 novembre 2009 rendant notamment applicables les normes ISA en Belgique a aussi rendu applicable la norme ISRE 2410 en Belgique (Institut des Réviseurs d'Entreprises, 2022).

3.3. International Standard on Assurance Engagement (ISAE)

La norme ISAE 3000 (révisée) traite des missions d'assurance autres que les audits et examens limités d'informations financières (étant déjà traités par les normes ISA et ISRE). Plus spécifiquement, la norme ISAE 3400 traite de l'examen d'informations financières, mais prévisionnelles (Institut des Réviseurs d'Entreprises, 2022).

En Belgique, le projet de norme relatif à l'application des normes ISAE 3000 (révisée) et 3400 a été soumis à une consultation publique jusqu'au 1^{er} mars 2022. Un tel projet, incluant aussi les normes ISRS (point I.3.4) avait été soumis à consultation publique jusqu'au 31 octobre 2019 avant d'être abandonné, fin 2019, en raison des commentaires reçus (Institut des Réviseurs d'Entreprises, 2022).

3.4. International Standard on Related Services (ISRS)

La norme ISRS 4400 traite des missions des « *procédures convenues relatives aux informations financières* » visant, pour l'auditeur, à mettre en place des méthodes de nature d'audit afin de communiquer les constatations de fait (Institut des Réviseurs d'Entreprises, 2022).

Au sujet de la norme ISRS 4410 (révisée), elle aborde les « *missions de compilation* » visant à appliquer des compétences comptables et de rapportage financier pour établir et présenter des informations financières conformément à un référentiel comptable (Institut des Réviseurs d'Entreprises, 2022).

Aucune de ces normes n'est d'application en Belgique et aucune procédure d'approbation (via consultation publique) n'est en cours à ce propos depuis l'échec de la précédente en fin d'année 2019. Il est tout de même préférable de s'y référer afin d'avoir une base commune pour ces missions, même sans obligation légale (Institut des Réviseurs d'Entreprises, 2022).

4. Conclusion

La profession de réviseur d'entreprises a pour objectif principal de servir l'intérêt général. En effet, en respectant des principes d'indépendance et de déontologie, ils créent une relation de confiance en vue d'apporter une assurance sur la fiabilité de diverses informations financières ou non au sein des entreprises.

Ces entreprises sont, selon leur situation, dans l'obligation de faire appel à un réviseur qui sera alors lié à cette dernière par un mandat de commissaire. Cependant, les réviseurs peuvent également être appelés sur base volontaires.

La relation de confiance établie entre l'entreprise et le réviseur dépend d'un cadre normatif que ce dernier doit obligatoirement respecter. Différents organismes régissent ce cadre normatifs comme l'IFAC et l'IAASB au niveau international et l'IRE au regard de la Belgique.

Le cadre normatif international régissant la fonction de réviseur d'entreprises se composent notamment de quatre jeux de normes (ISA, ISRE, ISAE et ISRS). Chaque ensemble de normes est à utiliser dans des situations précises, par exemple, les normes ISA seront utilisées afin d'auditer les comptes annuels des entreprises.

La norme internationale de qualité ISQC 1, bientôt remplacée par la norme ISQM 1, telle qu'établie par l'IAASB se doit d'être respectée afin de fournir une assurance qualité suffisante des missions du réviseur d'entreprises.

II. Présentation des normes ISQC 1 et ISQM 1

Dans cette partie, nous présenterons brièvement le contenu des normes ISQC 1 et ISQM 1, notamment via leurs différentes composantes. Nous pourrions déjà remarquer les différences et points communs présents entre les deux normes, sujet que nous aborderons de manière plus approfondie dans le point suivant de ce travail (III. Comparaison des normes ISQC 1 et ISQM 1) traitant justement de cette comparaison.

1. La norme ISQC 1

La norme ISQC 1 est une norme de contrôle qualité qui est entrée en vigueur le 15 décembre 2009 (*ISQC 1*, §10).

Pour rendre l'application de la présente norme plus aisée pour les réviseurs d'entreprises, des check-lists ont été élaborées par l'ICCI afin que ceux-ci puissent vérifier que chacun des points repris par la norme a bel et bien été mis en place au sein de chaque cabinet. L'ICCI a publié un manuel tenu à jour en ce qui concerne le système interne de contrôle qualité suivant la norme ISQC 1 et la loi du 7 décembre 2016. Celui-ci comporte une revue complète de la norme de qualité ISQC 1 ainsi que les check-lists en question (Bollen & al, 2020).

Cette norme ISQC 1 se compose de plusieurs parties que nous pouvons appeler composantes et que nous décrivons ci-dessous de manière générale.

1.1. Responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité au sein du cabinet

Le cabinet se doit de définir des politiques (conçues pour atteindre l'objectif) et des procédures (nécessaires pour mettre les politiques en application et surveiller qu'elles sont bien respectées). L'objectif est de promouvoir une culture interne fondée sur le fait que la qualité est un élément essentiel de la réalisation des missions. Cela requiert que les associés, qui sont administrateurs et font partie de l'organe de gestion, assument la responsabilité ultime du système interne de contrôle qualité du cabinet (*ISQC 1*, §18-19).

1.2. Règles d'éthique pertinentes

Il faut que les politiques et procédures fournissent l'assurance raisonnable que le cabinet et son personnel (les associés et collaborateurs professionnels du cabinet) se conforment aux règles d'éthique pertinentes. L'objectif est donc de travailler dans le respect de toutes les dispositions normatives, légales et réglementaires applicables au cabinet, aux réviseurs et les missions qui leur sont confiées (*ISQC 1*, §20-25).

1.3. Acceptation et maintien de relations clients et de missions particulières

La décision d'accepter ou de conserver des clients passe par des politiques et procédures au sein du cabinet afin d'avoir l'assurance raisonnable qu'il n'acceptera ou ne conservera des relations clients ou de missions que si les conditions ci-après sont remplies (*ISQC 1*, §26-28) :

1. Il a la compétence et les aptitudes pour mener la mission, y compris le temps et les ressources nécessaires pour la réaliser ;
2. Il peut se conformer aux règles d'éthique pertinentes ; et
3. Il a pris en considération l'intégrité du client, et n'a pas connaissance d'informations qui le conduiraient à conclure à un manque d'intégrité de sa part.

1.4. Ressources humaines

La norme traite des politiques et procédures permettant d'affecter un partenaire responsable d'une mission avec un personnel adéquat. Cela signifie que tout le monde a les compétences, aptitudes et connaissances des règles éthiques à respecter suffisantes pour mener à bien la mission de manière qualitative. En vue d'atteindre cet objectif, la communication se doit d'être fluide et d'arriver au moment opportun pour organiser au mieux les missions (*ISQC 1*, §29-31).

1.5. Réalisation de la mission

Le cabinet de révision se doit de définir des politiques et procédures afin de fournir une assurance raisonnable que les missions sont réalisées dans le respect des normes professionnelles et exigences légales et réglementaires applicables. Les associés se doivent aussi d'émettre des rapports appropriés aux circonstances. De plus, les travaux réalisés par des membres moins expérimentés sont revus par des membres plus expérimentés pour en garantir la qualité (*ISQC 1*, §32-47).

1.6. Surveillance

La norme indique que les cabinets doivent avoir l'assurance raisonnable que les politiques et procédures mises en place pour le système de contrôle qualité sont pertinentes, adéquates, et fonctionnent efficacement (*ISQC 1*, §48-56).

1.7. Documentation du système de contrôle qualité

Ce point concerne la réalisation finale des dossiers de travail en lien direct avec la mission. Les équipes doivent compléter en temps voulu la mise en forme de ces dossiers après la finalisation des rapports relatifs à la mission en question. Les politiques et procédures mises en place doivent permettre la confidentialité, l'archivage sécurisé, l'intégrité, l'accessibilité et la facilité de recherche de la documentation de mission. Finalement toute cette documentation se doit d'être conservée aussi longtemps que les exigences légales ou réglementaires l'exigent (*ISQC 1*, §57-59).

2. La norme ISQM 1

La norme ISQM 1 est voulue comme une évolution et une amélioration de la norme ISQC 1. En effet, elle propose un **système de gestion** de la qualité au sein des cabinets d'audit et non plus un **contrôle** de celle-ci (International Federation of Accountants, 2020, *Coup d'œil sur la norme ISQM 1*).

La date d'entrée en vigueur en Belgique est normalement prévue le 15 décembre 2022 tel que prévu par l'IAASB (il est toujours possible que cette date varie durant l'année) (*ISQM 1*, §13).

Comme énoncé précédemment, l'approche fondée sur les risques est incorporée dans les exigences de la présente norme ISQM 1 par (*ISQM 1*, §8) :

- L'établissement d'objectifs en matière de qualité. Ceux-ci sont fixés par le cabinet et concernent les composantes du système de gestion de la qualité. Le cabinet doit établir, en plus des objectifs en matière de qualité qui sont exigés par la présente norme ISQM, ceux qu'il juge nécessaires à l'atteinte des objectifs du système de gestion de la qualité ;
- L'identification et l'évaluation des risques susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs en matière de qualité (appelés « risques liés à la qualité » dans la présente norme ISQM 1). Le cabinet est tenu d'identifier et d'évaluer les risques liés à la qualité afin de disposer d'une base pour la conception et la mise en œuvre de réponses ;
- La conception et la mise en œuvre de réponses aux risques liés à la qualité. La nature, le calendrier et l'étendue des réponses du cabinet sont fonction des raisons qui sous-tendent les évaluations des risques liés à la qualité.

De plus, il est important de mentionner que la revue de la qualité d'une mission n'est pas abordée directement dans la norme ISQM 1. En effet, il existe une extension de cette norme qui est la norme ISQM 2, d'application au même moment que la norme ISQM 1. Cette norme aborde uniquement le sujet de la revue de la qualité ainsi que les responsabilités des personnes concernées lors de la réalisation de cette revue et de sa documentation. Cette norme ISQM 2 repose sur le postulat que l'ensemble des cabinets de réviseurs d'entreprises suivent les exigences instaurées par la norme ISQM 1. Nous aurons l'occasion d'aborder cette norme ISQM 2 plus spécifiquement dans le point III.4.9 « Revue de la qualité des missions » dans ce travail (ISQM 2, §1-3).

Les 8 éléments suivants sont les composantes sur lesquelles la norme ISQM 1 fonde son système de gestion de la qualité et le fait fonctionner de manière continue.

2.1. Processus d'évaluation des risques du cabinet

Comme nous l'avons déjà abordé ci-dessus, l'évaluation des risques est ce qui différencie principalement la norme ISQM 1 de la norme ISQC 1.

Le cabinet doit procéder à une prise de connaissance de l'entreprise contrôlée en ce qui concerne les événements passés, les actions entamées, les inactions face à une circonstance spécifique... Cela a pour but de comprendre dans quelle situation l'entreprise se trouve et ce qui pourrait potentiellement nuire à son honnêteté envers l'auditeur. L'ensemble de ces éléments peut représenter des risques inhérents² que le réviseur d'entreprises doit contrôler afin de poursuivre une mission qui remplit tous les objectifs fixés par le cabinet en matière de qualité. L'auditeur doit également, lorsqu'il repère un risque spécifique, mettre en place des réponses à ce risque liées à la qualité. La norme ISQM 1 propose notamment des réponses, mais elles ne sont pas exhaustives (International Federation of Accountants, 2020, *Coup d'œil sur la norme ISQM 1* ; ISQM 1, §23-27, §42).

² Un risque inhérent : Possibilité qu'une assertion portant sur un flux d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans les états financiers, comporte une anomalie qui pourrait être significative, individuellement ou cumulée avec d'autres, avant la prise en compte des contrôles y afférent (Institut des Réviseurs d'Entreprise. (2017). *Norme Internationale d'Audit ISA 200* § 13 (n)).

2.2. La gouvernance et le leadership

Cette première composante est fortement renforcée dans la norme ISQM 1 par rapport à la norme ISQC 1. Elle permet de traduire l'engagement du cabinet d'audit grâce à une culture d'entreprise qui prône l'intérêt du cabinet. Celui-ci est principalement de servir l'intérêt public en réalisant des missions de haute qualité. Par conséquent, cet engagement accorde une grande importance à l'établissement de ses décisions stratégiques, financières et d'exploitation. De plus, le renforcement du leadership passe par l'évaluation de différents critères de qualification des dirigeants afin de percevoir leur performance et le respect de leurs responsabilités (International Federation of Accountants, 2020, *Coup d'œil sur la norme ISQM 1 ; ISQM 1*, §28).

2.3. Règles de déontologie pertinentes

Les principales sources des règles de déontologie se trouvent dans le code des sociétés et associations, la Loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises et les normes ISA et ISQC 1 (*ISQM 1*, §29).

Les principes fondamentaux que chaque réviseur d'entreprises doit respecter sont l'intégrité, l'objectivité, la compétence professionnelle, la diligence, la confidentialité et le comportement professionnel (*ISQM 1*, §A62).

2.4. Acceptation et maintien

Le processus d'acceptation des clients est spécifique, car le cabinet doit évaluer s'il peut ou non accepter un nouveau client ou maintenir sa relation avec un client connu sur base de plusieurs critères. Il doit aussi juger si la situation d'un client est propice à entamer une mission de qualité répondant aux objectifs de qualité, tout en ne pouvant pas accepter une mission uniquement pour une raison financière (*ISQM 1*, §30).

2.5. Réalisation des missions

Lors de la réalisation de missions d'audit, le cabinet doit se fixer des objectifs en matière de qualité concernant les membres de son équipe, les travaux à effectuer, les litiges, les divergences d'opinions et la documentation (*ISQM 1*, §31).

2.6. Ressources

Il existe plusieurs ressources qui peuvent être de 3 natures différentes pour la bonne réalisation des missions (*ISQM 1*, §32) :

- Humaines : Il faut que le personnel soit suffisant pour effectuer la mission dans le temps imparti. Le responsable de la mission doit s'assurer qu'il n'y a aucun conflit d'intérêts entre l'entreprise contrôlée et son personnel ;
- Technologiques : Le cabinet peut posséder plusieurs logiciels afin de l'aider à repérer les anomalies lors de son contrôle (Exemple : Data-Analytics³) ;
- Intellectuelles : Il faut que le personnel soit, au-delà d'être suffisant, compétent et qualifié pour effectuer correctement la mission.

Le cabinet doit mettre en place suffisamment de ressources afin d'assurer le bon déroulement de la mission (International Federation of Accountants, 2020, *Coup d'œil sur la norme ISQM 1*).

2.7. Informations et communication

Lors d'un audit, la communication est primordiale au sein d'une équipe. Il faut que la politique et la stratégie de contrôle soient claires pour l'ensemble des membres afin d'évoluer correctement. C'est pourquoi il est conseillé de mettre en place un système d'information basé sur une culture d'entreprise prônant l'échange des informations au sein du cabinet. La communication autour des risques inhérents est importante lors de la séparation des tâches entre plusieurs membres de l'équipe afin que chaque auditeur ait conscience des impacts possibles de ces risques sur les comptes qu'il audite (International Federation of Accountants, 2020, *Coup d'œil sur la norme ISQM 1 ; ISQM 1*, §33).

2.8. Processus de suivi et de prise de mesures correctives

Les activités de suivi reprennent l'ensemble des actions que le cabinet a mené ainsi qu'un calendrier de l'étendue de ses activités servant à suivre l'évolution du système de gestion et déceler les possibles déficiences au sein du cabinet (International Federation of Accountants, 2020, *Coup d'œil sur la norme ISQM 1 ; ISQM 1*, §35-47).

³ Le Data Analytics est une science en pleine extension qui consiste à analyser des données brutes récoltées grâce à un programme informatique en vue d'en tirer des conclusions. Dans le cas d'un audit, il peut par exemple isoler des documents comportant une anomalie afin que l'auditeur puisse en examiner la cause (Institut des réviseurs d'entreprises, s. d.)

Les mesures correctives se basent sur l'évaluation des causes des déficiences pour en définir le degré de gravité. Le but ultime pour le cabinet est de pouvoir proposer des mesures correctives efficaces pour toutes les déficiences décelées (International Federation of Accountants, 2020, *Coup d'œil sur la norme ISQM 1 ; ISQM 1*, §35-47).

3. Conclusion

La norme de qualité ISQC 1, mise en œuvre depuis le 15 décembre 2009 est en cours d'évolution. Le but de la nouvelle norme de qualité est de ne plus limiter les cabinets d'audit, uniquement à un contrôle de la qualité, mais plutôt à un système de gestion de celle-ci. La norme de qualité ISQM 1, qui est une amélioration de la norme de qualité ISQC 1 et qui sera d'application à partir du 15 décembre 2022, a pour but de se baser sur une réponse pertinente aux risques auxquels le cabinet peut faire face dans certaines situations.

En effet, la norme ISQC 1 a été traduite sur base de check-lists par l'ICCI afin de rendre son utilisation plus aisée pour les réviseurs. Cependant, ce format assez rigide ne s'applique pas parfaitement à certaines situations peu communes que peuvent rencontrer les cabinets d'audit. Ce ne sera pas le cas de la norme de qualité ISQM 1 car celle-ci s'adapte aux risques rencontrés par les cabinets d'audit.

En ce qui concerne leurs composantes, les deux normes de qualités semblent en posséder plusieurs se rejoignant. Nous observerons leurs points communs et leurs différences dans le point III concernant la « Comparaison des normes ISQC 1 et ISQM 1 ».

III. Comparaison des normes ISQC 1 et ISQM 1

Cette section sera consacrée à la comparaison des deux normes de qualité que sont la norme ISQC 1 et la norme ISQM 1. Nous analyserons surtout les exigences de ces normes tout en tenant compte des modalités d'application au besoin et en y faisant référence le cas échéant.

1. Introduction

1.1. Champ d'application

Les deux normes traitent du système de contrôle/gestion de la qualité qu'un cabinet se doit de concevoir, mettre en place et faire fonctionner s'il réalise des missions d'audit, d'examens limités d'états financiers ou d'autres missions d'assurance et de services connexes. Ces normes sont à lire conjointement avec les règles d'éthique et de déontologies pertinentes (*ISQC 1*, §1-4 ; *ISQM 1*, §1, 4-5).

En ce qui concerne la revue de contrôle qualité en revanche, ce sujet est directement abordé au niveau de la norme ISQC 1 contrairement à la norme ISQM 1. En effet, cette dernière renvoie à la norme ISQM 2 qui traite entièrement de cette revue de la qualité. On voit que le terme de « contrôle » n'est plus visible au niveau des normes ISQM, mais l'objectif reste identique étant de s'assurer de la qualité des missions effectuées. Cette norme entrera, théoriquement, en vigueur au même moment que la norme ISQM 1 et nous en parlerons plus en détail lors du point III.4.9 « Revue de la qualité des missions » (*ISQM 1*, §2-3).

1.2. Système de gestion de la qualité du cabinet

Ce point est présent uniquement dans la norme ISQM 1 puisqu'il n'est pas question de système de contrôle de la qualité comme dans la norme ISQC 1, mais bien de gestion de celle-ci. Il résume les grandes lignes de ce système selon ses 8 composantes et selon l'approche par les risques que doit adopter le cabinet ainsi que les fondements de cette approche que nous avons vus précédemment (*ISQM 1*, §6-8).

Les personnes ayant la responsabilité ultime de ce système de gestion de la qualité se doivent de vérifier au moins une fois par an que ce système fournit une assurance raisonnable⁴ sur l'atteinte des objectifs de qualité de la norme. Nous verrons, plus loin dans ce mémoire, les différentes responsabilités à attribuer lorsque nous suivons cette norme ISQM 1 (*ISQM 1*, §9).

⁴ Assurance raisonnable : Niveau d'assurance élevé, mais non absolu.

Adaptabilité

Nous pouvons noter une différence sur ce point de l'adaptabilité. La norme ISQC 1 permet d'adapter la nature et l'étendue des politiques et procédures à mettre en place par le cabinet pour se conformer à la norme en fonction de sa taille, son fonctionnement et son appartenance à un réseau (*ISQC 1*, §4)..

La norme ISQM 1, elle, permet d'adapter le système de gestion entier d'un cabinet en fonction des circonstances de celui-ci et des missions qu'il réalise du moment qu'il tient compte de l'approche fondée sur les risques. Le degré de complexité, de formalité de ce système de gestion de la qualité ainsi que les documents justificatifs exigés seront donc moindres pour les petits cabinets (*ISQM 1*, §10).

Réseaux et fournisseurs de services

La norme ISQM 1 aborde le cas de cabinets faisant partie d'un réseau et devant respecter certaines exigences de celui-ci ou souhaitant utiliser les services mis à sa disposition pour son système de gestion de la qualité ou lors de la réalisation de missions. Dans pareille situation, le cabinet en question reste responsable de son système de gestion de la qualité. Il en est de même pour un cabinet faisant appel à des fournisseurs de services et servant les mêmes finalités (*ISQM 1*, §11).

1.3. Autorité

Sur ce point de l'autorité, les deux normes se rejoignent logiquement. En effet, elles comportent toutes deux les points suivants (*ISQM 1*, §12 ; *ISQC 1*, §4-9) :

- a) Des exigences précises afin que le cabinet atteigne l'objectif ci-dessous ;
- b) Des indications supplémentaires, sous forme de modalités d'application, conseils, commentaires explicatifs et exemples appropriés ;
- c) Des paragraphes d'introduction fournissant un contexte utile à la compréhension de la norme ;
- d) Des définitions permettant d'uniformiser l'application et l'interprétation de la norme en question.

2. Objectif

L'objectif des deux normes est similaire, mais la méthode permettant d'y arriver que la différence se crée. En effet, pour ISQC 1, l'objectif est de concevoir, de mettre en place et de faire fonctionner un système de « contrôle qualité » des audits alors que la norme ISQM 1 préférera parler d'un système de « gestion de la qualité ». Cette qualité sert notamment à garantir une assurance raisonnable sur les points suivants (*ISQM 1*, §14 ; *ISQC 1*, §11) :

- L'ensemble de l'équipe d'audit réalise sa mission conformément aux normes professionnelles et aux exigences légales et réglementaires applicables,
- Les rapports des missions effectuées sont bien appropriés aux circonstances.

La norme ISQM 1 précise que pour atteindre ces objectifs, il faudra exercer un jugement professionnel⁵ ainsi que faire preuve d'un esprit critique⁶. Au niveau de la norme ISQC 1, cela n'est pas indiqué explicitement, mais ces éléments transparaissent néanmoins tout au long de son texte (*ISQM 1*, §15).

3. Définitions

Les définitions présentes dans les deux normes se ressemblent. Cependant, la norme ISQM 1 définit le concept de « La déficience du système de gestion de la qualité du cabinet ». Définition que nous ne retrouvons évidemment pas au niveau de la norme ISQC 1 vu que cet élément de gestion de la qualité est spécifique à la norme ISQM 1 (*ISQM 1*, §16 ; *ISQC 1*, §12).

Une unique différence de définition apparaît tout de même au niveau du « personnel professionnel ». En effet, là où la norme ISQC 1 prend en compte les « associés et collaborateurs professionnels du cabinet » au sein de ce concept, la norme ISQM 1 préfère y placer les « professionnels, autres que les associés, y compris les experts employés par le cabinet » (*ISQM 1*, §16.w ; *ISQC 1*, §12.n).

⁵ Jugement professionnel : Selon la norme ISQM 1 : « La mise en œuvre, par le professionnel en exercice, des aspects pertinents de sa formation, de ses connaissances et de son expérience dans le cadre fixé par les normes professionnelles, pour prendre des décisions éclairées sur la ligne de conduite appropriée à adopter pour la conception, la mise en place et le fonctionnement du système de gestion de la qualité du cabinet ».

⁶ Esprit critique : Selon la norme ISA 200 : « Attitude relevant d'un esprit interrogatif, attentif à des conditions qui peuvent indiquer des anomalies possibles résultant d'erreurs ou provenant de fraudes, et conduisant à une évaluation critique des éléments probants ».

4. Exigences / diligences requises

4.1. Application des exigences pertinentes et conformité à celles-ci

Les normes de qualité obligent les personnes ayant la responsabilité fonctionnelle et en charge de rendre compte à l'égard du système de gestion ou de contrôle de la qualité (en fonction de si nous nous trouvons dans la norme ISQM 1 ou la norme ISQC 1) d'avoir acquis la parfaite compréhension de ces normes en question y compris les modalités d'application s'y afférents. Il faut donc comprendre l'objectif de ces normes et appliquer l'ensemble des exigences de manière correcte. Cependant, les deux normes permettent au cabinet de ne demander pas de se conformer à toutes les diligences requises si ces dernières ne sont pas pertinentes à l'égard de la nature et des circonstances du cabinet ou des missions qu'il réalise (*ISQC 1*, §13-14 ; *ISQM 1*, §17-18).

Plus spécifiquement, la norme ISQC 1 précise que toutes les circonstances ne peuvent être envisagées et qu'il est probable et conseillé que les cabinets doivent se questionner sur la mise en place d'autres politiques et procédures supplémentaires non reprises dans le texte. Aucune mention n'y est faite directement dans la norme ISQM 1, mais l'approche par les risques et les réponses à ces derniers sont la base de politiques et procédures supplémentaires à mettre en place en fonction des circonstances du cabinet (*ISQC 1*, §15 : *ISQM 1*).

4.2. Éléments composants un système de contrôle qualité

Au vu du titre, nous comprenons tout de suite que ce point est présent uniquement au niveau de la norme ISQC 1. En effet, il consiste en une sorte de table des matières de ce que nous allons retrouver plus loin dans la norme comme, par exemple, les domaines qu'elle va aborder et dont nous avons déjà parlé lors de la présentation de cette dernière (*ISQC 1*, §16).

Un autre point abordé dans cette partie est la communication des politiques et procédures au personnel professionnel du cabinet. Cette communication doit comprendre la description des politiques et procédures, leur objectif ainsi que le message indiquant la responsabilité personnelle de toute personne en ce qui concerne la qualité de son travail et la conformité à ces politiques et procédures. Pour les plus petits cabinets, cette communication peut être moins formalisée et moins détaillée (*ISQC 1*, §17, §A2-A3).

4.3. Système de gestion de la qualité / Système de contrôle qualité

Les responsabilités

Aussi bien la norme ISQM 1 que la norme ISQC 1 s'expriment au niveau de la responsabilité du directeur général ou de l'associé directeur du cabinet (ou leur équivalent) ou, selon le cas, du conseil des associés (ou son équivalent). Il est requis, par les deux normes, qu'ils soient désignés comme les ultimes responsables du système de contrôle qualité/de gestion de la qualité (*ISQC 1*, §18 ; *ISQM 1*, §20).

Aussi, le cabinet se doit de faire en sorte que les personnes ayant reçu la responsabilité du fonctionnement du système mis en place aient l'expérience, l'autorité et les compétences nécessaires pour remplir leur rôle (*ISQC 1*, §19 ; *ISQM 1*, §21).

La norme ISQM 1 précise que les personnes détenant une responsabilité fonctionnelle à l'égard du système de gestion de la qualité, de la conformité aux règles d'indépendance, du processus de suivi ou de la prise de mesures correctives que nous verrons plus loin, doivent avoir une voie de communication directe avec les personnes ayant la responsabilité ultime du système de gestion de la qualité mis en place (*ISQM 1*, §22).

4.4. Le processus d'évaluation des risques du cabinet

Nous touchons à un point essentiel et spécifique à l'approche par les risques que préconise la norme ISQM 1. Nous ne retrouverons donc pas cette partie au niveau de la norme ISQC 1.

En effet, ce point aborde l'obligation du cabinet de mettre en place un processus d'évaluation des risques aux fins d'établissement d'objectifs de qualité ainsi que d'identification et d'évaluation des risques au niveau de cette qualité. Par la suite, il sera tout aussi important pour le cabinet de prévoir une réponse adéquate afin de réduire ces différents risques. De plus, le cabinet doit savoir juger s'il est nécessaire d'établir d'autres objectifs supplémentaires en fonction de sa situation comme nous l'avons déjà abordé au niveau du point III.4.1 portant sur l'application des exigences pertinentes et de la conformité à celle-ci (*ISQM 1*, §23-24).

Afin de répondre adéquatement aux risques identifiés et évalués en matière de qualité au sein du cabinet, la norme ISQM 1 oblige ce dernier à (*ISQM 1*, §25) :

- Comprendre ce qui pourrait nuire à l'atteinte des objectifs de qualité d'un point de vue des circonstances, des actions, des situations ou événements concernant aussi bien le cabinet que les missions qu'il réalise :
 - o Les ressources à disposition
 - o Le fonctionnement global
 - o Les types de missions réalisées et pour quels types d'entités
 - o ...
- Se demander comment ces éléments pourraient nuire à l'atteinte des objectifs fixés.

Ce processus n'est pas figé dans le temps, il est nécessaire qu'il évolue avec le cabinet. Celui-ci devra donc mettre en œuvre des politiques et procédures afin de récolter des informations pertinentes au niveau de possibles changements à opérer. Par la suite, le cabinet devra prendre en compte ces informations et modifier les objectifs et risques en matière de qualité ainsi que les réponses existantes ou nouvelles à mettre en place. Nous aborderons ces réponses lors du point III.4.9 concernant la « Revue de la qualité des missions » ainsi qu'au point III.4.12 portants sur les « Réponses spécifiées » (*ISQM 1*, §26-27).

4.5. Gouvernance et leadership

Cette rubrique reprend les objectifs que doit se fixer le cabinet en matière de qualité concernant la gouvernance et le leadership selon la norme ISQM 1. En effet, ces deux concepts définissent l'environnement sur lequel s'appuie le système de gestion de la qualité. Nous retrouvons les objectifs suivants (*ISQM 1*, §28) :

- L'engagement qualité dans l'ensemble du cabinet grâce à une culture interne d'entreprise prenant en compte l'intérêt public, l'éthique, les valeurs, les responsabilités personnelles en termes de qualité... ;
- La responsabilité de la direction de rendre compte à l'égard de la qualité ainsi que de montrer son engagement qualité à travers ses actions ;
- La mise en place d'une structure organisationnelle pour permettre la bonne attribution des rôles, pouvoirs et responsabilité ;
- Les ressources sont gérées d'une manière qui témoigne de l'engagement qualité du cabinet.

Bien que cette thématique ne soit pas indiquée directement dans la norme ISQC 1, certaines idées s’y retrouvent comme la culture interne reconnaissant la qualité comme essentielle au sein du cabinet dont nous avons parlé lors du point III.4.3 concernant « Les responsabilités » (ISQC 1, §18).

4.6. Règles de déontologie et d’éthique pertinentes

Une différence apparaît au niveau des termes utilisés en fonction de la norme analysée. En effet, là où la norme ISQC 1 parle d’éthique, la norme ISQM 1 préfère parler de déontologie définie comme « les principes de l’éthique professionnelle ». Si nous regardons les définitions, les deux normes prennent le même exemple de règles pouvant se retrouver dans ces concepts : le « *Code of Ethics for Professional Accountants* » de l’IESBA⁷ (ISQC 1, §12.q ; ISQM 1, §16.t).

Le cabinet doit se conformer aux règles de déontologie ayant pour but de décrire le comportement attendu d’un professionnel. Le code de l’IESBA aborde les principes fondamentaux tels que l’intégrité, l’objectivité, la confidentialité, la compétence, le comportement professionnel et la diligence (ISQC 1, §A7 ; ISQM 1, §A62).

La norme ISQC 1 souligne davantage la notion d’indépendance au niveau de ces exigences. À cet égard, le cabinet se doit de communiquer à son personnel les règles d’indépendance établies spécifiquement par le cabinet ainsi qu’identifier les menaces de l’indépendance au niveau des relations et les situations avec les clients afin d’au minimum les ramener à un niveau acceptable (ISQC 1, §21).

Cependant, le personnel professionnel a également des obligations à respecter qui découlent des règles d’indépendances établies par le cabinet. Celui-ci doit fournir des informations correctes et pertinentes sur les missions, signaler rapidement les situations qui mettent la notion d’indépendance en danger ainsi que signer une confirmation écrite au cabinet confirmant le respect des politiques et procédures en matière d’indépendance (ISQC 1, §22-24).

Dans cet objectif d’indépendance, il est impératif que la communication soit opérationnelle. Ainsi, le personnel peut faire part des manquements ou des procédures nécessairement mises en place (mesures de sauvegarde...) au cabinet. De plus, ce dernier doit être capable de communiquer rapidement les mesures que l’associé ou le personnel professionnel doivent prendre (ISQC 1, §23).

⁷ « International ethics standards board for accountants » : organe indépendant de l’IFAC au même titre que l’IAASB, mais s’occupant des normes internationales de déontologie comptable.

Les politiques et procédures définies par le cabinet doivent déterminer des critères spécifiques afin de fixer des sauvegardes à mettre en place en cas de menace de la notion d'indépendance. Ces menaces sont de l'ordre de (*ISQC 1*, §25) :

- La familiarité apportant une menace sur une longue durée ;
- Une rotation obligatoire du personnel professionnel pour les audits d'états financiers de sociétés cotées ou en d'autres cas, en conformité avec les règles d'éthiques pertinentes.

Au niveau de la norme *ISQM 1*, l'indépendance est reprise dans la globalité des règles de déontologie pertinentes. Les objectifs que doit se fixer le cabinet concernant ce sujet sont que le cabinet ainsi que les autres parties concernées (le réseau, les fournisseurs de services...) comprennent les règles de déontologie pertinentes et s'acquittent de leurs responsabilités à cet égard. Au niveau du point III.4.12 concernant les « Réponses spécifiées », nous verrons tout de même que le cabinet se devra aussi d'obtenir une confirmation au moins une fois par an de la conformité aux règles d'indépendance de la part de tous ses membres concernés (*ISQM 1*, §29).

4.7. Acceptation et maintien de relations clients et de missions spécifiques/particulières

En abordant le point d'acceptation des clients et missions, les deux normes indiquent que le cabinet doit suivre certaines conditions afin de décider s'il est en mesure d'accepter ou non une mission pour une entité (*ISQM 1*, §30 ; *ISQC 1*, §26) :

- Le cabinet doit recevoir assez d'informations sur l'intégrité et l'éthique du client ;
- Le cabinet doit avoir la capacité (ressources, compétences, temps...) pour pouvoir effectuer correctement la mission (dont il aura cerné la nature et l'étendue au préalable).

La norme *ISQM 1* insiste sur le fait qu'il est normal que l'obtention ou non d'une mission puisse exercer une influence sur la rentabilité du cabinet, mais, en aucun cas, cela doit être pris en compte lors de l'acceptation d'une mission. Par exemple, même si un cabinet est satisfait des honoraires d'une mission, il ne peut l'accepter ou la maintenir s'il découvre un problème d'intégrité au niveau du client. Du point de vue de l'exploitation aussi, si la mission permet la croissance du cabinet, cela ne peut influencer le choix de l'acceptation ou du maintien de la mission (*ISQM 1*, §A73-A74).

Quant à la norme ISQC 1, celle-ci insiste plutôt sur les politiques et procédures que le cabinet doit suivre lors de l'acceptation d'une mission, par exemple (ISQC 1, §27-28) :

- Le cabinet doit pouvoir obtenir toutes les informations qu'il juge nécessaires pour accepter ou maintenir une mission ;
- Le cabinet doit déterminer s'il est approprié ou non de continuer ou d'accepter une mission en cas de conflit d'intérêts ;
- Si le cabinet détecte des problèmes avant d'accepter une mission ou lors de la réalisation de celle-ci, il doit établir une documentation pour expliquer comment les résoudre ;
- Si le cabinet détecte des informations postérieurement à l'acceptation de la mission, mais qui l'auraient conduit à refuser cette dernière, alors il doit en informer la personne qui l'a nommé et parfois même les autorités de contrôle. Dans certains cas, le cabinet peut même décider de se démettre de la mission et de mettre fin à la relation avec le client. Ce point est aussi abordé dans la norme ISQM 1 au niveau du point III.4.12 portant sur les « Réponses spécifiées » dont nous parlerons plus en avant dans ce travail.

4.8. Réalisation des missions

Les deux normes reprennent des points communs vis-à-vis des critères importants à respecter lors de la réalisation correcte des missions (ISQC 1, §32-34, §45-47 ; ISQM 1, §31) :

- La supervision de l'équipe de mission : consiste à suivre l'avancement de cette mission, s'assurer que les membres de l'équipe comprennent les instructions et ont le temps et les ressources nécessaires, soulever les questions pertinentes pouvant changer la stratégie de la mission ainsi qu'identifier certains points devant faire l'objet d'une consultation ou une revue par les membres les plus expérimentés ;
- La revue des travaux effectués : consiste à observer si les consultations nécessaires ont bien été menées, si le calendrier, la nature ou l'étendue des travaux doivent être révisés, si les éléments probants sont suffisants et appropriés... ;
- Les consultations : consiste en des entretiens au bon niveau professionnel afin d'apporter une réponse à une question délicate ou controversée. Un environnement encourageant une telle démarche aide à promouvoir l'engagement qualité du cabinet ;
- La documentation de la mission est établie sans délai supplémentaire après la date du rapport de la mission. Elle doit être conservée et confidentielle tout en respectant les exigences légales, déontologiques et les normes professionnelles.

Plus spécifiquement à la norme ISQM 1, celle-ci mentionne que l'équipe réalisant les missions doit comprendre ses responsabilités et faire en sorte de participer suffisamment et de façon appropriée durant toute la mission. Nous retrouvons aussi les concepts de jugement professionnel et d'esprit critique dont doivent faire preuve les membres de l'équipe tout au long de la mission (*ISQM 1*, §31).

En ce qui concerne les divergences d'opinions (au sein de l'équipe de mission ou avec le responsable de la revue de la qualité que nous aborderons au prochain point), la norme ISQM 1 indique que ces divergences doivent remonter au cabinet afin d'y trouver des solutions. La norme ISQC 1 formule cela autrement en demandant au cabinet de mettre en place des politiques et procédures afin de traiter directement les divergences d'opinions avant la date du rapport. Au final, les deux normes de qualité se rejoignent globalement sur ce point (*ISQC 1*, §43-44 ; *ISQM 1*, §31).

4.9. Revue de la qualité des missions

La norme ISQC 1 aborde directement la revue de **contrôle** qualité d'une mission dans son texte. Au contraire, nous verrons que ce sujet n'est pas repris dans la norme ISQM 1, mais est détaillé plus en profondeur au niveau de la norme complémentaire ISQM 2 tout en perdant son terme de contrôle même si l'objectif reste le même. Au sein de cette partie, nous aborderons le point de vue de la norme ISQC 1 avant de parcourir le contenu de la norme complémentaire ISQM 2 étant plus complète.

La norme ISQC 1

Cette revue de contrôle qualité d'une mission doit donner une évaluation objective des jugements importants exercés par l'équipe concernée ainsi que des conclusions qui en découlent. Des politiques et procédures doivent être mises en place afin de (*ISQC 1*, §35-36) :

- Rendre obligatoire la revue de contrôle qualité lors d'un audit d'états financiers d'une entité cotée ;
- Définir des critères sur lesquels décider de procéder ou non à une telle revue pour les autres missions du cabinet ;
- Imposer que la revue en question soit antérieure à la date du rapport de la mission.

Nous devons retrouver différents éléments importants lors d'une revue de contrôle qualité d'une mission. Nous devons y distinguer les discussions portant sur les questions importantes avec l'associé responsable de la mission, la revue du sujet sur lequel porte la mission (ainsi que le rapport proposé), une revue de la documentation portant sur cette mission et, finalement, une évaluation des conclusions tirées lors de la mission. En présence d'une entité cotée, d'autres éléments spécifiques seront à ajouter comme l'évaluation de l'indépendance du cabinet ainsi que les consultations ayant eu lieu et leurs conclusions (*ISQC 1*, §37-38).

D'autres politiques et procédures doivent être mises en œuvre afin de désigner d-les personnes chargées du contrôle qualité des missions. En effet, le cabinet doit vérifier les qualifications techniques (expérience, autorité...) des personnes concernées, la mesure dans laquelle leur objectivité sur la mission peut être conservée et comment cette objectivité peut être gardée dans le temps. Finalement, les politiques et procédures doivent aborder le possible remplacement de la personne responsable de la revue de contrôle qualité si celle-ci n'est plus capable de la mener de manière optimale (*ISQC 1*, §39-41) :

La norme ISQM 2

Comme nous le disions précédemment, la revue de la qualité d'une mission est abordée au sein de la norme ISQM 2, complémentaire à la norme ISQM 1. En effet, lors du point III.4.4 portant sur « Le processus d'évaluation des risques du cabinet », nous avons déjà abordé la suite logique qu'étaient les réponses à ces risques identifiés. La revue de la qualité d'une mission est une des réponses attendues par la norme ISQM 1 comme nous le verrons plus loin au point III.4.12 concernant les « Réponses spécifiées » (*ISQM 1*, §26, §34 ; *ISQM 2*, §5).

Le premier sujet abordé par la norme ISQM 2 se trouve au niveau des responsables des revues de la qualité des missions. À ce propos, la présente norme indique que la responsabilité de désigner un responsable de revue de la qualité des missions doit être attribuée à une ou plusieurs personnes au sein du cabinet (pouvant varier en fonction du type de mission). Pour les autres éléments tels que les critères de qualification, l'objectivité tout au long de la revue de la qualité et la cessation de celle-ci en cas de circonstances compromettantes, la norme ISQM 2 rejoint la norme ISQC 1 tout en donnant plus de détails (*ISQM 2*, §17-23).

La norme ISQM 2 continue en exigeant des cabinets qu'ils mettent en place des politiques et procédures afin que le responsable de la revue de la qualité ait la responsabilité de mettre en œuvre en temps opportun les démarches présentes au niveau du déroulement d'une telle revue. Nous verrons en quoi consistent ces démarches ci-après. Cela doit être fait afin de posséder une base appropriée pour l'évaluation objective des jugements importants et des conclusions qui ont pu être tirées par l'équipe de mission (*ISQM 2*, §24).

Les responsabilités de l'associé responsable de la mission doivent aussi être abordées vu que celui-ci ne peut, par exemple, dater son rapport de mission avant l'achèvement même de la revue de la qualité. Il sera tout aussi important que les discussions entre l'équipe de mission et le responsable de la revue de la qualité de celle-ci se fassent dans des circonstances permettant de garder l'objectivité de ce dernier. Des politiques et procédures doivent être mises en place afin de déterminer les mesures à prendre si les circonstances d'un entretien menacent cette objectivité. Ce sont des éléments que nous pouvons aussi retrouver au niveau de la norme ISQC 1 comme nous l'avons vu ci-dessus (*ISQC 1*, §36, §40 ; *ISQM 2*, §24).

Par la suite, la norme ISQM 2 détaille le déroulement normal d'une revue de la qualité d'une mission. Ainsi, elle décrit les plusieurs étapes par lesquelles doivent passer les responsables des revues de qualité comme suit (*ISQM 2*, §25) :

1. Lire et comprendre les informations communiquées par l'équipe de mission concernant la nature et les circonstances de la mission. De plus, acquérir une compréhension des informations fournies par le cabinet en ce qui concerne le processus de suivi et de prises de mesures correctives ;
2. S'entretenir des questions et jugements importants portés lors de la planification, de la réalisation de la mission et du rapport avec le responsable de la mission ainsi qu'avec les membres de son équipe au besoin ;
3. Suite à la prise d'informations des points précédents, évaluer, sur base de la documentation, le fondement des jugements importants appliqués lors de la réalisation de la mission ainsi que le caractère approprié des conclusions tirées. Le responsable de la revue de la qualité se doit aussi d'évaluer si la documentation en question est pertinente et permet d'étayer les conclusions tirées ;
4. Dans le cas d'un audit des états financiers, vérifier que les règles de déontologies en matière d'indépendance sont appropriées et respectées ;

5. Vérifier que les points délicats ou litigieux ainsi que les questions importantes ayant soulevé des divergences d'opinions ont tous fait l'objet de consultations appropriées. Les conclusions tirées de ces consultations devront, elles aussi, être évaluées ;
6. Dans le cas d'un audit des états financiers, évaluer le fondement sur lequel l'associé responsable de la mission s'est appuyé afin d'affirmer qu'il a consacré assez de temps pour être réellement au fait de la mission et de son avancement. L'objectif final est de déterminer qu'il était en mesure d'exercer son jugement et de tirer des conclusions convenant aux circonstances et à la nature de la mission ;
7. Vérifier :
 - a. Dans le cas d'audits d'états financiers : les états et le rapport ainsi que les questions clés de l'audit qui y sont décrites le cas échéant ;
 - b. Dans le cas d'examens limités : les états financiers ou les informations financières ainsi que le rapport de mission s'y afférent ;
 - c. Dans le cas des autres missions d'assurances et de services connexes : le rapport de mission et l'information sur l'objet considéré au besoin.

Lorsque le responsable de la revue de la qualité de la mission estime que des jugements importants ou des conclusions tirées qui en résultent ne sont pas appropriés, il doit en informer le responsable de la mission. Si les réponses apportées par ce dernier ne suffisent pas à satisfaire le responsable de la revue de la qualité de la mission, il doit en aviser les personnes appropriées au sein du cabinet et indiquer qu'il est dans l'impossibilité d'achever sa mission de revue de la qualité (*ISQM 2*, §26).

À l'inverse, lorsque le responsable de la revue de la qualité de la mission affirme que les exigences de la norme *ISQM 2* sont respectées et que sa mission de revue est achevée, alors il doit avertir l'associé responsable de la mission concernée de l'achèvement de la revue de la qualité (*ISQM 2*, §27).

4.10. Ressources

Cette partie concernant les ressources du cabinet est principalement présente au niveau de la norme ISQM 1. En effet, pour la norme ISQC 1, comme nous avons pu le voir précédemment dans ce travail, il existe uniquement un point « Ressources Humaines » (*ISQC 1*, §29-31 ; *ISQM 1*, §32).

Ressources humaines selon ISQC 1

Le cabinet doit définir des politiques et procédures afin d'assurer que le personnel professionnel travaillant pour lui a les compétences et aptitudes adéquates ainsi qu'un attachement fort aux principes d'éthiques afin de (*ISQC 1*, §29-31) :

- Réaliser les missions en tenant compte des normes professionnelles, des exigences légales et des règlements applicables ; et
- Permettre aux cabinets et associés responsables de missions de produire des rapports appropriés en la circonstance.

Du point de vue de l'affectation, le cabinet doit définir des politiques et procédures pour désigner un associé responsable de mission. Ces dernières doivent imposer que le nom et le rôle de l'associé désigné soient bien communiqués à l'entreprise auditée, que le responsable de mission ait les compétences et aptitudes requises ainsi que l'autorité suffisante pour mener à bien son rôle. Finalement, les responsabilités découlant de cette désignation doivent être clairement définies et communiquées au responsable en question (*ISQC 1*, §29-31).

Ressources selon ISQM 1

La vision de la norme ISQM 1 est différente vu qu'elle aborde notamment, lorsque nous parlons de ressources, les objectifs de qualité que doivent se fixer les cabinets au niveau de plusieurs catégories de ressources. En effet, la norme ISQM 1 détermine la manière d'obtenir, de développer, d'utiliser, de maintenir, de répartir et d'affecter les ressources à sa disposition dans un temps opportun. Le but étant de mettre en place et de faire fonctionner le système de gestion de la qualité implémenté au sein des cabinets. Selon la norme ISQM 1, nous pouvons classer ces ressources en 3 catégories comme suit (*ISQM 1*, §32).

Ressources humaines

C'est logiquement la plus grande des ressources des cabinets de réviseurs d'entreprises. Il y a déjà plusieurs objectifs de qualité à réunir seulement pour ces ressources humaines tels que (*ISQM 1*, §32) :

- Veiller à embaucher, former et perfectionner le personnel pour qu'il puisse effectuer des missions de qualité, mais aussi mener à bien les différentes activités nécessaires au niveau du système de gestion de la qualité du cabinet ;
- Mettre en place une culture d'entreprise où les membres du cabinet peuvent montrer par leurs actions et leur comportement qu'ils ont toujours les compétences nécessaires afin de tenir leur engagement de qualité de travail ;
- Développer des mesures incitatives à travers, par exemple, des évaluations ou des promotions afin de tenir responsable ou de récompenser ceux qui le méritent ;
- Faire appel à des professionnels externes membres du réseau ou d'un fournisseur de services lorsque le personnel du cabinet est en sous-effectif ou n'est pas compétent dans la réalisation d'une mission ou au niveau d'activités servant le fonctionnement de son système de gestion de la qualité ;
- Affecter une équipe et un responsable d'équipe compétents et ayant les capacités nécessaires (notamment assez de temps) afin de réaliser des missions de qualité. Nous rejoignons clairement la norme ISQC 1 sur ce point ;
- Affecter du personnel qualifié ayant les compétences et capacités appropriées afin de réaliser au mieux les activités dans le cadre du système de gestion de la qualité.

Ressources technologiques

Ce sont toutes les ressources technologiques obtenues, développées, mises en place, maintenues et utilisées dont l'objectif est de permettre au cabinet de faire fonctionner au mieux son système de gestion de la qualité ainsi que de réaliser des missions de qualité. Elles sont, le plus souvent, sous forme d'applications informatiques, mais cet environnement technologique comprend aussi bien l'infrastructure (matériels, réseaux...) que les processus informatiques mis en place (autorisations d'accès, surveillance...) ou encore les ressources humaines mobilisées à ce niveau (*ISQM 1*, §32.f).

Ressources intellectuelles

Ces ressources intellectuelles obtenues, développées, mises en place, maintenues et utilisées doivent aussi avoir comme objectif d'aider le cabinet dans le fonctionnement de son système de gestion de la qualité ainsi que dans la réalisation de missions de qualité. Cela peut être constitué d'un ensemble de guides, de politiques et procédures écrites, de documentations ou encore des méthodes du cabinet. Ces ressources intellectuelles peuvent être couplées avec les ressources informatiques si les méthodes du cabinet sont à retrouver sur l'application de ce dernier par exemple (*ISQM 1*, §32.g).

Fournisseurs de services

Cette catégorie de ressources peut être reliée aux précédentes c'est-à-dire aux ressources aussi bien humaines, technologiques ou intellectuelles, mais à la différence de ces dernières, celles-ci proviennent de fournisseurs de services. Des exemples simples consisteraient en un expert venant aider l'équipe de mission dans un domaine précis, une application informatique commerciale afin d'évaluer certains prix ou encore une personne externe au cabinet ayant pour rôle d'établir des procédures spécifiques afin d'aider l'équipe de mission à effectuer son audit (*ISQM 1*, §32.h).

4.11. Informations et communications

La partie concernant les informations et communications se retrouve uniquement au niveau de la norme *ISQM 1* spécifiant que ces éléments sont obtenus, produits ou utilisés pour le système de gestion de la qualité mis en place au sein du cabinet. En effet, pour que ce système fonctionne au mieux, il faut que les informations et leurs communications arrivent en temps opportun aussi bien en interne qu'en externe. Pour ce faire, le cabinet doit établir des objectifs en matière de qualité à ce sujet tels que (*ISQM 1*, §33) :

1. Toutes les informations soutenant le système de gestion de la qualité soient pertinentes et fiables (exactes, exhaustives, produites en temps opportun et valables). Cela est valable aussi bien pour les informations de source externe qu'interne ;
2. La culture du cabinet renforce et reconnaît la responsabilité des membres du cabinet dans les échanges d'informations tant avec le cabinet qu'entre eux ;

3. Afin d'assurer le bon fonctionnement du système de gestion ainsi que la qualité des missions, les échanges d'informations doivent aller dans les deux sens entre le cabinet et ses membres. Pour cela, l'équipe de mission ou tout membre du cabinet doit recevoir assez d'informations sur la nature, l'étendue et le calendrier de sa mission ou de ses activités afin de comprendre ses responsabilités et de s'en acquitter. À l'inverse, le cabinet doit être tenu au courant par ses membres des informations pertinentes et fiables nécessaires à son bon fonctionnement. Cela concerne donc les informations en interne ;
4. En externe, les informations pertinentes et fiables doivent être communiquées au réseau du cabinet ou aux fournisseurs de services afin que ceux-ci puissent s'acquitter de leurs responsabilités. Ces informations doivent aussi être communiquées aux parties externes lorsque des textes légaux ou réglementaires ou des normes professionnelles l'exigent.

4.12. Réponses spécifiées

Les « réponses spécifiées » faisant l'objet de ce chapitre découlent des risques du cabinet concernant la qualité évalués en amont en suivant la norme ISQM 1. Il est donc logique de ne pas retrouver cette partie à l'identique au niveau de la norme ISQC 1. Les thèmes abordés par la norme ISQM 1 se retrouvent tout de même au niveau de la norme ISQC 1 à différents endroits comme nous allons le voir (*ISQM 1*, §34).

Le premier thème abordé par la norme ISQM 1 est la **conformité aux règles de déontologie** pertinentes. En effet, les cabinets doivent mettre en place des politiques et procédures afin d'évaluer les menaces et d'en fournir des réponses adéquates à ce sujet. Ces politiques et procédures doivent aussi permettre d'identifier, de communiquer et d'évaluer les manquements à ces règles de déontologie et, à nouveau, permettre de répondre de manière appropriée et en temps opportun aux causes et conséquences de ces manquements (*ISQM 1*, §34).

La norme ISQC 1 aborde ces règles de déontologie (repris sous le nom « d'éthique » dans la norme ISQC 1) en obligeant les cabinets à mettre en place des procédures et politiques afin d'assurer raisonnablement que le personnel se conforme à ces règles. Cependant, il n'y a pas de dimension de réponses comme pour la norme ISQM 1 aussi bien face aux menaces évaluées préalablement que face aux manquements (*ISQC 1*, §20).

Par la suite, la norme ISQM 1 cible plus particulièrement les **règles d'indépendance** et oblige les cabinets à, au moins une fois l'an, obtenir une **confirmation de conformité** à ces règles d'indépendances selon la déontologie pertinente. Cette dimension est totalement reprise au niveau de la norme ISQC 1 comme nous l'avons déjà vu précédemment au point III.4.6 concernant les « Règles de déontologie et d'éthique pertinentes » (*ISQM 1*, §34 ; *ISQC 1*, §24).

Troisièmement, la norme ISQM 1 aborde les **plaintes et allégations** concernant tout travail non conforme aux exigences légales et réglementaires et aux normes professionnelles ainsi que toute activité non conforme aux politiques et procédures mises en place au sein du cabinet à la suite de l'application de la norme. Ces plaintes et allégations doivent être correctement reçues et examinées (*ISQM 1*, §34).

Pour ce qui est de ces plaintes et allégations, la norme ISQC 1 prévoit aussi que les cabinets mettent en place de telles politiques et procédures afin de surveiller la conformité des travaux aux différentes normes et exigences d'application et au système de contrôle qualité. De plus, la norme rajoute que le personnel doit pouvoir faire part de ses préoccupations à ce sujet sans craindre de possibles représailles et, si l'investigation de telles plaintes et allégations soulève des déficiences, le cabinet devra prendre des mesures appropriées que nous verrons avec l'analyse des éléments de la « Surveillance » du système de contrôle qualité dès le prochain point concernant le « Processus de suivi et de prise de mesures correctives » (*ISQC 1*, §55-56).

Au point III.4.7 portant sur « L'acceptation et le maintien de relations clients et de missions particulières », la norme ISQC 1 s'étendait plus en détail sur le sujet, notamment au niveau des informations arrivant postérieurement à cette décision. La norme ISQM 1, elle, a décidé d'aborder ce sujet au niveau de ses réponses spécifiées. En effet, le quatrième point de cette partie porte sur les politiques et procédures que le cabinet doit mettre en place afin de spécifier le comportement que doit avoir le personnel lorsqu'il prend connaissance d'informations qui l'auraient conduit à refuser **l'acceptation ou le maintien d'une mission spécifique** ou d'une relation client s'il en avait eu connaissance plus tôt (*ISQM 1*, §34 ; *ISQC 1*, §26-28).

La norme ISQM 1 rajoute que les politiques et procédures mises en place doivent aussi comprendre les circonstances dans lesquelles le cabinet est tenu d'accepter une relation client ou une mission spécifique conformément à des textes légaux et réglementaires. Cela pourrait être le cas au niveau du secteur public si le cabinet est nommé par voie législative (*ISQM 1*, §34).

La cinquième partie de ces réponses spécifiées selon la norme ISQM 1 se retrouve au niveau des **communications externes**. Les cabinets doivent mettre en place des politiques et procédures afin de préciser les circonstances dans lesquelles il semble approprié de communiquer avec les parties externes au sujet du système de gestion de la qualité. De plus, lors de l’audit des états financiers d’une entité cotée, la norme exige que le sujet du système de la gestion de la qualité ainsi que son utilité dans la réalisation des missions soit abordé avec la gouvernance de l’entité en question. Finalement, la nature, le calendrier et l’étendue de ces communications externes doivent être traités par politique et procédures en place. Cette partie n’est pas présente au niveau de la norme ISQC 1 (*ISQM 1*, §34).

La dernière réponse spécifiée concerne les **revues de la qualité des missions** conformément à la norme ISQM 2. Les politiques et procédures définies doivent rendre obligatoire cette revue de la qualité pour les audits d’états financiers d’entités cotées, d’autres missions lorsque cela est exigé par des textes légaux ou réglementaires, mais aussi lorsque le cabinet estime que c’est une réponse appropriée à un ou plusieurs risques liés à la qualité. Nous en avons parlé plus en détail lors du point III.4.9 consacré à ce sujet (*ISQM 1*, §34).

4.13. Processus de suivi et de prise de mesures correctives

Pour cette partie sur le « Processus de suivi et de prise de mesures correctives » ainsi que le point suivant concernant les « Exigences de réseau ou services de réseau », nous mettrons en relation les exigences tirées de la norme ISQM 1 avec les éléments visibles au niveau de la norme ISQC 1 dans sa partie consacrée à la « Surveillance » de son système de contrôle de la qualité. Les éléments étayés ci-dessous concernent donc la norme ISQM 1 sauf précision contraire mentionnant la norme ISQC 1.

Pour débiter cette partie, il est expliqué que le cabinet est dans l’obligation d’établir des procédures ou politiques en matière de mesures correctives. L’objectif de ces politiques et procédures est de fournir des informations pertinentes et fiables concernant le système de gestion de la qualité ainsi que de permettre la prise de mesures correctives de la manière la plus appropriée à la suite de déficiences relevées dont nous parlerons dans un instant (*ISQM 1*, §35).

Conception et réalisation des activités de suivi

Ces activités de suivi vont permettre de disposer d'une base solide afin d'identifier les déficiences. Il est donc important que le cabinet les imagine et, surtout, les réalise. Ce dernier devra en déterminer la nature, le calendrier et l'étendue tout en tenant compte de différents points (*ISQM 1*, §36-37) :

1. La conception de l'évaluation des risques et leurs réponses ;
2. La conception du processus de suivi et la prise de mesures correctives le concernant ;
3. Les possibles changements du système de gestion de la qualité ;
4. Les résultats déjà obtenus par les activités de suivi antérieures (et voir si celles-ci sont toujours pertinentes) ;
5. Toute autre information pertinente pouvant influencer ces activités de suivi.

La norme *ISQM 1* inclut directement une activité de suivi au sein du cabinet se retrouvant au niveau de **l'inspection de missions achevées**. Cette activité doit sélectionner au moins une mission achevée par chaque associé responsable de missions, tout en tenant compte des informations citées dans le paragraphe précédent ainsi qu'au regard des autres activités de suivi pouvant toucher aux missions achevées par un associé responsable. Il est aussi prescrit de procéder à une inspection d'au moins une mission achevée par associé responsable de missions au niveau de la norme *ISQC 1* (*ISQC 1*, §48 ; *ISQM 1*, §38).

Il est nécessaire, et cela pour les deux normes de qualité, de mettre en place des politiques et procédures afin de s'assurer que les personnes réalisant les activités de suivi ont les compétences et les capacités requises. De plus, ces personnes doivent être objectives lors de ces activités, en conséquence un responsable de mission ne pourra jamais inspecter une mission dont il était le responsable évidemment (*ISQC 1*, §48 ; *ISQM 1*, §39).

Évaluation des constations et des déficiences relevées

Pendant la réalisation des activités de suivi, le cabinet peut constater certaines déficiences aussi bien au niveau du système de gestion de la qualité qu'au niveau du processus mis en place pour le suivi et la prise de mesures correctives. Lorsqu'une telle déficience est identifiée, le cabinet se doit d'en étudier les causes profondes tout en tenant compte de sa nature et de sa gravité potentielle. Le cabinet se doit également d'en évaluer l'impact sur l'ensemble du système de gestion de la qualité ainsi que sur la mission concernée le cas échéant. (*ISQM 1*, §40-41).

Cela étant dit pour la norme ISQM 1, nous pouvons nous pencher sur la norme ISQC 1 qui différencie les déficiences en deux catégories (*ISQC 1*, §49) :

- Les déficiences dont on ne peut conclure qu'elles montrent une insuffisance du système de contrôle qualité. Cela pourrait mener à ne plus être assuré raisonnablement de se conformer à la fois aux normes professionnelles ainsi qu'aux exigences légales et réglementaires. Dans ces conditions, il n'est plus possible de mentionner que les rapports émis sont appropriés en la circonstance ;
- Les déficiences répétitives, systémiques ou toute autre déficience grave à la suite desquelles une mesure corrective rapide doit être mise en place.

Réponses aux déficiences relevées

Pour donner suite à l'évaluation de déficiences relevées, le cabinet doit mettre en place des mesures correctives sur base des résultats de l'analyse des causes profondes de ces déficiences. Par la suite, les personnes responsables à l'égard du processus de suivi et de prise de mesures correctives doivent évaluer si ces mesures sont établies de manière appropriée et permettent de répondre aux causes des déficiences. De plus, ils doivent aussi évaluer si les mesures prises par le passé ont été efficaces (*ISQM 1*, §42-43).

Si les personnes ayant la responsabilité fonctionnelle de ce processus se rendent compte que les mesures correctives mises en place ne sont pas conçues de manière appropriée ou ne sont pas efficaces, ces personnes doivent s'assurer que ces mesures feront l'objet de modifications appropriées (*ISQM 1*, §44).

En ce qui concerne la norme ISQC 1, celle-ci aborde les recommandations portant sur les mesures correctives que le cabinet doit mettre en place si nécessaire afin de pallier aux déficiences rencontrées. Ces recommandations doivent comprendre au moins un des aspects suivants (*ISQC 1*, §51) :

- Mesure corrective à prendre pour une mission particulière ou un membre du personnel ;
- Communication des constatations aux personnes responsables de la formation et du perfectionnement professionnel ;
- Modifications à apporter aux politiques et procédures du système de contrôle qualité ;
- Sanctions disciplinaires dans le cas où une personne n'aurait pas respecté les politiques et procédures mises en place par le cabinet et plus particulièrement si cela est répétitif.

Constatations à propos d'une mission particulière

Au niveau des deux normes, si nous constatons que des procédures requises n'ont pas été suivies lors de la réalisation d'une mission et que le rapport pourrait ne pas être approprié, le cabinet doit déterminer des réponses spécifiques. Ces dernières doivent consister à prendre des mesures pour se conformer aux normes professionnelles pertinentes et aux exigences légales et réglementaires applicables. Si le rapport est jugé inapproprié, il faudra, par exemple, examiner les incidences et les mesures à prendre qui pourront consister notamment à obtenir un avis juridique (*ISQC 1*, §52 ; *ISQM 1*, §45).

Communications continues relatives au processus de suivi et de prise de mesures correctives

Pour ce qui est de la norme *ISQM 1*, nous avons parlé du fait que la responsabilité ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité devait être attribuée à une ou plusieurs personnes. Il en va de même pour la responsabilité fonctionnelle de ce système. Pour ce point concernant les communications, les personnes ayant la responsabilité fonctionnelle du processus de suivi et de prise de mesures correctives doivent évidemment communiquer les informations nécessaires aux responsables cités précédemment (*ISQM 1*, §46).

Cette communication consiste en une description des activités de suivi réalisées et des déficiences relevées (détaillant la gravité et le caractère généralisé) ainsi que les mesures correctives mises en place afin de répondre à ces déficiences détectées. Ces éléments doivent également parvenir aux équipes de mission et aux personnes ayant participé aux activités concernant le fonctionnement du système de gestion de la qualité. De ce fait, chacun pourra prendre sans délai et de manière appropriée les mesures nécessaires en fonction de ses responsabilités (*ISQM 1*, §46-47).

En ce qui concerne la norme *ISQC 1*, les déficiences et les recommandations sur les mesures correctives doivent être communiquées aux responsables de missions ainsi qu'au personnel professionnel concerné. De plus, les cabinets doivent communiquer au moins une fois par an les résultats du processus de surveillance aux associés responsables de missions ainsi qu'à toute personne concernée (directeur général, conseil de direction des associés...). Cette communication n'est pas très différente de celle exigée par la norme *ISQM 1* et contient une description des procédures de surveillance mises en place, les conclusions que celles-ci ont permis de fournir ainsi qu'une description des déficiences relevées et des mesures prises pour y remédier (*ISQC 1*, §50,53).

4.14. Exigences du réseau ou services du réseau

Les exigences ou services du réseau de cabinets ne sont pas abordé(e)s distinctement au niveau de la norme ISQC 1. En effet, ce thème est abordé au sein du point concernant son processus de « Surveillance ».

Ainsi, certains cabinets peuvent donc choisir de mettre en place des politiques et procédures communes aux réseaux dont ils font partie si celles-ci sont conformes à la norme ISQC 1. Si ces cabinets décident de s'appuyer sur des politiques et procédures concernant le système de surveillance du réseau, il faut alors qu'ils exigent du réseau de communiquer, aux personnes concernées au sein du réseau l'objectif général, l'étendue et les résultats du processus de surveillance au moins une fois par an. De plus, il faudra aussi que le réseau communique rapidement toute déficience identifiée dans le système de contrôle de la qualité afin de prendre les mesures nécessaires dans les plus brefs délais (*ISQC 1*, §54).

La norme ISQM 1, quant à elle, s'étend beaucoup plus longuement sur ce sujet. En effet, la nouvelle norme de qualité exige, lorsqu'un cabinet acquiert un réseau, une compréhension des exigences établies par ce réseau. Cela peut concerner plusieurs éléments comme, par exemple (*ISQM 1*, §48) :

- Le système de gestion de la qualité ;
- Les ressources et services fournis par le réseau qui pourront être utilisés par le cabinet pour le bon fonctionnement de son système de gestion de la qualité ; et
- Ses responsabilités à remplir lui permettant d'avoir accès aux services ou de remplir les exigences du réseau.

En revanche, la responsabilité globale du système de gestion de la qualité du cabinet reste entre les mains du cabinet. Il est donc de son devoir de vérifier que la conformité aux exigences du réseau ne va pas à l'encontre des exigences de la norme ISQM 1 (*ISQM 1*, §48).

Lorsque le cabinet a une bonne compréhension du réseau, il doit déterminer si les exigences et services du réseau sont pertinents et comment il compte les mettre en place au niveau de son système de gestion de la qualité. Si ces exigences et services ne semblent pas suffisants aux yeux du cabinet, celui-ci se doit de les adapter ou compléter par lui-même (*ISQM 1*, §49).

Activités de suivi réalisées par le réseau en lien avec le système de gestion de la qualité du cabinet

Si le réseau réalise des activités de suivi en lien avec le système de gestion de la qualité du cabinet, ce dernier doit déterminer l'influence des activités du réseau sur ses propres activités de suivi. Le cabinet devra aussi, si nécessaire, déterminer les responsabilités qui lui incombent en lien avec les activités de suivi du réseau notamment par rapport aux mesures connexes à suivre. Afin de pouvoir analyser les constatations et identifier les déficiences tel qu'il est demandé par la norme ISQM 1, le cabinet devra s'assurer d'obtenir les résultats des activités de suivi du réseau en temps opportun (ISQM 1, §50).

Activités de suivi réalisées par le réseau auprès des cabinets membres du réseau

Plus globalement maintenant, le réseau réalisera aussi des activités de suivi auprès des cabinets notamment pour vérifier que ses exigences sont bien appliquées à l'échelle des cabinets concernés. Ces derniers doivent acquérir une compréhension de la portée globale de ces activités de suivi propres au réseau et de la façon dont le cabinet communiquera les résultats (ISQM 1, §51).

Au moins une fois par an, les résultats globaux de ces activités de suivi doivent être obtenus par les cabinets membres du réseau. Il sera de leur devoir de les communiquer à leur tour aux équipes de mission et aux personnes participant au système de gestion de la qualité si nécessaire. Cela permettra à ces personnes, en fonction de leurs responsabilités, de prendre des mesures dans les plus brefs délais concernant le cabinet dans lequel ils se trouvent. De plus, le cabinet devra également évaluer l'incidence de ces résultats sur son propre système de gestion de la qualité (ISQM 1, §51).

Déficiences relevées par le cabinet dans les exigences du réseau ou les services du réseau

Si un cabinet membre d'un réseau relève une déficience au niveau des exigences ou des services de ce même réseau, ce cabinet se doit alors communiquer au réseau les informations pertinentes qu'il a rassemblées sur cette déficience. Il devra également indiquer les mesures correctives qu'il a conçues et la manière dont il les a mises en place pour faire face à cette déficience comme nous l'avons vu au niveau du point III.4.13 portant notamment sur les « Réponses aux déficiences relevées » (ISQM 1, §52).

4.15. Évaluation du système de gestion de la qualité

Cette évaluation du système mis en place concernant la qualité n'est pas reprise au niveau de la norme ISQC 1. Nous parlerons donc exclusivement de la norme ISQM 1 pour ce point et donc du système de gestion de la qualité. Ainsi à un moment précis et au moins une fois par an, la ou les personnes ayant la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité, doivent évaluer ce dernier au nom du cabinet (*ISQM 1*, §53).

Pour donner suite à cette évaluation, la ou les personnes ayant cette responsabilité ultime du système de gestion doivent conclure selon trois options différentes (*ISQM 1*, §54) :

1. Le système de gestion de la qualité donne l'assurance raisonnable que les objectifs de ce système sont atteints ;
2. Des déficiences graves, mais non généralisées, ont été relevées au niveau du système de gestion de la qualité, mais la ou les personnes responsables estime(nt) avoir l'assurance raisonnable que les objectifs du système sont tout de même atteints ; ou
3. Le système de gestion de la qualité ne donne pas l'assurance raisonnable que les objectifs de ce système sont atteints.

Si la conclusion tirée se retrouve au niveau des 2^{ème} et 3^{ème} solutions, le cabinet doit prendre des mesures appropriées sans délai supplémentaire et les communiquer aux équipes de mission ou autres personnes travaillant dans le cadre du système de gestion de la qualité si cela relève de leur compétence. Il devra aussi communiquer aux parties externes concernées. Ces communications devront être conformes aux politiques et procédures comme nous les avons décrites au niveau des réponses spécifiées de la norme ISQM 1 (*ISQM 1*, §55).

Finalement, le cabinet doit mettre en place des évaluations de performances périodiques des personnes ayant la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité ainsi que de la ou les personnes ayant la responsabilité fonctionnelle de ce même système. Dans ce cadre, le cabinet doit prendre en compte les résultats de l'évaluation du système de gestion de la qualité en lui-même (*ISQM 1*, §55).

4.16. Documentation

Selon les deux normes ISQC 1 et ISQM 1, l'établissement de la documentation est une étape obligatoire et cruciale pour le cabinet. Cependant, elles soulignent à nouveau des aspects différents. Afin de structurer cette partie le plus clairement possible, nous la diviserons en trois points distincts : la documentation des missions, la documentation des revues de contrôle qualité et la documentation du système de gestion/contrôle de la qualité.

Documentation des missions

Si nous nous penchons sur la norme ISQM 1, nous avons déjà abordé la documentation des missions lors du point III.4.8 portant sur la « Réalisation des missions ». En effet, cette norme indique que la documentation doit être élaborée sans délai indu à la suite de la date du rapport et conservée de manière appropriée. L'objectif est de pouvoir servir au besoin au cabinet et de respecter les normes professionnelles ainsi que les textes légaux et réglementaires applicables (*ISQM 1*, §31.f).

En ce qui concerne la norme ISQC 1, celle-ci demande également de mettre en place des politiques et procédures afin de faire en sorte que les équipes de missions complètent, en temps voulu, la mise en forme finale de la documentation après que les rapports de missions aient été finalisés (*ISQC 1*, §45).

Elle ajoute, en revanche, que cette documentation doit être confidentielle et archivée de manière sécurisée tout en faisant attention à l'intégrité, à l'accessibilité et à la facilité de recherche de cette documentation. Ce ne sont pas des informations directement présentées dans les exigences de la norme ISQM 1, mais nous pouvons tout de même retrouver ces éléments au niveau de ses modalités d'application (*ISQC 1*, §46 ; *ISQM 1*, §A83-A84).

Finalement, la conservation de ces documentations de missions doit se prolonger sur une période suffisante afin de répondre aux besoins et exigences de la loi ou de la réglementation selon la norme ISQC 1. À nouveau, la norme ISQM 1 aborde ce sujet en suivant la norme ISQC 1, mais uniquement au niveau de ses modalités d'application (*ISQC 1*, §47 ; *ISQM 1*, §A85).

Documentation des revues de contrôle qualité

Les informations concernant les revues de contrôle qualité ainsi que leur documentation se trouvent essentiellement dans la norme complémentaire ISQM 2. Dans cette norme, il est indiqué notamment que le responsable de la revue de la qualité doit aussi être responsable de la documentation qui en découle. Des politiques et procédures doivent être mises en place afin de l'inclure dans la documentation de la mission concernée et également que la documentation soit conforme aux exigences qui vont suivre ci-dessous (ISQM 2, §28-29).

L'objectif de la documentation des revues qualité des missions, est qu'elle soit suffisante pour qu'un professionnel expérimenté en exercice, mais n'ayant aucun lien avec cette mission, puisse comprendre la nature, le calendrier et l'étendue des procédures mises en œuvre. Ces éléments sont gérés par le responsable de la revue de la qualité. De plus, il est important que des personnes ayant prêté assistance au responsable en question puissent également comprendre ces informations afin de pouvoir mettre en place des procédures correctes (ISQM 2, §30).

Si nous nous attardons sur le contenu de la documentation, selon la norme ISQM 2, plusieurs éléments doivent apparaître (ISQM 2, §30) :

1. Le nom du responsable de la revue de la qualité et des personnes qui l'ont assisté ;
2. Une indication de la documentation de la mission concernée par la revue de la qualité ;
3. Le fondement de la détermination que les exigences de la norme ISQM 2 ont bien été respectées, confirmant que la revue de la qualité est bien achevée ;
4. Les avis nécessaires à la détermination de l'achèvement de la revue de la qualité ou, à l'inverse, de l'impossibilité d'achever cette dernière ; et
5. La date d'achèvement de la revue de la qualité.

Si nous nous penchons sur la norme ISQC 1 maintenant, celle-ci s'étend un peu moins sur ce sujet et exige que le cabinet consigne que (ISQC 1, §42) :

1. Les procédures prévues par les politiques du cabinet ont bien été mises en place lors de cette revue de la qualité ;
2. La date d'achèvement de cette revue est la même ou précède celle de l'émission du rapport de la mission concernée ; et
3. La personne responsable de la revue de la qualité confirme qu'elle n'a connaissance d'aucun problème pouvant remettre en cause les jugements importants exercés par l'équipe de mission ainsi que les conclusions tirées.

Documentation du système de contrôle/gestion de la qualité

Nous arrivons à la toute dernière partie permettant de mettre un point final aux exigences des normes ISQC 1 et ISQM 1 et qui consiste à la documentation des systèmes mis en place afin de se conformer à ces normes.

Nous commencerons par la norme ISQC 1 qui présente moins d'exigences sur la documentation du système de contrôle qualité mis en place. Ainsi, des politiques et procédures doivent être prévues par le cabinet afin que la documentation fournisse la preuve du fonctionnement de chaque composante de son système de contrôle qualité. Le contenu et la forme de cette documentation sont laissés à l'appréciation des cabinets avec quelques précisions au niveau des modalités d'application, mais non reprises en tant qu'exigences (*ISQC 1*, §57).

Pour ce qui est de la conservation de cette documentation du système de contrôle qualité, il faut que cette durée soit suffisamment longue pour permettre d'évaluer que le cabinet se conforme à ce système via les procédures de surveillance. Si la loi ou toute autre réglementation applicable exige la conservation pour une période plus longue, il faudra évidemment s'y soumettre. Finalement, la documentation doit reprendre les plaintes et allégations concernant le cabinet ainsi que les réponses que celui-ci y a apportées (*ISQC 1*, §58-59).

Passons maintenant à la documentation du système de gestion de la qualité selon la norme ISQM 1. Il faut que cette documentation soit suffisante pour que les membres du cabinet puissent comprendre leurs rôles et responsabilités (à l'égard du système ou de la réalisation d'une mission). De plus, cette documentation aidera à favoriser l'uniformité de la mise en œuvre et du fonctionnement des réponses aux risques. Il est important de mentionner que la documentation doit aussi fournir les preuves de la conception, la mise en place et le fonctionnement des réponses aux risques. L'objectif de l'élaboration de ces preuves est de pouvoir étayer l'évaluation faite par la ou les personnes ayant la responsabilité et l'obligation ultime de rendre compte à l'égard du système de gestion de la qualité (*ISQM 1*, §57).

Pour ce qui est du contenu que doit fournir la documentation du système de gestion, il comprend (*ISQM 1*, §58) :

1. L'identification de la ou les personnes ayant la responsabilité ultime et l'obligation ultime de rendre compte, mais aussi à celle(s) ayant la responsabilité fonctionnelle à l'égard du système de gestion de la qualité ;
2. Les risques et les objectifs liés à la qualité ;
3. Les réponses du cabinet et la manière dont elles viennent atténuer les risques précités ;
4. La documentation du processus de suivi et de prise de mesures correctives comprenant la preuve que les activités de suivi ont été réalisées, l'évaluation des constatations, des déficiences relevées et de leurs causes profondes, la description des mesures correctives mises en place et leur évaluation et, finalement, les communications concernant ce processus ;
5. Le fondement de la conclusion permettant de déterminer si le système de gestion fournit l'assurance raisonnable que les objectifs ont été atteints.

Les éléments mentionnés ci-dessus concernant les exigences ou services du réseau ainsi que l'évaluation de ces composantes comme demandé par la norme *ISQM 1* au point III.4.14 concernant les « Exigences du réseau ou services du réseau », doivent se retrouver dans la documentation du système de gestion de la qualité du cabinet en question (*ISQM 1*, §59).

Pour ce qui est de la durée de conservation de cette documentation, le cabinet doit fixer un délai qui soit suffisant pour permettre le suivi de ce système de gestion de la qualité, mais également fixer un délai plus long si des textes légaux ou réglementaires l'exigent comme pour la norme *ISQC 1* (*ISQM 1*, §60).

5. Conclusion

Globalement, l'objectif final reste le même au niveau des deux normes, c'est-à-dire que les missions sont réalisées conformément aux textes légaux et normes professionnelles applicables ainsi que les rapports de mission soient appropriés aux circonstances. La méthode suivie pour y arriver par contre est totalement différente. En effet, la nouvelle norme de qualité ne parle plus de contrôle de la qualité, mais bien de gestion de la qualité.

Le principal changement qu'apporte ce système de gestion de la qualité est qu'il demande une approche par les risques sur la qualité. Le cabinet se doit donc de déceler ces derniers en fonction des objectifs de la norme ISQM 1. Par la suite, le cabinet doit répondre à ces risques via les réponses spécifiées précisées au sein de la norme ou toute autre réponse pertinente selon lui. Le processus de suivi et de prise de mesures correctives permet aussi à ce système de ne pas rester figé et d'évoluer avec le cabinet au fil des années.

Au final, les deux normes de qualité se rejoignent sur certains sujets tout en donnant tour à tour plus de détails sur l'un ou l'autre point. L'exemple le plus flagrant étant la revue de la qualité selon ISQM 2 dépassant largement les informations disponibles au sein de la norme ISQC 1 sur ce même sujet. À l'inverse, nous retrouvons plus d'exigences au niveau du respect des règles de déontologie/d'éthique pertinente au sein de la norme ISQC 1.

IV. ISQM 1 au niveau International

Dans cette section, nous analyserons la préparation face au changement de norme de qualité ISQC1 vers la norme ISQM 1 au niveau des pays frontaliers à la Belgique. Nous commencerons par analyser la manière dont la transposition législative a lieu. Ensuite, nous examinerons leur état d'avancement concernant la préparation au changement de norme de qualité ainsi que les formations disponibles dans chacun des pays. L'objectif étant de comparer les différents éléments analysés au sein de chaque pays.

Pour cette analyse, nous avons donc sélectionné la France, le Luxembourg, les Pays-Bas et l'Allemagne. Avant d'aborder les différents sujets dans ces pays, nous souhaitons nous pencher sur le cas de la Belgique grâce aux informations disponibles sur le site de l'IRE.

1. Belgique

1.1. L'IRE

Lorsque nous visitons le site de l'IRE en Belgique (visite réalisée en mai 2022), nous constatons que le premier sujet principal apparaissant sur la page d'accueil est la gestion de la qualité selon la norme ISQM 1. Ce thème est au centre de leurs préoccupations pour la fin de l'année 2022 puisque les cabinets devront être prêts pour le 15 décembre 2022. En effet, la mise en place du système de gestion de la qualité devra être achevée pour cette date. Quant à la mise en œuvre et le suivi de celui-ci, cela aura lieu dans le courant de l'année 2023 (Institut des Réviseurs d'Entreprises, 2022).

1.2. Les formations

Comme nous allons le voir ci-dessous, en Belgique, il existe diverses formations, séances d'informations ou workshops sur la nouvelle norme de qualité ISQM 1 (Institut des Réviseurs d'Entreprises, 2022, *Calendrier*).

Le 2 février 2022, une formation a eu lieu sur la nouvelle norme de qualité ISQM 1 afin d'expliquer les principaux éléments qui la composent et sa date de mise en application.

De plus, un groupe de travail a été formé au sein de l'institut ayant pour objectif de développer un nouvel outil, nommé ISQM Manager, qui accompagnera les cabinets dans ce changement de norme et par conséquent, sera disponible au moment de l'application de la nouvelle norme de qualité le 15 décembre 2022.

Nous constatons également qu'il existe depuis le 10 mai 2022, des capsules vidéo qui ont pour but d'informer les réviseurs d'entreprises sur les normes ISQM 1 & 2. Ces vidéos sont présentées par les participants du groupe de travail développant l'outil ISQM Manager (Institut des Réviseurs d'Entreprises, 2022, *ISQM*).

Durant les prochains mois, les formations disponibles sont :

- Séminaire sur la présentation du logiciel « ISQM Manager » le 9 juin 2022. Ce séminaire aura pour but d'expliquer les fonctionnalités de l'outil qui sera proposé aux cabinets et que nous aborderons dans la prochaine section.
- Workshops sur le logiciel ISQM Manager :
 1. Le 13 septembre 2022 : ce workshop aura pour but d'expliquer concrètement comment se servir de l'outil proposé ainsi que son adaptation possible en fonction des spécificités des cabinets.
 2. Le 13 septembre 2022 : ce workshop sera une prolongation du premier et aura pour but de laisser les intervenants utiliser directement le logiciel afin de se familiariser avec celui-ci.
 3. Le 19 septembre 2022 : ce workshop aura pour but d'expliquer aux intervenants comment adapter le logiciel au cabinet dans lequel ils travaillent.

2. France

2.1. La transposition des normes de qualité

En France, la norme ISQC 1 n'est pas appliquée directement. En effet, c'est une commission paritaire, composée notamment de membres du Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C) et de commissaires aux comptes⁸ désignés par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), qui crée les normes concernant la fonction de commissaire aux comptes en France (Haut Conseil du Commissariat aux comptes, 2022).

Le projet de norme est donc arrêté par la commission paritaire pouvant éventuellement demander au H3C de l'élaborer. Il est alors proposé au CNCC qui dispose d'un délai d'un mois pour émettre son avis. Après ce délai, le H3C se prononce sur ce projet de norme et décide ou non de l'adopter. Si celui-ci est adopté, il sera transmis au garde des Sceaux (ou « ministre de la Justice ») pour son homologation (Haut Conseil du Commissariat aux comptes, 2022).

⁸ Le commissaire aux comptes en France équivaut au réviseur d'entreprises en Belgique

Lorsque nous nous rendons sur le site de la CNCC ou celui du H3C, nous ne trouvons aucune information sur la nouvelle norme de qualité ISQM 1 ni sur la norme de qualité actuelle ISQC 1. Le code de commerce soumet tout de même les commissaires aux comptes à des contrôles périodiques qui sont définis par le H3C. C'est ce dernier qui décide donc des modalités et des conditions que les contrôles vont devoir suivre et c'est la CNCC qui se charge de les appliquer. Ces contrôles ont pour objectif de garantir la qualité des missions réalisées, une indépendance des commissaires et une sécurité financière par rapport à l'adéquation de l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes de l'entité (Compagnie nationale des commissaires aux comptes, 2022).

2.2. Programme de travail de la commission paritaire et rapport de transparence

En ce qui concerne le programme de travail de la commission paritaire de l'année 2022, la nouvelle norme de qualité ISQM 1 n'y est pas mentionnée, ce qui laisse sous-entendre qu'elle ne sera pas d'application cette année comme ce sera normalement le cas en Belgique. En effet, ce document atteste seulement des points suivants (Compagnie nationale des commissaires aux comptes, 2022, *Programme de travail* 2022):

- Les changements concernant les normes de déontologies initiées en 2021 ;
- La révision d'une norme concernant l'approche par les risques et plus particulièrement de la prise de connaissance de l'entité et de son environnement ;
- L'application dès le début de l'année 2023 de la nouvelle norme IFRS⁹ concernant les contrats d'assurance ;
- La révision de la norme traitant de l'audit des comptes consolidés.

Cependant, ce manque d'informations sur la CNCC ne sous-entend pas que les cabinets d'audit ne s'y sont pas préparés. En effet, comme nous pouvons le trouver dans les rapports de transparence de différents grands cabinets d'audit, la norme ISQM 1 sera amenée à remplacer la norme de qualité actuelle ISQC 1 durant le mois de décembre de l'année 2022 (EY, 2022 ; KPMG, 2022).

En ce qui concerne les plus petits cabinets en revanche, rien n'indique qu'ils seront prêts en fin d'année 2022 étant donné que les autorités françaises ne les incitent pas à se préparer via des publications ou formations sur le sujet.

⁹ IFRS : International Financial Reporting Standards sont des normes comptables visant à présenter des informations financières standardisées au niveau international (European Commission, 2022).

3. Luxembourg

3.1. La transposition des normes de qualité

En ce qui concerne le Luxembourg, c'est la Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF) qui a la responsabilité d'adopter les normes d'audit du contrôle légal des comptes et des normes relatives à la déontologie et au contrôle interne de qualité des cabinets de révision. L'IRE Luxembourg quant à lui a notamment le pouvoir de procéder à des contrôles et de requérir toute information nécessaire dans les domaines qui lui sont attribués par la loi afin de veiller au respect des normes professionnelles applicables (Institut des Réviseurs d'Entreprises [Luxembourg], 2022).

L'adoption de la norme ISQM 1 prend donc sa source au niveau du règlement CSSF N° 22-01 du 11 janvier 2022. En effet, le chapitre 2 de ce règlement est notamment consacré à l'adoption des normes relatives au contrôle et à la gestion interne de la qualité. Il sert précisément à faire le lien entre ces deux systèmes et la transformation qui en découlera au 15 décembre 2022. Ainsi, ce règlement indique que les cabinets de révision doivent continuer à se conformer à la norme ISQC 1 (et aux compléments luxembourgeois qui l'accompagnent) jusqu'au 15 décembre 2022 et, à cette date, les normes ISQM 1 & 2 prendront la relève. Le CSSF a décidé d'ajouter des compléments à ces normes que nous pouvons retrouver dans les annexes de ce règlement N° 22-01. Ces compléments sont au nombre de deux pour la norme ISQM 1 et d'un pour la norme ISQM 2 (Institut des Réviseurs d'Entreprises [Luxembourg], 2022, *Journal officiel – Règlement CSSF N° 22-01*).

3.2. L'IRE au Luxembourg

Lorsque nous visitons le site de l'IRE au Luxembourg, le premier constat est que, de manière similaire à la Belgique, l'application de la norme ISQM 1 apparaît comme sujet principal. En effet, l'IRE indique que des guides provenant de l'IAASB sont disponibles depuis l'année 2021 pour la compréhension et la mise en place des normes ISQM 1 & 2 (Institut des Réviseurs d'Entreprises [Luxembourg], 2022, *Nouveaux guides de mise en œuvre de la gestion de la qualité*).

3.3. Les formations

Lorsque nous nous renseignons sur les formations ou les séances d'informations qui sont disponibles pour les réviseurs d'entreprises, nous ne voyons qu'une seule formation possible ayant lieu le 3 octobre 2022 pour un maximum de 30 participants (selon règles COVID alors en vigueur). Cette formation sera donnée par Madame Bénédicte Vessié, présidente du Collège de Supervision des Réviseurs d'entreprises en Belgique et professeur invitée à l'Université Catholique de Louvain. L'objectif de cette formation sera de présenter les nouvelles normes ISQM 1 & 2, de mettre en évidence ses évolutions par rapport à ISQC 1 et de détailler l'organisation pratique au sein des cabinets d'audit (Institut des Réviseurs d'Entreprises [Luxembourg], 2022, *Programmes de formations 2022*).

4. Les Pays-Bas

4.1. La transposition des normes de qualité

Suite à la loi du 13 décembre 2012 portant sur la profession comptable et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2013, le Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) et le Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA) ont été fusionnés pour créer la Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). Cette organisation ne reprend pas uniquement ce que nous appelons réviseurs d'entreprises, elle reprend aussi, par exemple, les experts-comptables, les comptables au niveau public ou dans des agences gouvernementales. Toujours selon cette loi portant sur la profession comptable, la NBA a le devoir d'édicter des règlements afin de garantir une pratique professionnelle correcte (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2022).

Dans cette mission de réglementation, la NBA a créé ce qui pourrait se traduire comme le Conseil consultatif pour la réglementation professionnelle (en néerlandais : « Adviescollege voor Beroepsreglementering » ou « ACB ») et c'est à ce Conseil que revient le rôle de concevoir les règlements. L'ACB est composé notamment d'experts-comptables, de comptables gouvernementaux, d'auditeurs et se divise en deux sous-comités pour l'assurance d'un côté et l'éthique de l'autre. Lorsque la direction de la NBA est d'avis qu'un règlement est conforme, elle le soumet à l'assemblée des membres pour leur approbation et si c'est un texte concernant les contrôles légaux des comptes, celui-ci nécessitera également l'approbation du ministre des Finances (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2022).

La NBA n'applique pas directement la norme de qualité ISQC 1 pour l'instant et préfère passer par le Verordening accountantsorganisaties que l'on pourrait traduire comme le règlement sur les organisations comptables. Concernant la norme de qualité ISQM 1, il est fort probable que la NBA procède de la même manière. L'ACB indique dans son planning que la mise en œuvre des normes ISQM et de la norme ISA 220 révisée est un sujet hautement prioritaire pour la fin de l'année 2022 (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2022).

4.2. Les formations

Concernant les formations disponibles aux Pays-Bas, aucune formation n'est proposée sur le site « NBA Opleidingen ». De plus, nous n'avons pas accès aux formations éventuellement présentées auparavant. Étant donné que l'ACB compte travailler sur la mise en œuvre des nouvelles normes de qualité au 3^{ème} quadrimestre 2022, peut-être que de nouvelles formations seront disponibles sur le sujet pendant ou après cette période (NBA Opleidingen, 2022).

5. Allemagne

5.1. La transposition des normes de qualité

Nous nous concentrerons sur les deux entités les plus importantes pour ce travail en Allemagne que sont Wirtschaftsprüferkammer (WPK ou « la Chambre des Réviseurs d'Entreprises ») et L'Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW ou « l'Institut des Réviseurs d'Entreprises »). L'IDW est un institut privé représentant les intérêts des membres de la profession des réviseurs d'entreprises en Allemagne. Il s'occupe notamment de transposer les normes professionnelles internationales venant, par exemple, de l'IAASB en normes professionnelles nationales applicables en Allemagne. La WPK quant à elle veille, par exemple, au point de vue disciplinaire, aux intérêts de la profession auprès du public ou encore à la nomination des nouveaux réviseurs d'entreprises (Wirtschaftsprüferkammer, 2022 ; Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, 2022).

En Allemagne, la norme de contrôle qualité ISQC 1 n'est pas appliquée directement. En effet, celle-ci a été transposée en norme professionnelle, ce qui a donné la norme IDW QS 1. Cette transposition est sous la responsabilité du Hauptfachausschuss (HFA ou « comité technique principal ») de l'IDW. Il en est de même pour les normes ISQM 1 & 2 puisqu'elles sont en cours de transposition en normes professionnelles EQMS 1 & 2 afin de faire le lien entre ces normes ISQM et le droit professionnel allemand (Wirtschaftsprüferkammer, 2022 ; Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, 2022).

Lorsque nous visitons le site de l'IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer) réservé aux réviseurs d'entreprises en Allemagne, nous constatons qu'il y a beaucoup d'informations sur la norme EQMS 1 depuis l'année 2019. En effet, un texte explicatif complet permet aux réviseurs d'entreprises de prendre connaissance de la norme professionnelle allemande qui entrera en vigueur le 15 décembre 2023. Il leur est également possible de faire part de leurs remarques ou propositions de modifications avant le 15 juin 2022 (Institut der Wirtschaftsprüfer, 2022, *IDW Verlautbarungen - EQMS 1*).

5.2. Les formations

Certaines formations ont déjà été données dans le passé et les enregistrements de celles-ci sont toujours disponibles sur le site de l'IDW. En ce qui concerne les formations à venir sur leurs nouvelles normes de qualité, nous avons trouvé deux formations différentes. La première sera consacrée au système de gestion de la qualité basé sur les risques pour les petites et moyennes entreprises se tenant le 24 mai et 13 octobre 2022 afin d'expliquer en quoi consiste la norme EQMS 1. La deuxième formation se déroulera le 14 juin et le 26 septembre 2022 afin d'expliquer la mise en œuvre des contrôles qualité sous la nouvelle norme EQMS 1 dans les cabinets (Institut der Wirtschaftsprüfer, 2022, *Veranstaltungen*).

Il semblerait donc que l'Allemagne ait introduit des explications sur la nouvelle norme EQMS 1 plus tôt que dans les autres pays et que celles-ci se retrouvent toujours dans les actualités en 2022. Nous pouvons remarquer aussi que les formations disponibles ciblent les petits et moyens cabinets qui pourraient être ceux qui auront le plus de difficultés à se préparer au changement de norme de qualité (Institut der Wirtschaftsprüfer, 2022).

Un point important à mentionner également est que la date d'application de la nouvelle norme EQMS 1 est fixée au 15 décembre 2023. Ce qui laisse encore beaucoup de temps aux différents cabinets d'audit pour s'y préparer sans doute en suivant de nouvelles formations qui seront prévues d'ici à cette date (Institut der Wirtschaftsprüfer, 2022).

6. Conclusion

Chaque pays possède ses propres organismes qui organisent et contrôlent l'application des normes de qualité en vigueur au sein des cabinets d'audit. En effet, en Belgique nous parlons de l'IRE et du CSR, en France de la CNCC et H3C, en Allemagne de l'IDW et WPK, aux Pays-Bas de la NBA et de l'ACB et au Luxembourg du CSSF et de l'IRE.

Nous observons différentes manières de se préparer au changement de norme de qualité en fonction du pays dans lequel nous nous trouvons. L'Allemagne a décidé de transposer les nouvelles normes qualité ISQM 1 & 2 notamment pour les faire correspondre à leurs normes professionnelles, en procédant à certaines modifications, plutôt que de les appliquer directement et intégralement comme le fait la Belgique. Un peu similairement, les Pays-Bas décident de mettre en œuvre les nouvelles normes de qualité en modifiant différents règlements et lois ou en rajoutant d'ici 2023. Cependant, la situation sera plus claire vers la fin d'année 2022 lorsque l'ACB aura analysé plus en profondeur le sujet. Le Luxembourg de son côté a préféré ajouter des compléments à ces normes de qualité de l'IAASB.

Par des formations ou séances d'informations, certains pays apportent plus ou moins de soutien aux cabinets pour faire face à ce changement de norme de qualité ainsi qu'à l'impact sur leur organisation interne. Comme nous l'avons vu, la France et les Pays-Bas ne prévoient aucune formation pour le moment à ce sujet. En ce qui concerne le Luxembourg, il offre une seule formation selon le site de l'IRE (Luxembourg). L'Allemagne, quant à elle, a déjà donné des formations concernant les nouvelles normes de qualité et leur transposition et continuera à en donner plusieurs fois à l'avenir. Enfin, la Belgique met surtout à disposition des formations liées à l'outil développé par son groupe de travail.

Il semblerait cependant que, en Belgique, en France, aux Pays-Bas et au Luxembourg, le changement doive se faire pour le 15 décembre 2022. Cela n'est pas le cas pour l'Allemagne qui a décidé d'appliquer la nouvelle norme de qualité un an plus tard, soit le 15 décembre 2023.

V. ISQM Manager

L'IRE procède au développement d'un outil d'aide, nommé « ISQM Manager ». L'objectif principal de cet outil est d'accompagner les cabinets d'audit dans la mise en œuvre de la nouvelle norme de qualité ISQM 1. Lors de l'analyse de ce dispositif, nous avons eu l'occasion d'interviewer Monsieur Olivier De Bonhome, réviseur d'entreprises et membre du conseil de l'IRE, qui est en charge de ce développement avec l'aide d'un groupe de travail. Toutes les informations ci-dessous proviennent de l'interview réalisée avec Monsieur De Bonhome.

Lors de cette interview, nous avons principalement abordé l'approche et les étapes suivies dans ce développement d'outil d'aide ainsi que la manière dont fonctionne le groupe de travail. D'autres éléments comme le test de l'outil par certains cabinets, les formations prévues ainsi que le prix sont également abordés dans notre analyse de cet entretien.

1. Développement de l'outil ISQM Manager

Afin de développer l'outil ISQM Manager, un groupe de travail a été formé avec plusieurs réviseurs d'entreprises. Ces derniers viennent de petits, moyens et grands cabinets à proportion égale afin de garantir la prise en compte des points de vue de tous les cabinets en général et de pouvoir directement développer un outil adaptable en fonction de la situation de chacun.

La première étape dans ce développement a été de prendre les 35 objectifs de la norme ISQM 1 et de demander à chaque réviseur présent d'identifier les risques liés à ces objectifs. De plus, les risques soulevés devaient être classés en fonction de leur impact sur les différentes tailles de cabinets afin de donner la proportionnalité au risque de chacun. À partir de ce moment-là, les réponses à ces risques ont pu être élaborées toujours en fonction de la taille des cabinets puisqu'un seul praticien n'aura évidemment pas la même réponse qu'un Big Four.

Par la suite, le paramétrage du logiciel en lui-même a pu commencer. Pour ce faire, les 35 objectifs de qualité de la norme ISQM 1 ont été introduits dans le logiciel ISQM Manager ainsi que les risques liés à ces objectifs et les réponses aux risques identifiés par le groupe de travail. Les risques et leurs réponses ont directement été à nouveau qualifiés en fonction du type de cabinet. Ensuite, il a fallu définir des actions concrètes en fonction de chaque risque et de chaque réponse aux risques. Ces actions peuvent consister en une déclaration à signer, un document à lire, une déclaration à remplir... Toutes ces actions seront reproduites sur le dashboard de chaque collaborateur.

De plus, différents templates ont été créés en fonction de la taille des cabinets d'audit ainsi qu'en fonction du type de mission qu'ils réalisent (mandat de commissaire, missions spéciales...). Un autre template a pris forme aussi pour tout ce qui touche les procédures internes des cabinets comme les déclarations d'indépendance, le respect des règles éthiques... Ce ne sont pas des procédures liées directement aux clients, mais plutôt à chaque collaborateur dans le cadre de l'organisation interne du cabinet.

Un autre élément déterminant sur le paramétrage de l'outil ISQM Manager a été la temporalité. En effet, certaines actions se font au début de l'année ou de l'exercice comptable alors que d'autres se font à la fin ou encore en cours d'année ou d'exercice comptable. Nous pouvons aussi avoir des actions au moment de la mission ou encore lorsqu'une certaine autre action a été remplie. Un exemple pour ce dernier cas serait la mise en place d'une procédure par le responsable ISQM, l'action de lire et de signer cette procédure n'apparaîtra sur le dashboard des collaborateurs qu'une fois que le responsable ISQM aura terminé l'action de création de cette procédure.

Toutes les actions sont évidemment conservées au sein du logiciel pour une possible consultation par la suite et toute modification de documents passe par la direction du cabinet pour donner un système à trois étapes au final. D'abord, le responsable ISQM modifie ou crée un document, celui-ci passe par la direction qui approuve ou non et seulement à ce moment-là, le document apparaîtra sur le dashboard des membres du personnel.

La documentation ayant une place importante au sein de la norme ISQM 1, l'outil ISQM Manager la reprendra pour chaque composante. C'est-à-dire que nous pourrions retrouver la politique générale du cabinet pour telle composante de la norme, accompagnée de la procédure décidée. Toute une série de documents accompagne les politiques et procédures comprenant des check-lists, des déclarations, des questionnaires...

Finalement, la gravité du risque a été déterminée par l'évaluation de la probabilité de survenance et d'impact. Les différentes actions proposées par l'outil ISQM Manager viennent en réduction totale ou partielle de ces risques. Si une seule action est possible face à un risque, cette action diminue de 100% le risque alors que si trois actions sont possibles, la répartition de cette diminution du risque sera faite équitablement ou non entre ces actions.

2. Organisation du groupe de travail

Le groupe de travail responsable du développement de l'outil ISQM Manager s'est réuni au minimum une fois par mois notamment par vidéoconférence pendant la crise sanitaire du coronavirus. Il y a un logiciel permettant de partager et de stocker les différents documents que chacun apporte afin de les analyser et d'en tirer des conclusions lors des réunions de groupe.

Dans ce groupe de travail officiel, il n'y a que des réviseurs d'entreprises que nous pouvons diviser en trois groupes représentés équitablement à savoir les petits, moyens et grands cabinets. Bien sûr, le groupe de travail n'a pas vraiment la capacité de créer entièrement un programme informatique et a donc fait appel à un ingénieur programmeur analyste pour développer ce logiciel. Cet ingénieur a notamment travaillé sur le logiciel des soins de santé basé lui aussi sur l'analyse de risque et a donc, par son expérience, su faire efficacement le lien entre l'analyse de risque, le métier de réviseur et la programmation nécessaire au logiciel.

3. Test en cabinet d'audit

Lors d'un séminaire portant sur la transformation de la norme de qualité ISQC 1 à la norme ISQM 1, un appel a été lancé aux participants afin que ceux-ci fassent savoir s'ils étaient intéressés à être testeurs de l'outil ISQM Manager. Au final, six cabinets ont été repris aussi bien petits que grands, francophones ou néerlandophones, ce qui permettra de tester un élément essentiel de cet outil, c'est-à-dire l'adaptabilité aux cabinets. Les très gros cabinets quant à eux n'ont pas vraiment été intéressés puisqu'ils recevront, sans nul doute, un système imposé par l'international et ne vont donc pas utiliser l'outil ISQM Manager.

Bien sûr, les cabinets ayant un réviseur d'entreprises membre du groupe de travail s'occupant du développement de l'outil n'ont pas pu se présenter comme candidats testeurs. En effet, ils sont trop impliqués dans le développement de l'outil, ils connaissent déjà ses fonctionnalités et s'y sont déjà habitués dans sa forme actuelle. L'objectif de ce test étant de recueillir des avis neufs sur le sujet et de voir les réflexes des personnes qui vont utiliser l'outil seulement de manière intuitive, il est normal de prendre des cabinets totalement indépendants.

4. Formations

La présentation de l'outil ISQM Manager est prévue pour le 9 juin 2022 et sera donnée par Monsieur Olivier De Bonhome accompagné de Monsieur Dominique Bastille. Cette formation abordera la bibliothèque des objectifs, les risques liés à ces objectifs ainsi que les réponses liées à ces risques. L'évaluation des risques selon leur probabilité et leur impact ainsi que le traitement des actions à prendre pour la minimisation des risques seront aussi abordés par la suite. Pour finir, les différents templates par type de cabinet, les dashboards et la gestion de la documentation du système de qualité seront présentés.

Suite à cette présentation de l'outil, les cabinets devraient être en mesure de savoir s'ils comptent l'utiliser ou se tourner vers une alternative, un autre outil... Si la décision prise est d'utiliser ISQM Manager, des workshops seront organisés par la suite durant le mois de septembre sur trois jours. Ces workshops, contrairement à la présentation de l'outil en juin 2022, ne seront pas ouverts à tous, mais ceux qui hésiteraient encore pourront tout de même y venir et bénéficier d'une semaine d'accès pour tester l'outil.

La première journée de workshop sera destinée aux réviseurs d'entreprises en général. Des démonstrations pour générer un template ou valider une action par exemple, seront présentées et il leur sera permis de poser différentes questions concernant l'utilisation de l'outil. La deuxième séance sera, elle, plus pertinente pour les responsables ISQM afin de leur montrer comment créer des actions, des objectifs, des risques et leurs réponses... Le dernier jour sera consacré surtout aux informaticiens des cabinets d'audit afin de leur montrer comment paramétrer certaines choses au sein du logiciel.

5. Prix

Au niveau du prix du logiciel ISQM Manager, une première approche, sans la gestion du cloud, a permis de déterminer les tarifs suivants. L'installation coûtera 875 € et chaque licence par utilisateur sera au prix de 65 € par mois. Ce prix par licence est dégressif, par palier de 5 licences en fonction du nombre d'utilisateurs au sein du cabinet. La table de prix prévoit donc un coût moindre s'il y a 10 licences, 20 licences ou 30 licences... Un accès gratuit est prévu pour les étudiants qui sont engagés de façon temporaire (par exemple un stage de 3 mois) au sein du cabinet.

6. Conclusion

Au final, le groupe de travail, organisé autour de plusieurs réviseurs d'entreprises venant de différents types de cabinets d'audit et d'un programmeur analyste ayant déjà de l'expérience dans un logiciel basé sur les risques, a réussi à créer un nouvel outil « ISQM Manager » aidant les cabinets à mettre en place la nouvelle norme de qualité ISQM 1.

La nouveauté amenée par ISQM 1 portant sur la gestion de la qualité via différents objectifs, les risques qui s'y rapportent et les réponses possibles à ceux-ci ont été intégrés au mieux dans le logiciel créé. Un autre élément important aux yeux du groupe de travail a été de permettre les exceptions et donc de pouvoir adapter ce logiciel à chaque type de cabinet dépendant de la taille ou des missions réalisées.

Le groupe de travail étant bien conscient que les très gros cabinets n'utiliseront pas l'outil qui a été développé par l'IRE, mais bien le système développé par l'international, il était encore plus pertinent de mettre en place cette adaptabilité pour les principaux utilisateurs, c'est-à-dire les sole practitioner ainsi que les petits et moyens cabinets.

VI. Approche pratique

Dans cette section, nous décrirons notre manière de procéder afin d'entamer une approche pratique. Celle-ci consiste à collecter des informations auprès de différents répondants venant de cabinets en Belgique, plus particulièrement en Wallonie et à Bruxelles, par le biais d'un sondage anonyme et d'une interview afin de les analyser et d'en tirer des conclusions.

Nous aborderons dans une introduction, notre méthode de travail, nos hypothèses de départ ainsi que nos définitions des termes employés lors de l'étude. Par la suite, nous procéderons à l'explication de la collecte des données ainsi qu'à leur analyse.

Il est important de préciser que le nombre de données récoltées via notre sondage n'est pas suffisant afin de se prononcer sur l'ensemble des réviseurs d'entreprises belges. Il reste tout de même pertinent de retirer les tendances des réponses obtenues tout en gardant un recul sur les conclusions pouvant être tirées suite à notre analyse.

1. Introduction

1.1. Méthode de travail

Pour commencer cette approche pratique, nous avons établi des hypothèses sur divers sujets tels que l'impact du changement de norme, la connaissance de la nouvelle norme... Ces hypothèses portent surtout sur la différence qui existe en fonction de la taille du cabinet. Nous les confirmerons ou infirmerons en fin de travail en fonction de nos résultats récoltés.

Par la suite, nous avons donc créé un sondage en ligne. Nous avons contacté les réviseurs d'entreprises francophones actifs en Belgique, adresses collectées à l'aide du registre public se trouvant sur le site de l'IRE. Nous avons aussi motivé les réviseurs d'entreprises en question à partager ce sondage auprès de personnes compétentes au sein de leur équipe afin de recueillir un maximum d'avis. L'ensemble de ces données récoltées seront à retrouver au niveau des annexes de ce travail. L'objectif de ce sondage étant d'analyser plusieurs points. Le premier porte sur la manière dont les cabinets se préparent ou vont se préparer au changement de norme de qualité. Le second point consiste à mesurer les connaissances réelles qu'ils ont des obligations liées à la norme ISQM 1 ainsi que leur avis sur la nécessité de son implémentation. Le troisième point aborde les formations disponibles en Belgique ainsi que leur avis sur ces dernières et sur l'élaboration des différents outils d'aide. Enfin, quatrièmement, nous avons souhaité récolter d'éventuelles remarques dont ils auraient souhaité nous faire part sur ce sujet.

Pour continuer, nous avons analysé les réponses à ce sondage en fonction de la taille des cabinets et d'autres facteurs comme, par exemple, le nombre de formations suivies lorsque cela nous semblait pertinent. Cette analyse a été effectuée afin d'en retenir des points importants qu'il sera possible de comparer par la suite à nos hypothèses de départ (Point V. 4).

Enfin, comme expliqué précédemment, nous avons procédé à la comparaison des informations collectées et analysées durant l'approche pratique avec nos hypothèses de départ afin de les confirmer ou de les infirmer. Cela nous a permis de conclure si les effets escomptés du changement de norme de qualité des cabinets sont identiques ou non en fonction de leur taille et si, par exemple, il existe une quelconque asymétrie de préparation ou de connaissance des normes concernées.

1.2. Hypothèses

Au cours de la rédaction de ce mémoire, plusieurs hypothèses importantes nous semblent pertinentes à tester :

1. Au plus la taille du cabinet est importante, au plus le niveau de préparation du cabinet d'audit est élevé ;
2. La nécessité du changement de norme de qualité est perçue plus positivement par les cabinets de taille importante ;
3. Au plus la taille du cabinet est importante, au plus le nombre de formations suivies par ses membres augmente ;
4. Les formations suffisent à expliquer la bonne connaissance de la nouvelle norme de qualité ;
5. La majorité des cabinets (de toute taille) verra principalement un aspect négatif à l'implémentation de la norme ISQM 1 ;
6. La majorité des cabinets de petite taille ne sera pas prête pour la date de mise en application de la nouvelle norme de qualité alors que la majorité des cabinets de plus grande taille le sera ;
7. Les cabinets de grande taille sont plus informés que les cabinets de petite taille concernant les outils qui seront mis à leur disposition.

1.3. Définition des termes utilisés

Avant d'entamer l'analyse des données récoltées lors de notre sondage en ligne, il est important de définir certains termes utilisés au cours de notre approche pratique.

Les associés

Nous entendons par « Associé » toute personne ayant autorité pour engager le cabinet en ce qui concerne la réalisation d'une mission de services professionnels (Institut des Réviseurs d'Entreprises, 2017, *Norme Internationale d'Audit ISA 220*).

Sole practitioner

C'est un professionnel qui exerce son métier de manière individuelle, mais qui peut ou non bénéficier de personnel de soutien ne possédant pas le même titre que lui.

Les collaborateurs

Nous entendons par « Collaborateurs » les professionnels, autres que les associés, y compris tous les experts employés par le cabinet (Institut des Réviseurs d'Entreprises, 2017, *Norme Internationale d'Audit ISA 220*).

Les Formations

Nous entendons par « formations » les séminaires, workshop, conférences, events ou séances d'information organisée notamment par l'IRE et l'ICCI et portant sur la nouvelle norme de qualité ISQM 1.

2. Collecte de données par sondage

2.1. Contexte

Comme indiqué précédemment, nous avons établi un sondage afin de questionner les personnes concernées par ce changement de norme de qualité au sein des cabinets (principalement les réviseurs d'entreprises) (Annexe 1).

Nous avons choisi d'effectuer un sondage afin de récolter le plus de réponses possibles tout en optimisant le temps que les personnes interrogées nous ont consacré pour répondre à nos questions. En effet, effectuer uniquement des interviews n'était pas envisageable étant donné l'emploi du temps fortement chargé des réviseurs d'entreprises.

Les personnes contactées pour ce sondage sont issues principalement du site internet de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (le registre public) afin de certifier que celles-ci sont compétentes dans le milieu de l'audit. Nous avons également laissé la possibilité à ces réviseurs de partager ce sondage avec les membres de leur équipe si cela leur semblait pertinent et apporter une valeur ajoutée à notre travail.

La majorité des données récoltées sont issues de ce sondage (Annexe 2). Cependant, nous avons laissé la possibilité aux répondants de laisser leurs coordonnées s'ils acceptaient de nous consacrer plus de temps. Dans ce cadre, nous avons procédé à une interview nous permettant d'obtenir des informations complémentaires sur l'impact du changement de norme de qualité (Annexe 3).

À la fin de ce mémoire, nous avons obtenu au total 34 réponses à notre sondage que nous avons principalement analysées en fonction du critère de taille des cabinets. L'objectif est de détecter une éventuelle différence entre les tailles de cabinets d'audit.

2.2. Les barèmes

Afin d'identifier les obstacles que rencontre le cabinet d'audit, nous avons demandé lors de notre sondage d'indiquer le nombre d'associés et de collaborateurs travaillant dans le cabinet du répondant concerné. Ces informations nous serviront à expliquer les difficultés rencontrées, qu'elles soient organisationnelles ou financières, lors de la mise en place de la nouvelle norme de qualité ISQM 1 par les cabinets.

Par la suite, chaque répondant devait définir s'il faisait partie, selon lui, d'un petit, moyen ou grand cabinet. C'est sur base de cette question que nous comptons classer les cabinets par taille.

En ce qui concerne le nombre d'associés, nous avons sélectionné au total 4 catégories possibles :

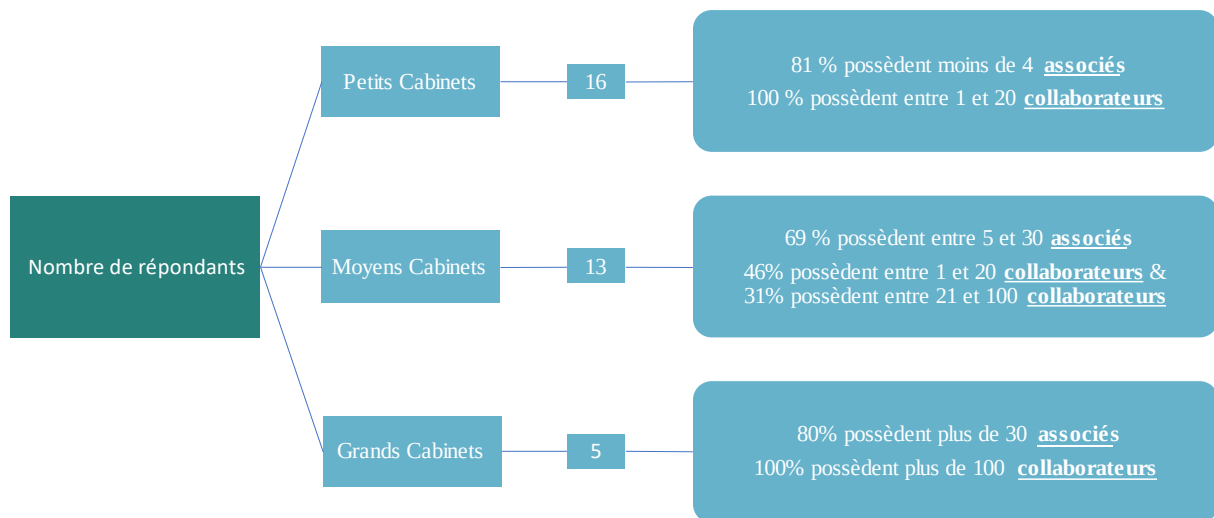
- Sole practitioner
- Entre 1 et 4 associés
- Entre 5 et 30 associés
- Plus de 30 associés

En ce qui concerne le nombre de collaborateurs, nous avons sélectionné 3 catégories possibles :

- Entre 1 et 20 collaborateurs
- Entre 21 et 100 collaborateurs
- Plus de 100 collaborateurs

2.3. Nombre de répondants et composition des cabinets

Graphique n°2 - Nombre de répondants et composition des cabinets (annexe 2)



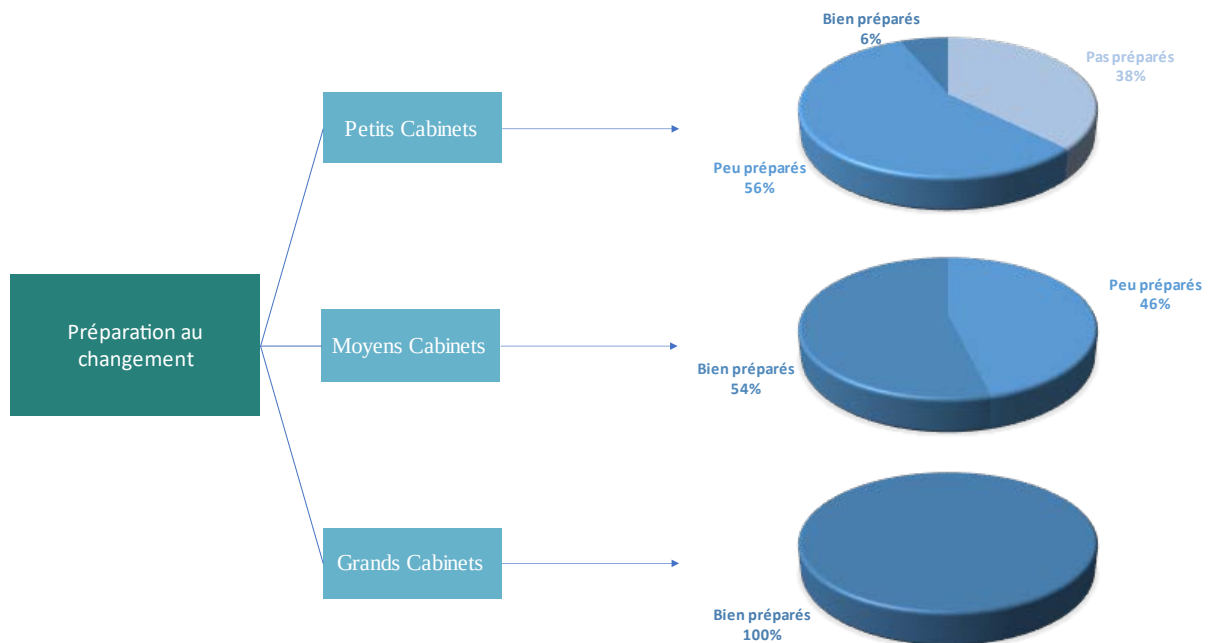
Au cours de la réalisation de notre sondage, nous avons pu récolter 34 opinions provenant de différents répondants représentant chacun diverses tailles de cabinets d'audit. Ce total est constitué de 16 personnes disant appartenir à des petits cabinets, 13 se considérant comme appartenant à des cabinets de taille moyenne et enfin, 5 appartenant à des cabinets de grande taille.

Nous pouvons observer que la grande majorité des personnes provenant d'un petit cabinet, c'est-à-dire 81%, indiquent que ce dernier est composé de moins de 4 associés. Nous pouvons noter aussi qu'un seul de ces répondants est un seul praticien. En ce qui concerne les moyens cabinets, 69% d'entre eux possèdent entre 5 et 30 associés alors que pour les grands cabinets, 80% possèdent plus de 30 associés.

Finalement, 100% des petits cabinets représentés dans notre sondage possèdent moins de 20 collaborateurs non-associés et 100% des grands cabinets possèdent plus de 100 collaborateurs. En revanche, les cabinets de taille moyenne sont plus diversifiés et possèdent pour 46% d'entre eux, entre 1 et 20 collaborateurs, pour 31% d'entre eux, entre 21 et 100 collaborateurs et pour 23% d'entre eux, plus de 100 collaborateurs.

2.4. Préparation des cabinets face au changement de la norme de qualité

Graphique n°3 – Préparation du cabinet au changement de norme de qualité (annexe 2)



Pour cette question, qui évalue le niveau de préparation des cabinets d’audit en fonction de la taille de ces derniers, nous avons utilisé une échelle de Likert, permettant de mesurer une attitude précise. Notre échelle propose 3 niveaux de mesures différents :

1. Pas du tout préparés ;
2. Un peu préparés ;
3. Tout à fait préparés.

En ce qui concerne la collecte de données, nous pouvons déjà repérer une variation au niveau de la préparation des cabinets d’audit en fonction de leur taille. En effet, une majorité des répondants provenant de petits cabinets, c’est-à-dire 56%, sentent que leur cabinet ne s’est que très peu préparé au changement de norme de qualité ISQM 1. Pour les répondants appartenant à des cabinets de taille moyenne, 46% d’entre eux se retrouvent dans la même situation.

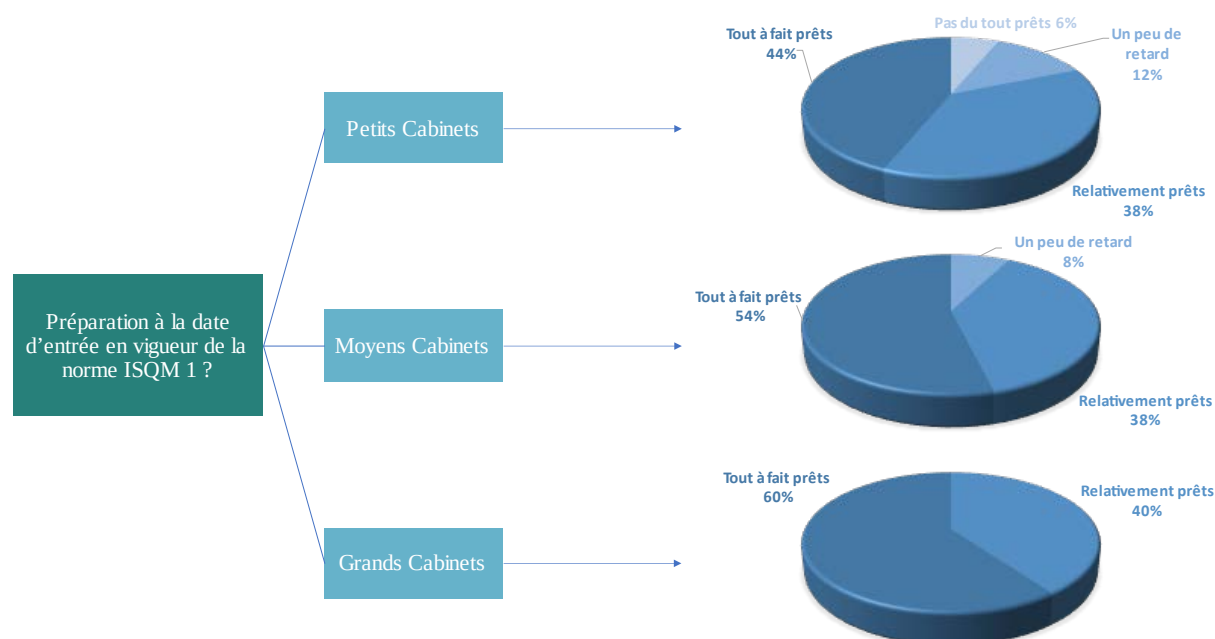
De plus, seuls les répondants représentant les petits cabinets ont répondu, pour 38% au total, qu’ils n’étaient, pour le moment, pas du tout préparés à ce changement de norme.

Enfin, il semblerait que 54% et 100% des répondants provenant respectivement de moyens et de grands cabinets s’estiment être tout à fait prêts face à ce changement. Cette situation n’est valable que pour une petite minorité des répondants des petits cabinets, soit 6% d’entre eux.

Préparation à venir

Le point ci-dessus a abordé la préparation actuelle des cabinets face au changement de norme. Il nous semblait tout aussi important de reprendre la préparation que les répondants pensent atteindre lors de la date d'entrée en vigueur de la norme ISQM 1, soit le 15 décembre 2022.

Graphique n°4 – Préparation à venir (annexe 2)



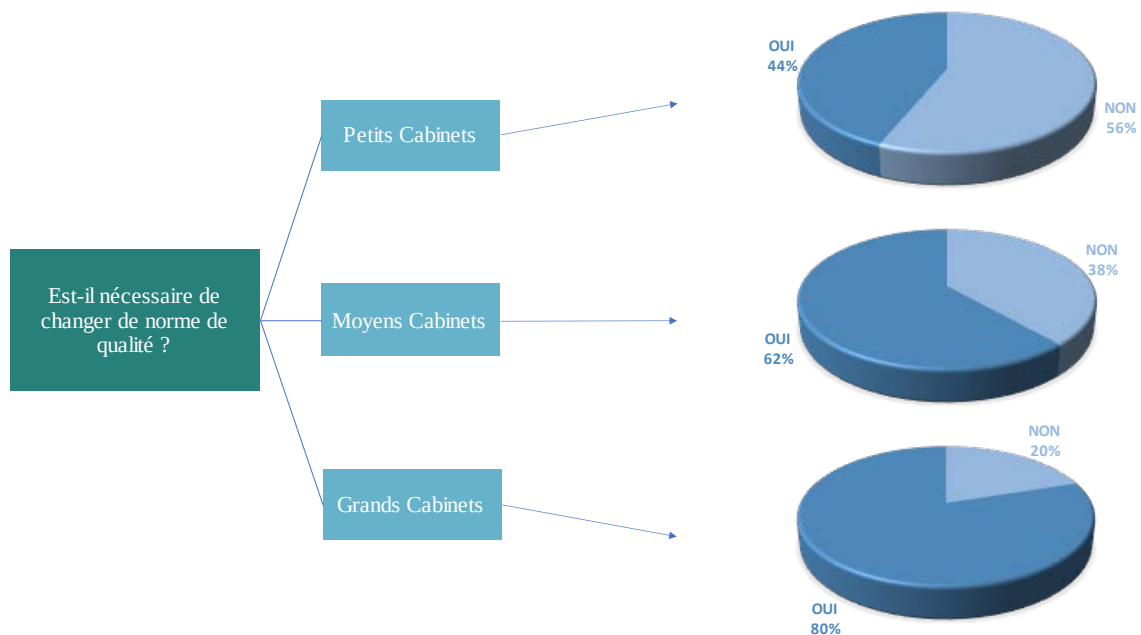
Pour cette question, qui évalue le niveau de préparation à venir des cabinets d'audit en fonction de la taille de ces derniers, nous avons également utilisé une échelle de Likert, permettant de mesurer une attitude précise. Notre échelle propose 4 niveaux de mesures différents :

1. Pas du tout prêts
2. Un peu de retard
3. Relativement prêts
4. Tout à fait prêts

Certains répondants venant de petits cabinets (6%) indiquent qu'ils ne seront pas du tout prêts pour le 15 décembre 2022. Des répondants travaillant pour de petits et moyens cabinets pour respectivement 12% et 8% prévoient un possible léger retard par rapport à cette entrée en vigueur de la norme ISQM 1. Pour le reste, tous seront relativement ou totalement prêts à la date prévue avec toujours une évolution positive de la préparation des cabinets en fonction de leur taille croissante.

2.5. Nécessité de changer de norme de qualité

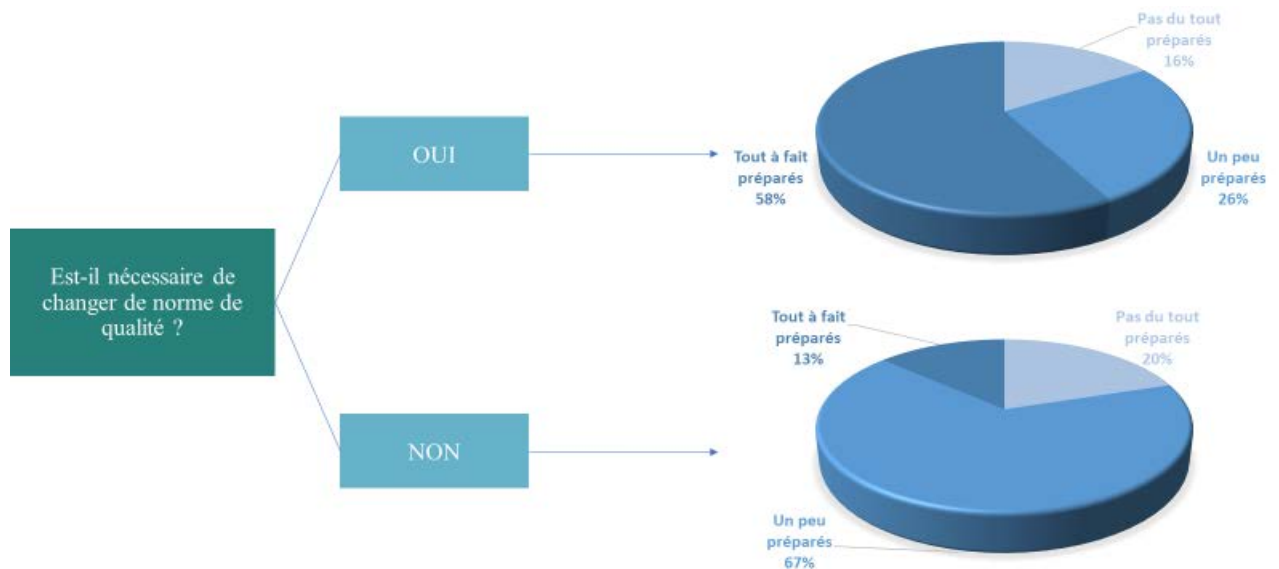
Graphique n°5 – Nécessité de changer de norme (par taille de cabinet) (annexe 2)



La question de la nécessité de ce changement de norme de qualité nous semblait pertinente à traiter. Nous pouvons à nouveau distinguer clairement une évolution de l'avis des cabinets à ce sujet en fonction de leur taille. Ainsi, les répondants appartenant à des petits cabinets estiment en majorité, soit 56%, que ce changement n'est pas nécessaire. En revanche, les répondants appartenant aux cabinets de moyenne et grande taille sont une minorité à penser de la même manière, soit respectivement 38% et 20%.

Par la suite, au lieu de distinguer la préparation des cabinets par leur taille (point VI.2.4), nous souhaitons analyser une classification de cette préparation en fonction de l'avis des répondants sur la question de la nécessité :

Graphique n°6 – Nécessité de changer de norme (par avis) (annexe 2)



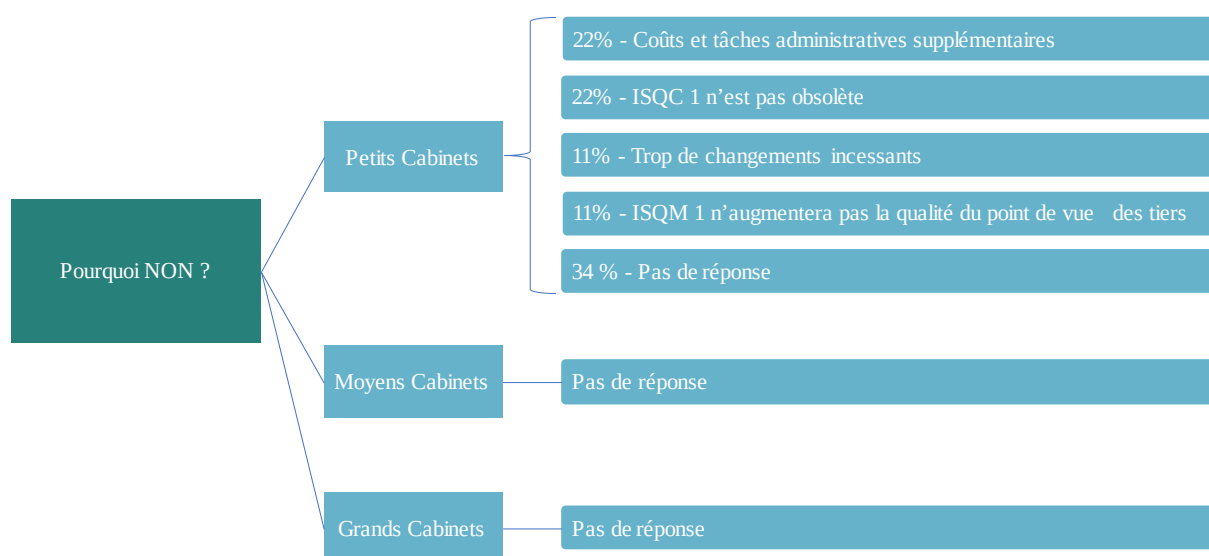
(Echelle de Likert semblable à celle du point VI. 2.4 du premier graphique)

Nous retrouvons donc un résultat logique indiquant que les personnes en accord avec le changement de norme de qualité sont majoritairement déjà prêtes pour 58% d'entre elles. Cependant, seulement 13% des répondants n'étant pas en accord avec ce changement de norme se retrouvent dans la même situation. La majorité, avec un taux de 67%, de cette deuxième catégorie est peu préparée. De plus, certains répondants, soit 20%, indiquent que leur cabinet n'est pas du tout préparé.

Raisons justifiant les avis sur la nécessité

La suite logique est de savoir pourquoi certains participants ne trouvent aucune nécessité à ce changement de norme de qualité. Voici les raisons évoquées par les répondants concernés :

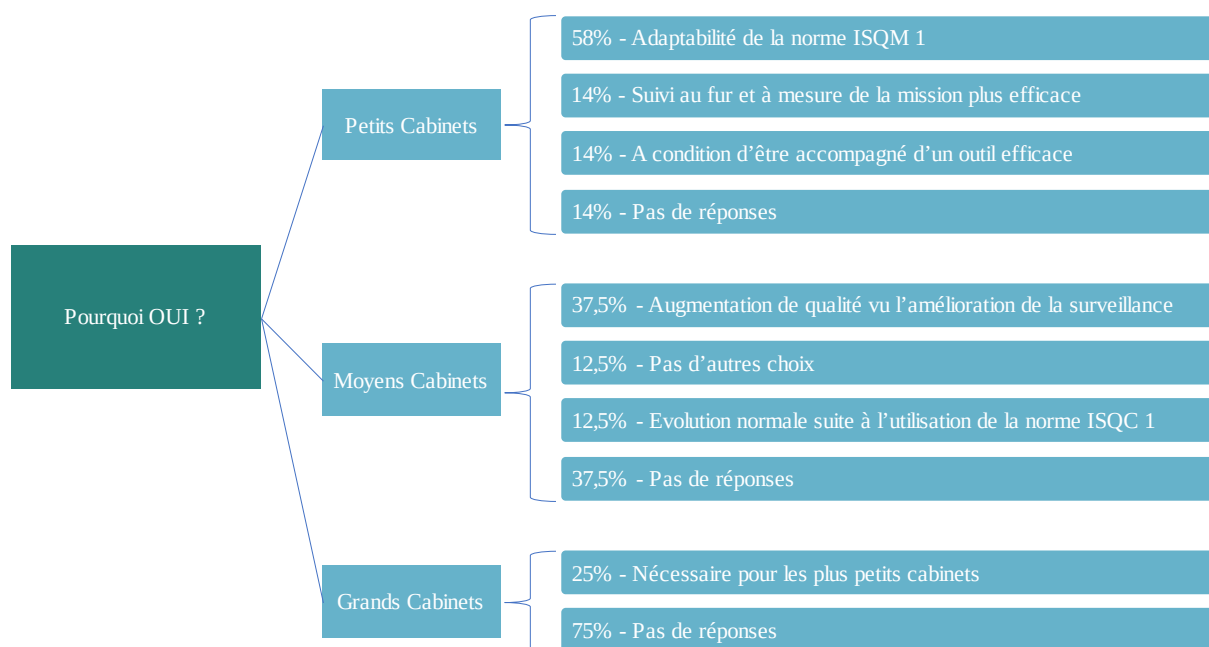
Graphique n°7 – Avis négatifs (annexe 2)



Nous remarquons directement que seuls les répondants au sein de petits cabinets ont pris le temps de répondre à cette question afin d'expliquer leur avis. Pour ces personnes, les critères en défaveur de la norme ISQM 1 sont notamment les coûts et les tâches administratives supplémentaires ainsi que les changements incessants des procédures de travail. Nous retrouvons également le fait que la norme ISQC 1 leur semble complète et suffisante pour réaliser des missions d'audit de qualité sans devoir être remplacée obligatoirement par la nouvelle norme.

En contrepartie, nous avons également collecté les avis des répondants qui trouvent une réelle nécessité à ce changement de norme. Les raisons sont multiples et proviennent cette fois des répondants appartenant à des cabinets de toutes tailles. Elles peuvent se résumer comme suit :

Graphique n°8 – Avis positifs (annexe 2)



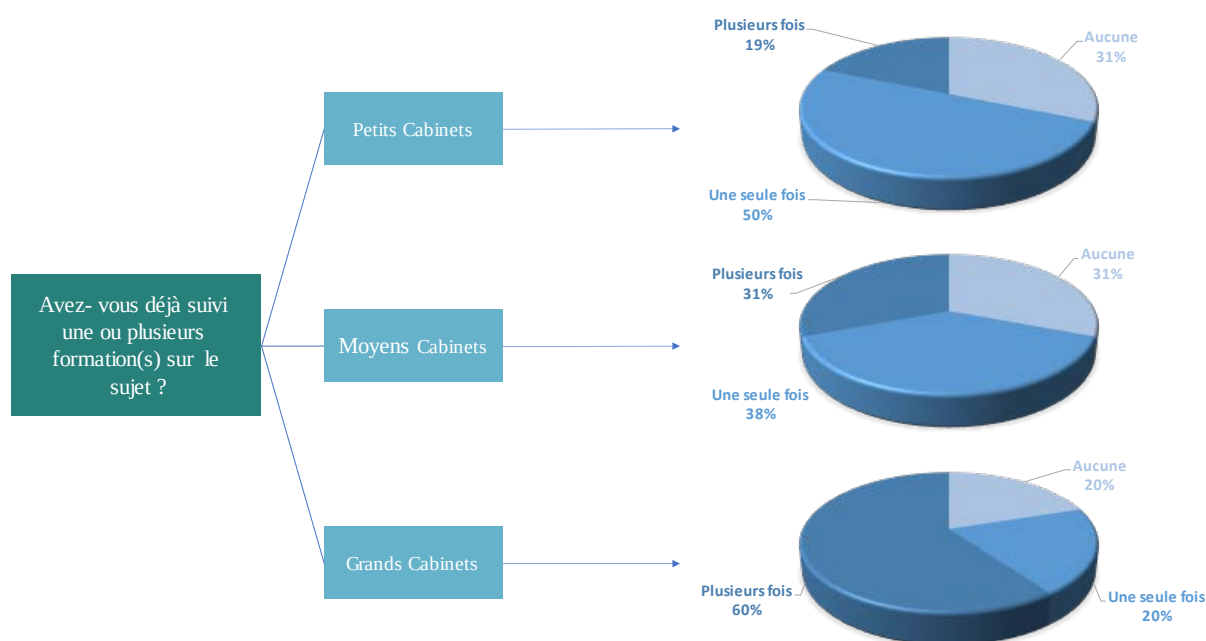
Au niveau des raisons de la nécessité de ce changement, nous pouvons retrouver le fait que la norme ISQM 1 possède une plus grande adaptabilité, et que son suivi et sa surveillance efficace viennent augmenter la qualité des missions ou encore que c'est la suite logique de l'évolution de la norme de qualité ISQC 1.

D'autres commentaires ne répondant pas directement à la question du « pourquoi ? » sont aussi visibles avec, par exemple, le fait qu'il n'y a pas d'autres choix que de se conformer à cette nouvelle norme et que la question de la nécessité ne se pose donc même pas. Finalement, un répondant trouve que cette nouvelle norme sera pertinente si un outil efficace l'accompagne pour aider les cabinets à la mettre en place.

Une remarque qu'il nous semble important de souligner est le fait qu'un répondant faisant partie d'un grand cabinet trouve que ce changement est surtout nécessaire pour les plus petits cabinets alors même que ceux-ci ont répondu en majorité par la négative sur la question de cette nécessité.

2.6. Les formations sur la norme ISQM 1

Graphique n°9 – Nombre de formations sur la norme ISQM 1 (annexe 2)

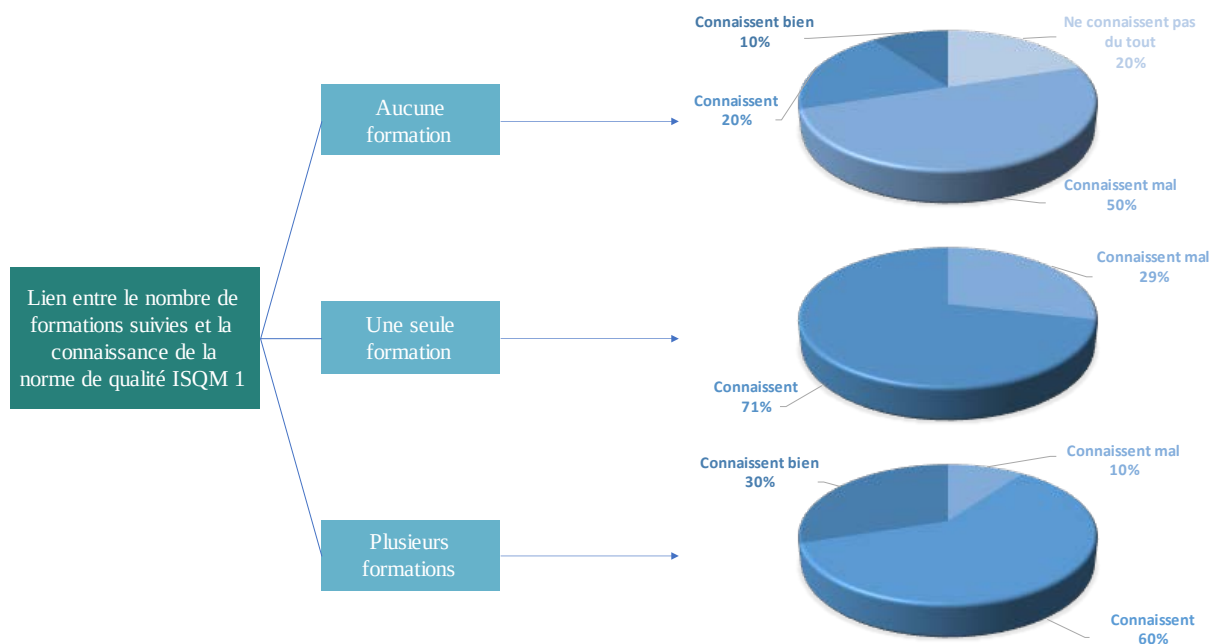


Étant donné que pour le moment il n’y a eu qu’une seule formation disponible sur la nouvelle norme (ayant aussi servi à montrer un bref aperçu de l’outil développé par l’IRE qui sera mis à disposition des cabinets en fin d’année 2022), nous constatons logiquement que la majorité des répondants des petits cabinets n’ont pas participé à plusieurs formations sur le sujet. Nous pouvons supposer que les répondants ayant participé à plusieurs formations sont généralement ceux qui bénéficient d’un service en interne s’occupant de les tenir informés de l’évolution de la nouvelle norme de qualité, ce qui n’existe pas auprès des petits cabinets. En effet, le pourcentage de personnes ayant suivi plus d’une formation augmente au fur et à mesure que nous passons des répondants appartenant à des petits, à des moyens et à des grands cabinets d’audit avec respectivement 19%, 31% et 60% de personnes ayant participé à plusieurs formations.

Que cela soit au niveau des répondants représentant un petit ou un moyen cabinet, le pourcentage de ces derniers n’ayant participé à aucune formation pour le moment est de 31%. Cette non-participation n’est présente que pour 20% des répondants venant de grands cabinets.

Si nous nous intéressons maintenant au lien entre la connaissance de la norme de qualité ISQM 1 que les répondants estiment posséder et le nombre de formations qu'ils ont suivies, nous obtenons le graphique ci-dessous.

Graphique n°10 – Relation entre le nombre de formations et la connaissance de la norme
(annexe 2)



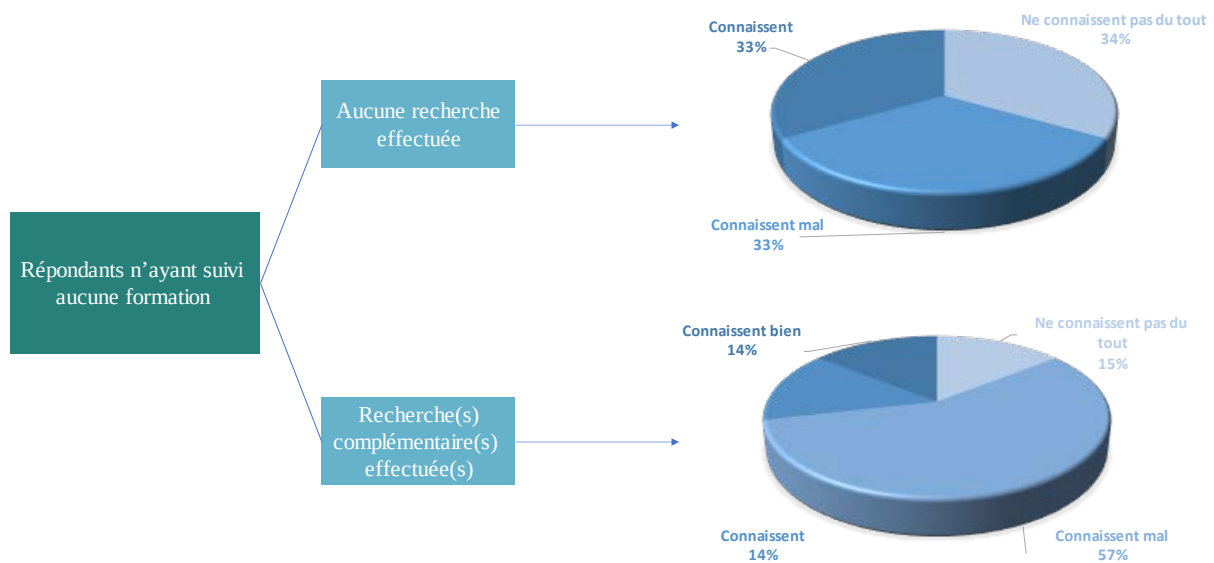
Pour cette question, qui évalue le niveau de connaissance des cabinets en fonction du nombre de formations suivies par ces derniers, nous avons également utilisé une échelle de Likert. Notre échelle propose 4 niveaux de mesures différents :

1. Ne connaissent pas du tout
2. Connaissent mal
3. Connaissent
4. Connaissent bien

Logiquement, nous remarquons que tous les répondants ne connaissant pas du tout la norme ISQM 1 n'ont suivi aucune formation. Par contre étonnement, 10% des répondants n'ayant suivi aucune formation estiment bien connaître la norme ISQM 1. Nous pouvons expliquer cette incohérence par le fait qu'ils ont effectué des recherches complémentaires. En effet, les répondants concernés ont noté dans la suite du questionnaire qu'ils avaient effectué de telles prospections ou qu'ils avaient été informés par le biais d'autres collaborateurs.

Pour expliquer cette incohérence concernant les répondants n'ayant effectué aucune recherche, mais connaissant parfaitement la norme ISQM1, nous avons décidé de créer un autre graphique. Ce dernier reprend la relation qui existe entre le niveau de connaissance, des formations suivies et des recherches complémentaires effectuées :

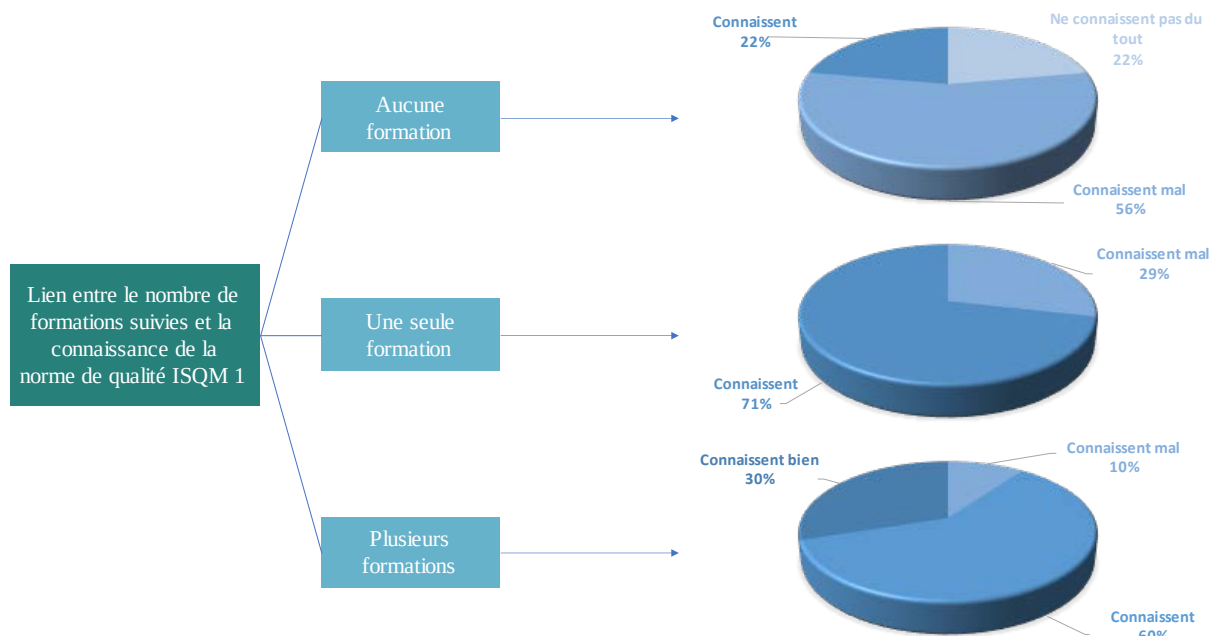
Graphique n°11 – Relation entre le non-suivi de formation et la connaissance de la norme
(annexe 2)



(Echelle de Likert semblable à celle du point VI. 2.6 du deuxième graphique)

Conformément à ce que nous avons expliqué précédemment, nous remarquons que, dans le cas des répondants n'ayant suivi aucune formation, le niveau de connaissance dépend principalement des recherches complémentaires effectuées. Ainsi, dans le cas où aucune recherche complémentaire n'a été effectuée, 34% des répondants n'ont aucune connaissance de la norme ISQM 1 pour de seulement 15% dans le cas où des recherches ont été effectuées. De plus, les recherches complémentaires permettent d'affirmer pour 14% d'entre eux qu'ils connaissent bien la norme ISQM 1 alors qu'aucun ne peut affirmer cela sans avoir effectué de recherches.

Graphique n°12 – Relation entre le nombre de formations et la connaissance de la norme
(rectifié) (annexe 2)



(Echelle de Likert semblable à celle du point VI. 2.6 du deuxième graphique)

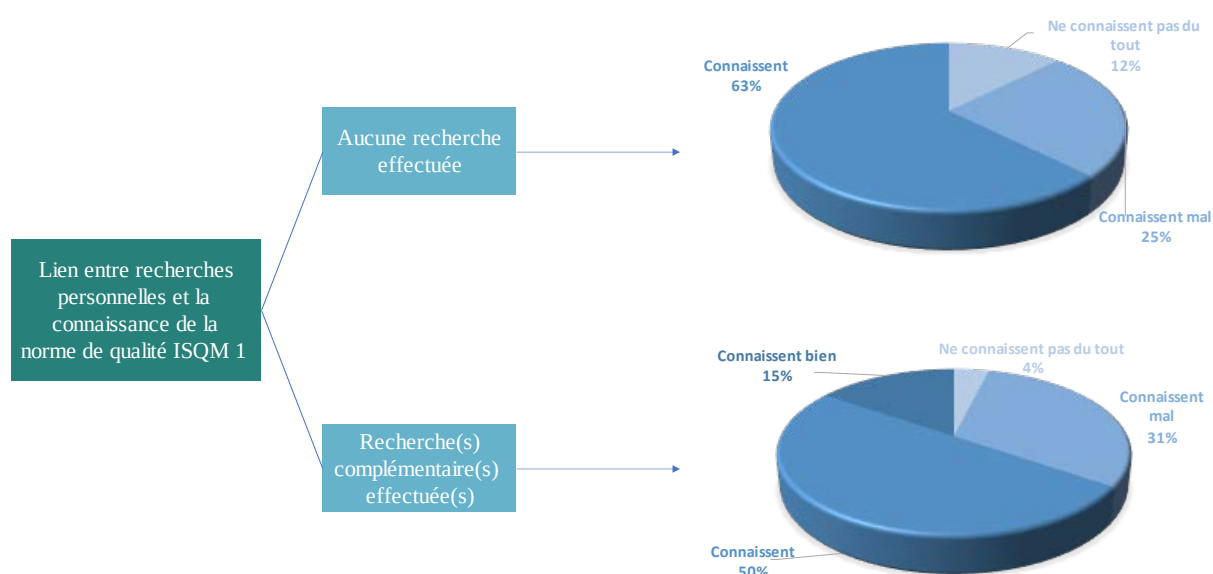
Revenons maintenant au graphique précédent concernant le lien entre le nombre de formations suivies et le niveau de connaissance des cabinets. Supprimons les répondants estimant bien connaître la nouvelle norme, mais n'ayant suivi aucune formation. Nous pouvons remarquer que l'évolution de la connaissance semble corrélée au nombre de formation(s) suivie(s). Prenons l'exemple des répondants connaissant mal la norme ISQM 1, ceux-ci représentent respectivement 56% des personnes n'ayant suivi aucune, 29% de celles en ayant suivi une et 10% de celles en ayant suivi plusieurs. Ce schéma de progression des connaissances est similaire pour les répondants connaissant peu ou bien la nouvelle norme de qualité.

Nous avons posé une question lors de notre sondage concernant le type de recherches complémentaires dont nous venons de parler. Nous analysons par conséquent les réponses reçues non pas par taille de cabinet, mais par réponse affirmative ou non à cette question de recherche supplémentaire.

Par recherches complémentaires, nous avons laissé le choix (pouvant être multiple) entre des recherches personnelles, des informations provenant de collaborateurs, la lecture de publication (sur le site de l'IRE par exemple) ou un dernier champ « Autre » à compléter par les répondants. Une information pertinente à mentionner est qu'uniquement certains répondants de petits cabinets indiquent faire partie du groupe de travail de l'IRE s'occupant du développement de l'outil ISQM Manager. Aucun des répondants des moyens et grands cabinets n'a indiqué en faire partie.

Dans cette optique, le schéma ci-dessous classe les répondants en deux parties avec d'un côté ceux n'ayant effectué aucune recherche et de l'autre les répondants se retrouvant dans n'importe laquelle des recherches complémentaires énumérées juste avant.

Graphique n°13 – Relation entre les recherches complémentaires et la connaissance de la norme (annexe 2)



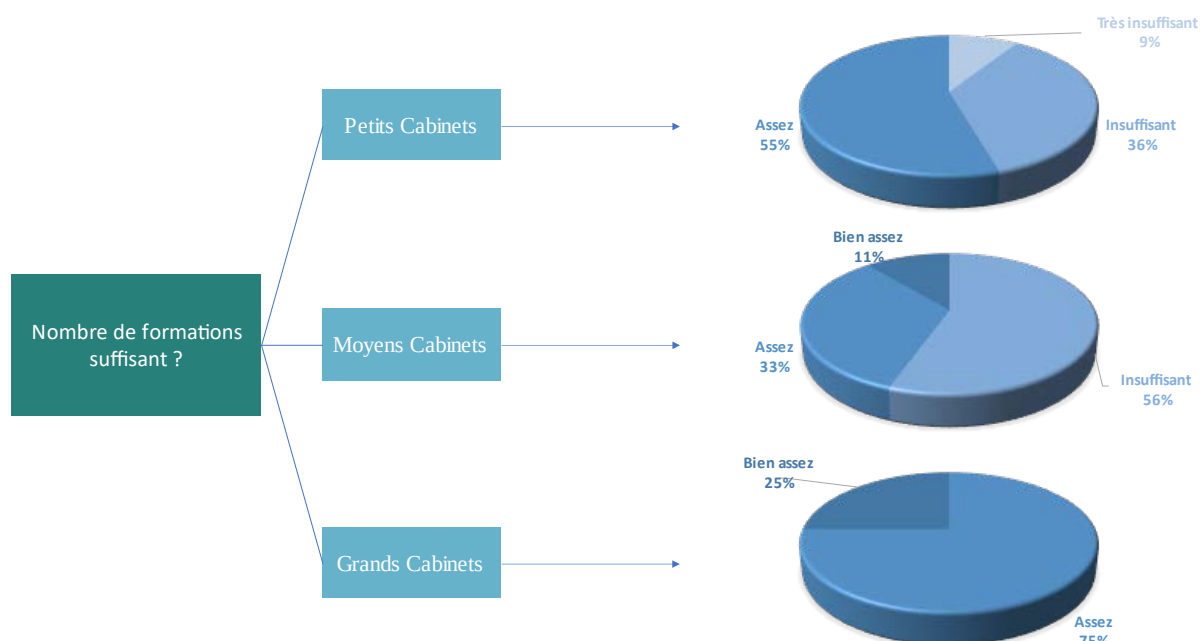
(Echelle de Likert semblable à celle du point VI. 2.6 du deuxième graphique)

Les résultats obtenus sont logiques puisque, évidemment, les personnes ayant recherché des informations sur la norme ISQM 1 la connaissent mieux que les autres. Cette information est à mesurer tout en tenant compte des formations effectuées en plus des recherches complémentaires. En effet, certaines personnes n'ont pas eu besoin d'effectuer des recherches complémentaires pour comprendre la nouvelle norme si elles ont déjà participé à des formations sur le sujet.

Formations : nombre suffisant et qualité

Bien que ces informations ne soient pas des plus pertinentes pour notre mémoire, il nous semblait intéressant de récupérer les impressions de chacun sur la qualité des formations et sur la suffisance de leur nombre. En résumé, plus la taille du cabinet auquel le répondant appartient grandit, plus le nombre de formations semble suffisant et la qualité satisfaisante.

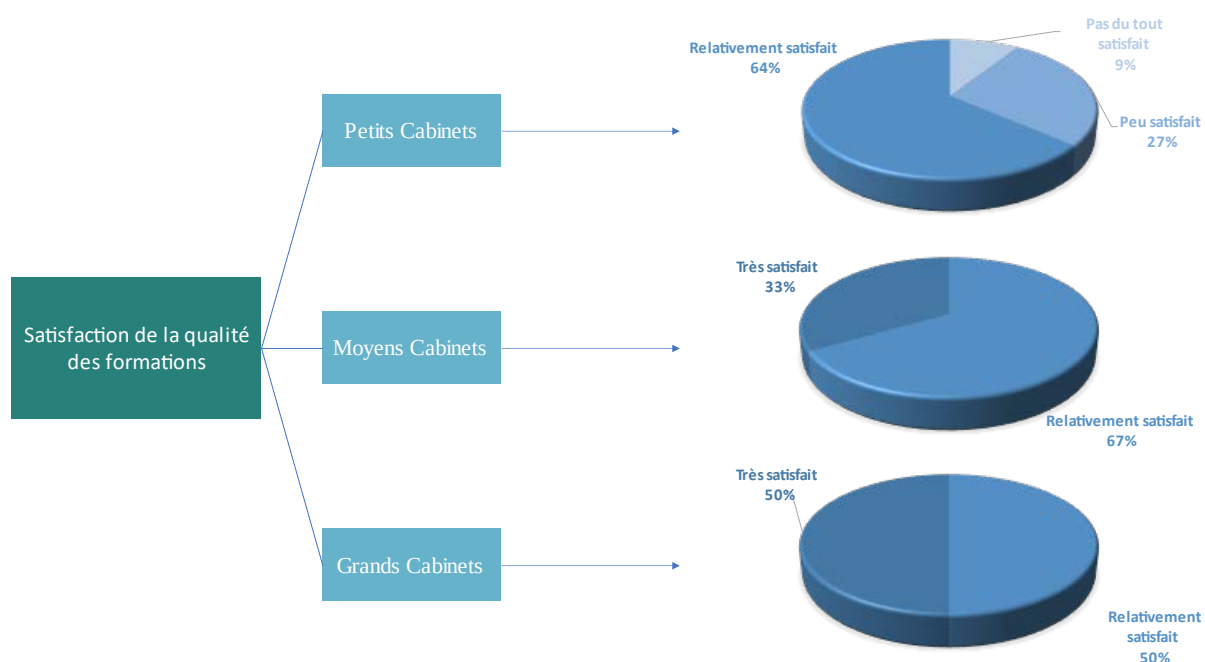
Graphique n°14 – Nombre suffisant de formations (annexe 2)



Pour cette question, qui évalue le nombre suffisant de formations en fonction de la taille des cabinets, nous avons également utilisé une échelle de Likert. Notre échelle propose 4 niveaux de mesures différents :

1. Très insuffisant
2. Insuffisant
3. Assez
4. Bien assez

Graphique n°15 – Qualité de formation (annexe 2)

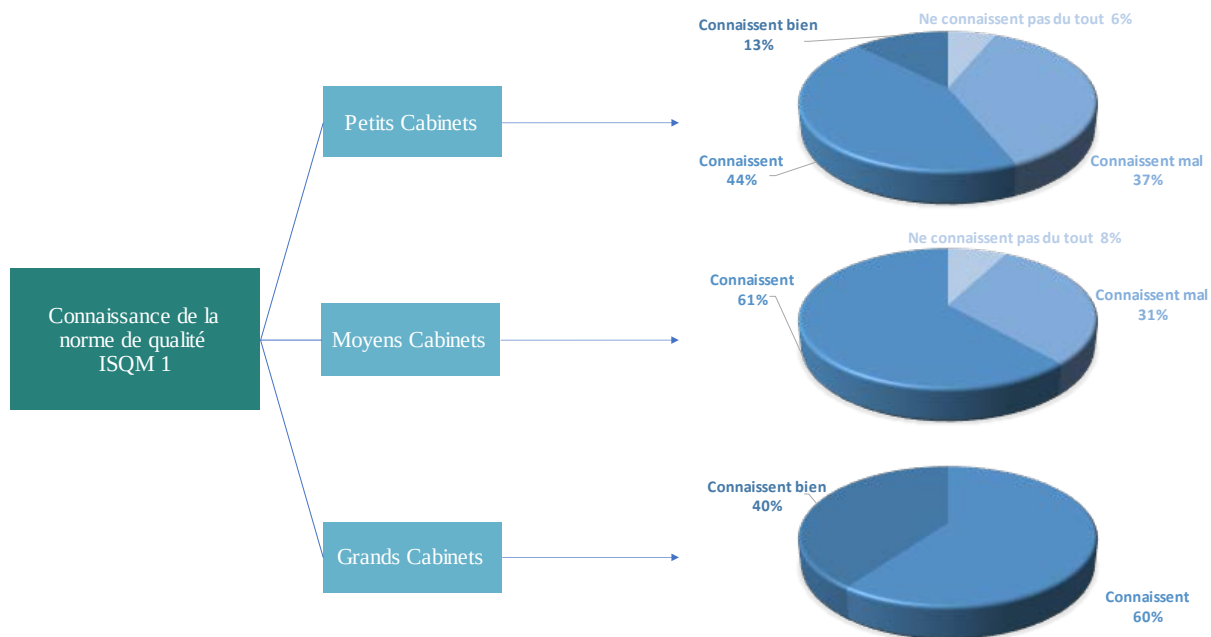


Pour cette question évaluant le niveau de satisfaction de la qualité des formations en fonction de la taille des cabinets, nous avons également utilisé une échelle de Likert. Notre échelle propose 4 niveaux de mesures différents :

1. Pas du tout satisfait
2. Peu satisfait
3. Relativement satisfait
4. Très satisfait

2.7. Connaissance de la norme de qualité ISQM 1

Graphique n°16 – Connaissance de la nouvelle norme (annexe 2)



(Echelle de Likert semblable à celle du point VI. 2.6, deuxième graphique)

Tout d'abord, en ce qui concerne le niveau de connaissance des petits cabinets, il est important de mentionner que les répondants ayant indiqué qu'ils connaissaient bien la norme ISQM 1 sont les mêmes que ceux issus de l'incohérence expliquée au début du point VI.2.6 portant sur les formations. En effet, ils indiquent uniquement avoir réalisé des recherches complémentaires. Il est donc nécessaire de prendre du recul vis-à-vis de ces répondants « exceptionnels ».

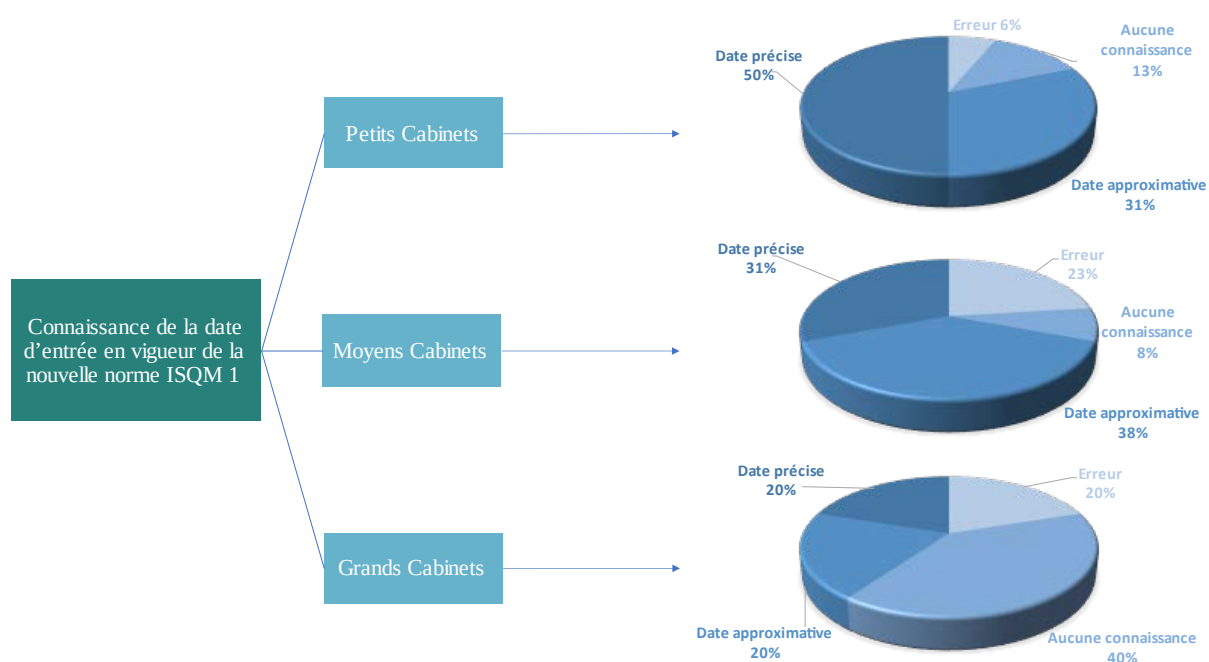
Cela étant dit, nous pouvons observer une différence notable entre les différents types de cabinets. En effet, 40% des répondants représentant les grands cabinets estiment bien connaître la norme ISQM 1 alors qu'aucun répondant venant d'une autre catégorie de cabinet n'indique avoir une telle connaissance (hormis les cas exceptionnels).

De plus, 60% des répondants des grands cabinets estiment déjà connaître un minimum la norme de qualité. C'est également le cas pour les cabinets de taille moyenne se positionnant juste devant avec un taux de 61%. En revanche, seulement 44% des répondants des petits cabinets se trouvent dans la même situation. Nous pouvons remarquer que seuls les petits et moyens cabinets connaissent mal la norme ISQM1 avec respectivement 37% et 31%.

En résumé, nous pouvons isoler une tendance montrant une évolution positive de la connaissance de la norme ISQM 1 en fonction de la taille croissante des cabinets.

Nous avons également souhaité estimer le niveau de connaissance concernant la date d'entrée en vigueur de la nouvelle norme de qualité :

Graphique n°17 – Connaissance de la date d'entrée en vigueur (annexe 2)



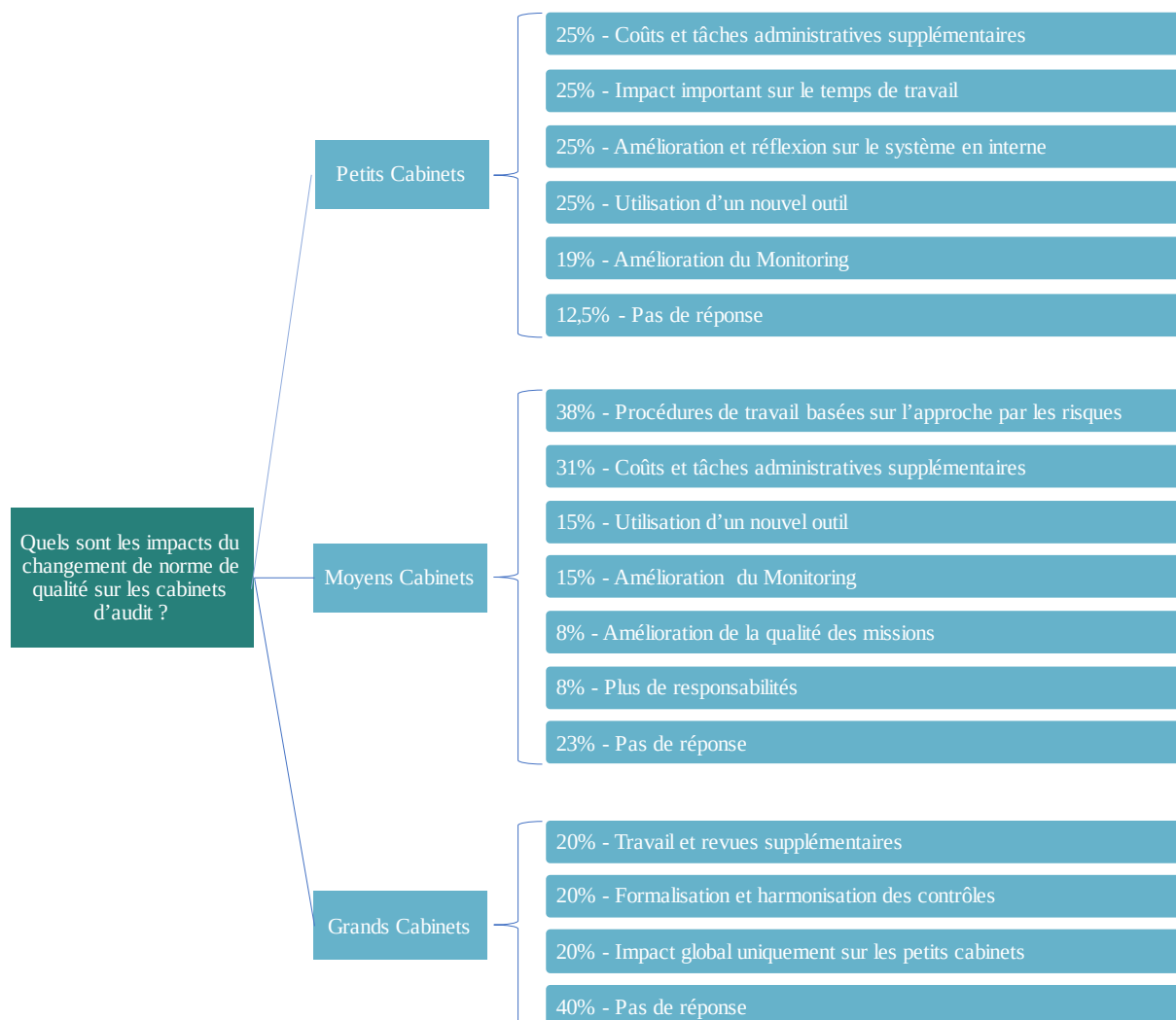
À cette question, ce sont les répondants provenant de plus petits cabinets qui ont le mieux répondu, suivis par ceux travaillant au sein de moyens cabinets. Au vu du nombre de répondants appartenant à de grands cabinets (au nombre de 5) et de la seule question spécifique de l'entrée en vigueur, le résultat est à prendre avec recul. Nous pouvons tout de même constater que les répondants appartenant à de plus grands cabinets semblent moins au courant contrairement à ce que nous aurions pu penser au niveau du point précédent.

De plus, une minorité de répondants de chaque cabinet a commis des erreurs en renseignant une date incorrecte.

2.8. Impact de la norme de qualité ISQM 1

Impacts généraux sur les cabinets d'audit

Graphique n°18 – Impacts généraux sur les cabinets d'audit (annexe 2)

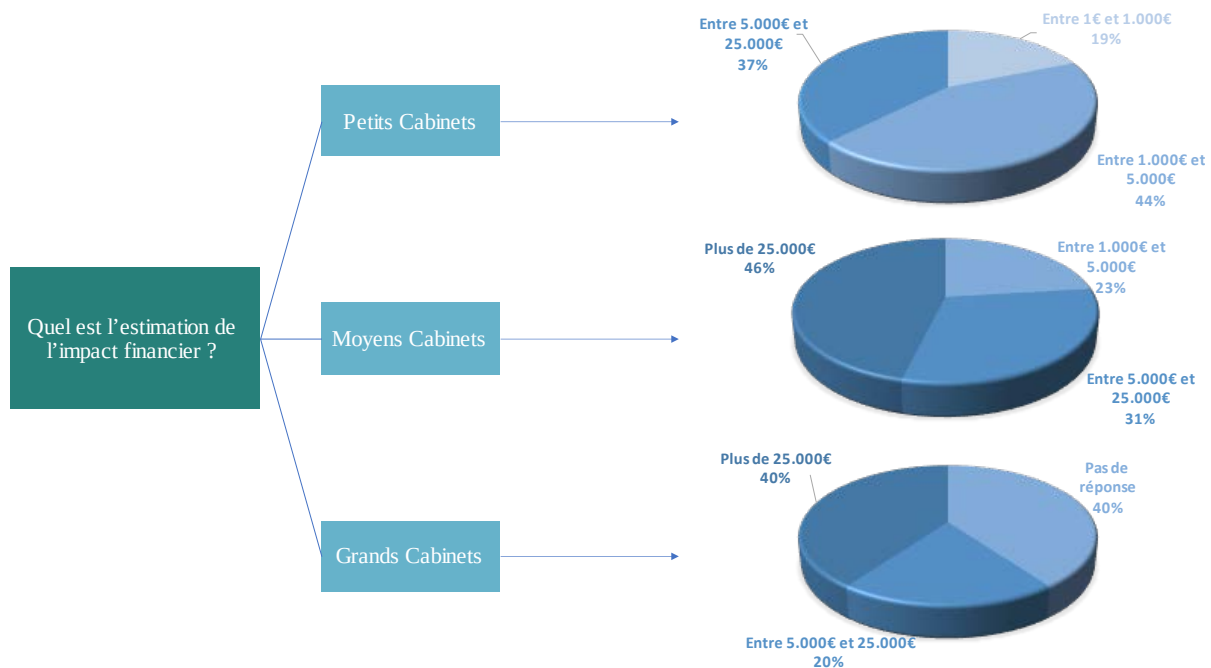


Nous avons demandé directement aux participants quels seraient, selon eux, les impacts du changement de norme de qualité sur les cabinets d'audit. Les pourcentages représentent la fréquence des réponses, c'est-à-dire le nombre de fois que celles-ci ont été données. Il est donc normal de ne pas arriver à 100% par catégorie de taille de cabinet étant donné qu'un répondant a la possibilité de fournir des réponses multiples.

Nous pouvons déjà constater que les tâches administratives ainsi que les coûts que devront supporter les cabinets et la notion d'amélioration du monitoring apparaissent pour chacun des différents types de cabinets. Les nouvelles procédures de travail basées sur l'approche par les risques sont également souvent revenues, mais uniquement au niveau des moyens cabinets.

Impact financier sur les cabinets d'audit

Graphique n°19 – Impacts financiers sur les cabinets d'audit (annexe 2)



Un impact cité à de multiples reprises dans chaque catégorie de cabinet est le coût engendré par ce changement de norme. Nous avons ainsi tenté de déterminer un chiffrage de ce coût en le calibrant sur des intervalles. Un autre objectif est de s'assurer qu'en toute logique, ce coût augmente avec la taille des cabinets auxquels appartiennent les répondants. Comme nous pouvons le voir ci-dessus, cette logique est vérifiée.

Étant donné que plusieurs répondants des grands cabinets déjà peu nombreux à avoir répondu à ce sondage n'ont pas répondu à cette question, nous nous focaliserons surtout sur ceux venant de petits et moyens cabinets.

Selon 19% des répondants représentant des petits cabinets, les coûts engendrés ne dépasseraient pas 1 millier d'euros. Pour 44% d'entre eux, ces coûts se situeraient plutôt entre 1 et 5 milliers d'euros contre 37% pensant que la barre des 5 milliers d'euros sera franchie sans pour autant dépasser les 25 milliers d'euros.

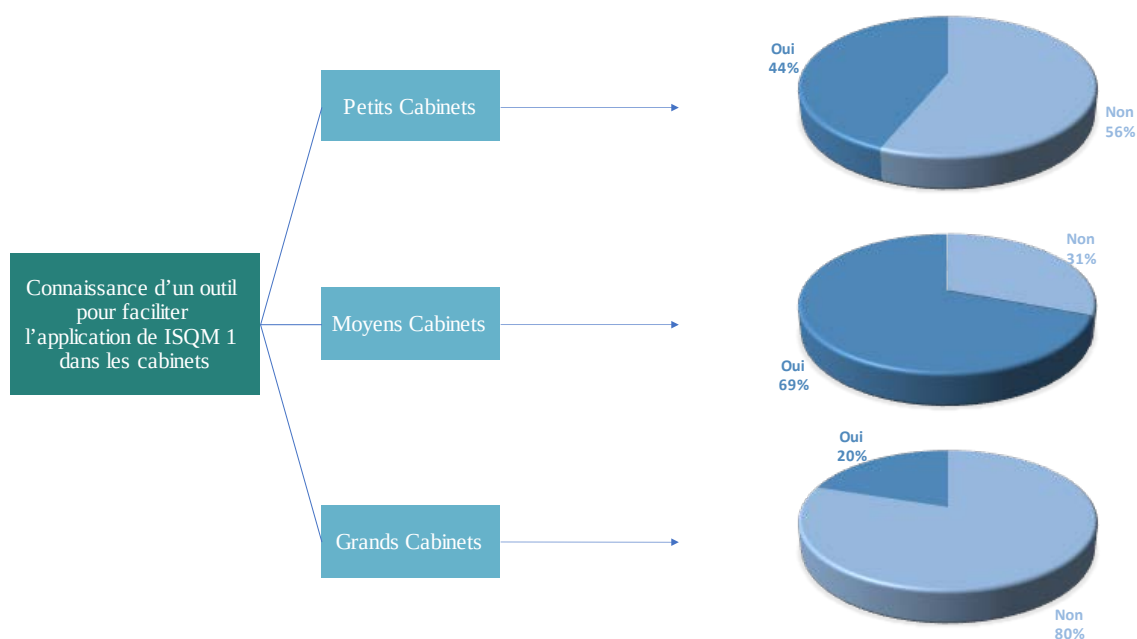
En ce qui concerne les répondants venant de moyens cabinets par contre les coûts sont plus élevés vu que 46% d'entre eux déjà pensent que cela dépassera les 25 milliers d'euros. Pour 23% de ces répondants, cela ne dépassera pas les 5 milliers d'euros tout en étant supérieur à 1 millier d'euros et, finalement, 31% d'entre eux se situent au milieu, soit entre 5 et 25 milliers d'euros.

2.9. Connaissance de l'outil ISQM Manager

Dans notre sondage, nous abordons la thématique de l'outil ISQM Manager développé par l'IRE. Le but étant d'apprendre si tous les types de cabinets connaissent cet outil, comment ils l'ont connu et s'ils souhaitent l'utiliser au sein de leur cabinet.

La connaissance de l'outil ISQM Manager

Graphique n°20 – Connaissance d'un outil (annexe 2)



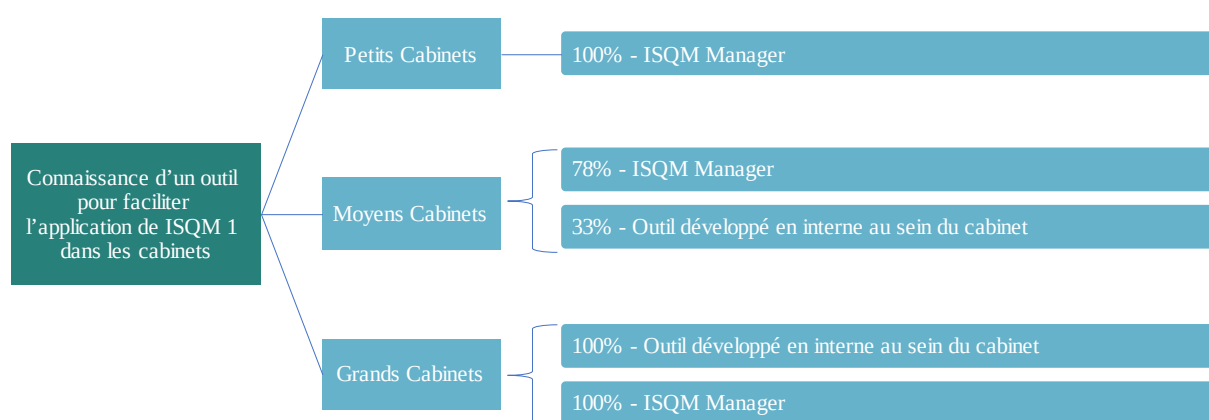
Nous observons un élément interpellant qui est que la majorité des répondants des petits cabinets et de grands cabinets ne connaissent pas d'outil permettant de les accompagner dans ce changement tel que le logiciel ISQM Manager à concurrence respectivement de 56% et 80%. Cependant, ce n'est pas le cas des répondants des cabinets de taille moyenne dont la grande majorité connaît l'existence de cet outil, soit 69%.

Les outils existants

Par la suite, nous analysons les données des cabinets ayant répondu par l’affirmative à la question précédente portant sur l’existence d’un outil d’accompagnement de l’application de la norme de qualité ISQM 1 au sein des cabinets.

Pour commencer, il est important de mentionner que les répondants ont, pour certains d’entre eux, répondu en fournissant plusieurs éléments différents. Nous avons donc analysé la fréquence des réponses, ce qui peut expliquer une somme totale dépassant 100%.

Graphique n°21 – Types d’outils existant (annexe 2)

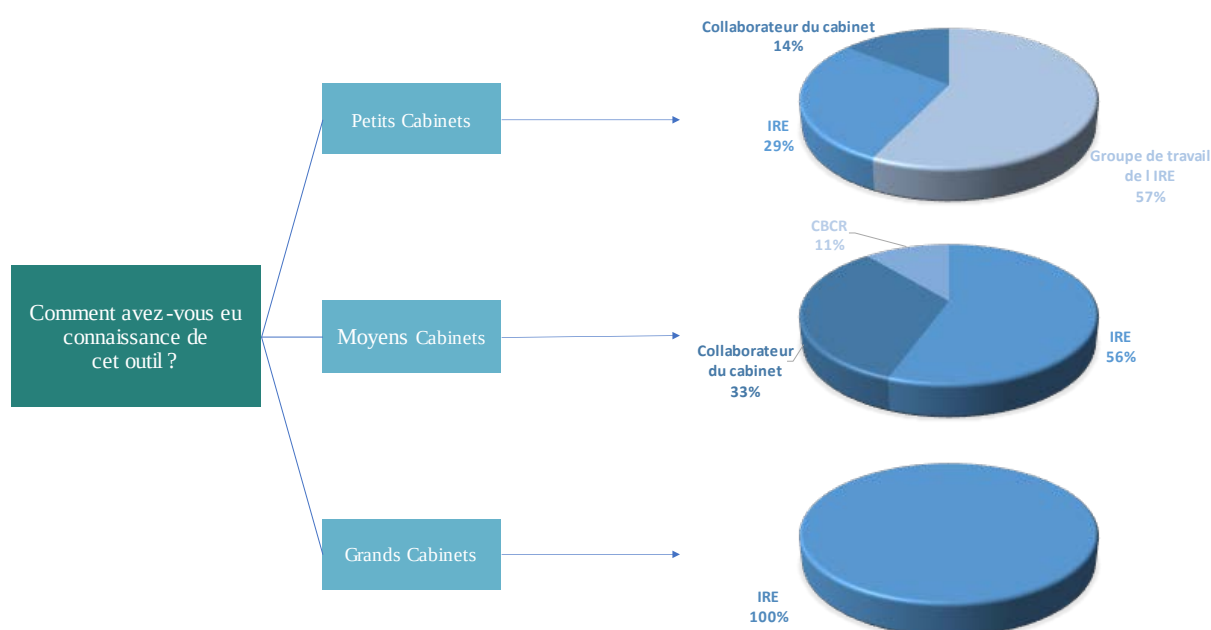


En ce qui concerne les répondants des petits cabinets, nous remarquons qu’ils ont tous la connaissance de l’outil ISQM Manager. Nous pouvons donc remarquer de manière logique qu’ils ne sont pas dans une phase de développement de leur propre programme d’aide à l’application de la nouvelle norme de qualité. Par contre, en ce qui concerne les répondants des cabinets de taille moyenne et de grande taille, ils connaissent deux types d’outils différents. À la fois des outils développés en interne au sein de leur cabinet et l’outil ISQM Manager développé par l’IRE.

Nous tenons à faire remarquer que lors de la récolte de nos données, seulement un seul grand cabinet estime connaître un outil d’aide à l’implémentation de la nouvelle norme de qualité. Il faut donc prendre du recul vis-à-vis des pourcentages de réponses récoltées pour cette taille de cabinet. En effet, il est clair que nous ne pouvons assurer que l’intégralité des répondants venant de grands cabinets en Belgique est au courant de l’existence de l’outil développé par l’IRE ou d’un outil développé en interne au sein de leur cabinet.

L'origine de la connaissance de l'outil

Graphique n°22 – Origine de la connaissance de l'outil (annexe 2)



Nous constatons que des répondants appartenant à chaque type de cabinet ont, en partie ou complètement, eu connaissance de l'outil ISQM Manager par l'intermédiaire de l'IRE qui effectue différentes publications, formations et webinaires sur le sujet.

Nous remarquons que la majorité, soit 57%, des répondants des petits cabinets ont eu connaissance de l'outil ISQM Manager par le biais du groupe de travail de l'IRE auquel il participe et qui vise à le développer. Les autres types de cabinets ne nous ont pas parlé de cette possibilité. De plus, les informations provenant de l'IRE en ont touché environ 29% d'entre eux et 14% ont reçu des informations par le biais de collaborateurs au sein de leur cabinet.

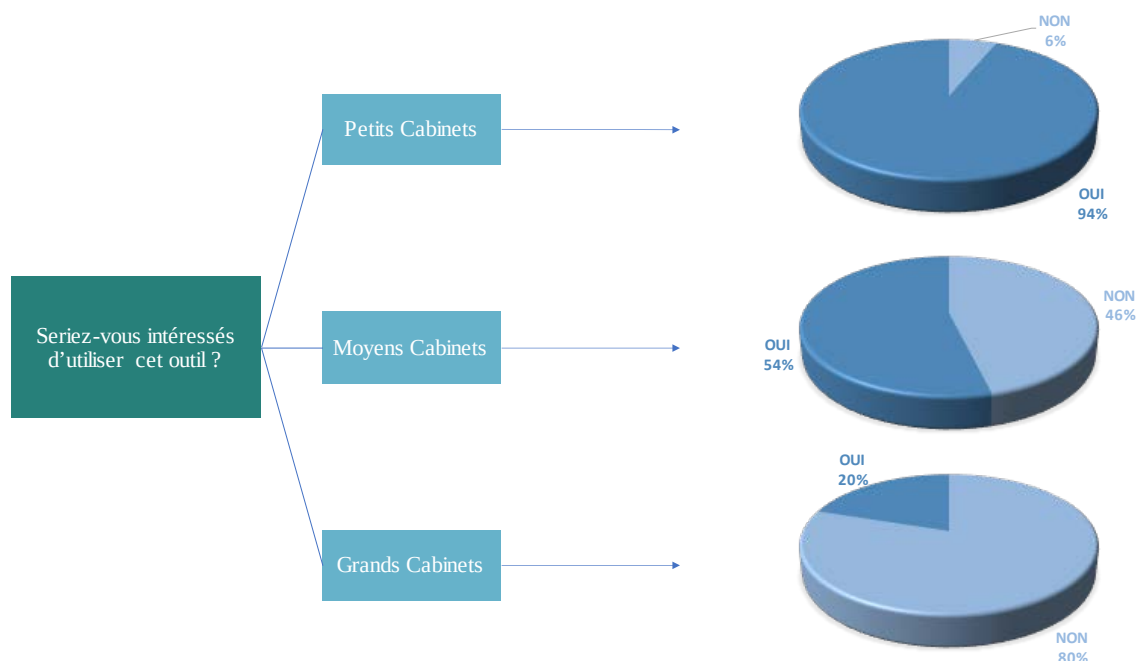
En ce qui concerne les répondants des cabinets de taille moyenne, la majorité, soit 56%, a été informée par le biais l'IRE, 33% ont été informés par leurs collaborateurs et enfin, 11% ont été informée par le CBCR¹⁰.

Comme indiqué précédemment, nous tenons à faire remarquer qu'un seul grand cabinet a répondu à cette question. C'est pourquoi nous ne pouvons pas certifier que l'ensemble des grands cabinets connaissent l'outil ISQM Manager uniquement par le biais de l'IRE.

¹⁰ CBCR : Comité Belge Consultatif des Réviseurs d'entreprises ayant pour but de défendre les intérêts des petits ou moyens cabinets d'audit (Comité Belge Consultatif des Réviseurs d'entreprises, 2022).

Intérêt pour l'utilisation de ISQM Manager

Graphique n°23 – Intérêt pour l'utilisation de ISQM Manager (annexe 2)



En ce qui concerne le nombre de répondants intéressés par l'outil ISQM Manager, nous observons logiquement des tendances assez différentes en fonction de la taille du cabinet.

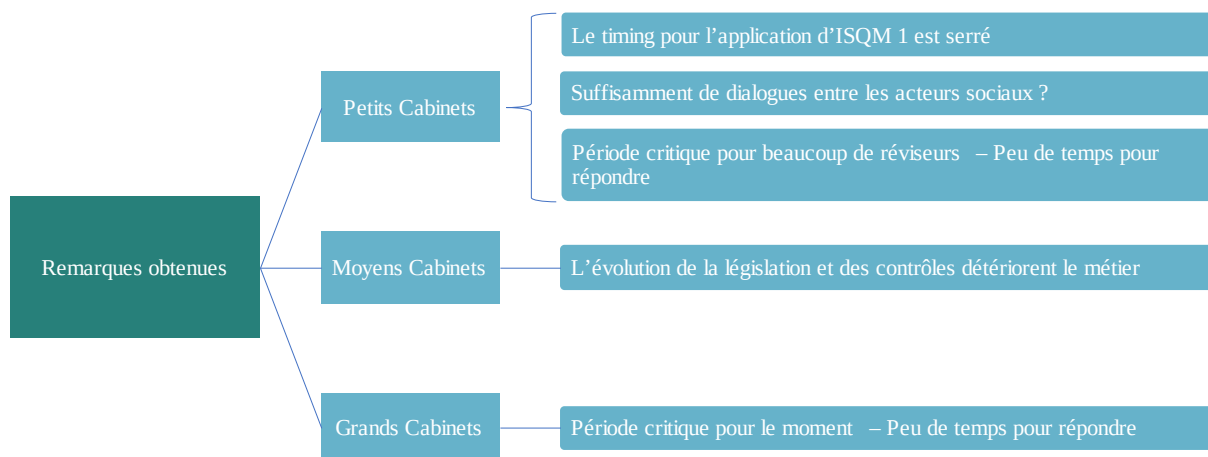
Pour les répondants des petits cabinets, nous remarquons qu'une très large majorité, soit 94% est intéressée par l'outil ISQM Manager. En revanche, nous observons que les répondants venant de cabinets moyens sont partagés entre ceux intéressés et les autres qui ne le sont pas (développement en interne, autre outil...), avec des taux respectifs de 54% et 46%.

Finalement, comme nous pouvions nous y attendre, nous observons une autre tendance au niveau des répondants venant de grands cabinets. En effet, 80% d'entre eux ne montrent pas d'intérêt pour l'outil ISQM Manager. L'explication la plus plausible est que les cabinets internationaux développeront leur propre outil pour mettre la norme ISQM 1 en application.

2.10. Remarques obtenues

Nous avons laissé la possibilité aux répondants de nous faire parvenir des remarques qui leur semblaient pertinentes. Nous pouvons les résumer comme suit :

Graphique n°24 – Remarques obtenues (annexe 2)



3. Collecte de données par interview

Cette interview a été réalisée dans un moyen cabinet de manière non anonyme avec Monsieur Damien Petit et Monsieur Gaëtan Dumortier. Cet entretien nous a permis d'obtenir des informations supplémentaires par rapport au sondage permettant moins de liberté d'expression aux répondants.

Premièrement, les deux intervenants ne trouvent pas qu'il était nécessaire de changer de norme de qualité. En effet, ils expliquent qu'ils n'étaient pas en attente de changement, car la nouvelle norme de qualité va leur demander beaucoup plus de suivi et de temps en raison de l'augmentation du monitoring et des tâches administratives. Or, les réviseurs s'estiment déjà en manque de temps en vertu de la quantité de travail importante. Cependant, ils expliquent également que la norme de qualité ISQC 1 n'est pas basée sur l'évaluation et la réponse aux risques et cela ne suit donc pas la tendance introduite avec les normes ISA. En effet, la norme ISQC 1 a été opérationnalisée sous forme de check-lists et celles-ci ne sont pas la manière la plus logique de suivre les normes ISA que l'IAASB a modifiées afin qu'elles s'adaptent aux différentes situations rencontrées par le cabinet.

Deuxièmement, nous avons appris que les petits ainsi qu'une partie des moyens cabinets sentent qu'ils n'auront pas d'autres choix que de mettre en place l'outil ISQM Manager. Il n'existe aucune obligation officielle leur imposant de posséder ce logiciel. Cependant, s'ils souhaitent pouvoir être le plus efficace possible et perdre le moins de temps possible avec cette norme ISQM 1, ils seront obligés de l'utiliser. En effet, selon eux, il sera impossible pour les petits et moyens cabinets de développer leur propre outil de gestion en interne. Par conséquent, les petits et moyens cabinets devront prévoir une forte augmentation de leurs coûts. Ils estiment devoir payer entre 60€ et 70€ par mois et par utilisateur la licence leur donnant accès à ISQM Manager.

Troisièmement, la seule formation ayant eu lieu au début de l'année 2022 n'a pas été d'une grande utilité pour le moyen cabinet. En effet, cette formation a parlé des 8 composantes de l'ISQM 1, dans les grandes lignes mais n'a pas été davantage dans les détails. Cette formation leur semble donc plus utile pour les petits cabinets n'ayant pas eu le temps de se renseigner auparavant sur la nouvelle norme de qualité.

Enfin, le cabinet explique qu'il n'aura d'autre choix que d'être prêt pour l'implémentation de la nouvelle norme de qualité pour le 15 décembre 2022. Ils estiment que l'organisme qui les contrôle en Belgique ne laisse pas de place aux exceptions. Nous pouvons faire un lien avec notre collecte de données par sondage. En effet, cela peut être une des raisons pour lesquelles les cabinets ayant mal répondu ou pas du tout à la question sur la date d'application de la norme ISQM 1 affirment tout de même qu'ils seront prêts à la date d'entrée en vigueur. Ces derniers, même en ne sachant pas réellement la date avec précision, savent sans doute qu'ils n'auront d'autre choix que d'être prêts à ce moment.

De plus, nos interlocuteurs trouvent que cette période n'est pas mal choisie. Ils estiment que la période est plus « creuse » et que, si l'outil est réellement prêt pour le mois de septembre 2022, il sera possible pour les cabinets de passer du temps sur la mise en œuvre de la norme ISQM 1. En revanche, leur cabinet a décidé de participer au test de l'application ISQM Manager à partir du mois de juillet afin de pouvoir s'y préparer. Ils estiment également que si leur cabinet ne parvient pas à se préparer au changement alors qu'il aura eu la chance de tester en avant-première l'application, alors beaucoup de plus petits cabinets ne parviendront pas non plus à être prêts dans les temps.

En résumé, cette interview nous a permis de mieux cerner les raisons pour lesquelles ils pensent que la norme ISQM 1 n'est pas une très bonne nouvelle pour les cabinets. En effet, elle est synonyme de coûts supplémentaires dus à l'utilisation presque « obligatoire » du logiciel ISQM Manager qui va leur demander quelques milliers d'euros en plus chaque année. De plus, les cabinets se sentent obligés d'être prêts lors de cette implémentation même s'ils n'ont pas encore eu l'occasion de pouvoir se renseigner sur le sujet à cause du manque de temps et de formations adéquates disponibles pour le moment. Cependant, la fin de l'année 2022 semble tout de même être une période propice au changement étant donné que c'est à ce moment que les cabinets auront du temps à consacrer aux différentes formations pratiques sur ISQM Manager.

Finalement, la formalité de la norme de qualité ISQC 1 n'est plus en accord avec la manière dont les cabinets travaillent. L'approche par les risques est donc essentielle et c'est pour cela qu'ils comprennent tout de même pourquoi ce changement vers la norme de qualité ISQM 1 doit avoir lieu.

4. Résultats de l'approche pratique

Cette partie sera consacrée à la comparaison des données récoltées lors de notre sondage avec les hypothèses que nous avons émises dans le point VI.1.2. L'objectif est de confirmer ou non ces hypothèses et d'en expliquer si possible les raisons.

Il est important de mentionner que la confirmation ou l'infirmerie de nos hypothèses émises se base uniquement sur les résultats obtenus du sondage.

4.1. Au plus la taille du cabinet est importante, au plus le niveau de préparation du cabinet d'audit est élevé

Lors de l'analyse des données récoltées provenant de notre sondage (point VI.2.4), nous avons repéré une différence de préparation assez prononcée entre les différentes tailles de cabinets, ce qui confirme notre hypothèse de départ.

En effet, nous remarquons qu'une grande partie des petits cabinets, soit 38% de nos répondants, ne sont pas du tout préparés à ce changement de norme de qualité actuellement alors que les cabinets de moyenne et de grande tailles ne se retrouvent pas du tout dans cette situation. Ces derniers estiment, à concurrence respectivement de 54% et 100%, être bien préparés à ce changement alors que les petits cabinets sont uniquement 6% à être dans ce cas.

Cette différence peut être expliquée par le fait que les moyens et grands cabinets possèdent plus de moyens humains que les petits. Comme indiqué dans l'analyse des réponses de notre sondage, les petits cabinets sont composés en majorité de moins de 5 associés, les cabinets de taille moyenne entre 5 et 30 associés et les grands cabinets plus de 30 associés. Le nombre de collaborateurs non associés suit la même logique de grandeur, soit, en majorité, 20 au maximum pour les petits cabinets, variable pour les moyens cabinets et plus de 100 pour les grands cabinets. Les cabinets de plus grande taille ont donc la possibilité de créer des équipes dédiées à la préparation de ce changement de norme de qualité alors que d'autres équipes continuent à remplir les activités courantes du cabinet. Ce type d'organisation a peu de chance d'être mise en place au sein d'un petit cabinet qui possède un effectif restreint.

4.2. La nécessité du changement de norme de qualité est perçue plus positivement par les cabinets de taille importante

La nécessité du changement de norme a été abordée dans notre sondage à travers deux questions. La première a été formulée afin de demander directement l'avis des répondants sur cette nécessité du changement alors que la deuxième portait sur la justification de cet avis.

En reprenant les résultats obtenus à ces questions (point VI.2.5), nous pouvons voir que plus les cabinets sont grands, plus ils perçoivent la nécessité de ce changement de norme et inversement. En effet, 56% des répondants venant de petits cabinets ont donné une réponse défavorable contre 38% venant de moyens cabinets et 20% seulement venant de grands cabinets. Ces résultats confirment donc notre hypothèse de départ.

Différentes raisons ont été soulevées par les répondants appartenant à de petits cabinets afin d'expliquer leur avis négatif sur la question. L'explication la plus fréquente est que ce changement apportera une augmentation des tâches à effectuer et des coûts supplémentaires découlant notamment des diverses formations, de l'utilisation de l'outil, mais également vis-à-vis de la mise en place du système de gestion de la qualité et du suivi de celui-ci. De plus, un répondant affirme que la qualité des missions réalisées ne sera pas vraiment affectée par ce changement de norme et qu'il n'est donc pas nécessaire de la changer.

En revanche, nous constatons que des répondants, plus nombreux cette fois, trouvent une utilité à ce changement de norme de qualité. Ceux-ci sont majoritaires au niveau des moyens et grands cabinets. Diverses raisons ont été mentionnées afin de justifier ces avis favorables comme, par exemple, l'adaptabilité de la norme ISQM 1 qui a souvent été citée au niveau des petits cabinets. C'est un élément que nous pouvons mettre en lien avec l'interview de Monsieur De Bonhome. En effet, celui-ci a bien insisté sur le fait que cette adaptabilité était une nouveauté importante relative à ce changement de norme. Cela permettra de notamment de réduire certaines tâches administratives non pertinentes pour les petits cabinets.

Pour les cabinets de taille moyenne, une des réponses revenant le plus souvent est l'amélioration de la qualité des missions grâce à la surveillance plus efficace du système de gestion de la qualité.

En résumé, nous remarquons que les avis sont assez partagés, surtout au niveau des petits cabinets. Cependant, plus la taille du cabinet est grande, plus les répondants trouvent une nécessité à l'implémentation de la norme de qualité ISQM 1.

4.3. Au plus la taille du cabinet est importante, au plus le nombre de formations suivies par ses membres augmente

Lors de l'analyse des résultats du sondage (point VI.2.6), nous remarquons qu'il existe un lien positif entre la taille du cabinet et le nombre de formations suivies, ce qui confirme notre hypothèse.

Pour ce qui est des participants au sondage n'ayant suivi aucune formation pour le moment, ceux-ci restent plus ou moins stables avec 31% pour les petits et moyens cabinets contre 20% (soit un répondant) au niveau de grands cabinets.

Nous observons tout de même une augmentation du nombre de personnes ayant suivi plusieurs formations à concurrence de 19%, 31% et 60% respectivement pour les répondants venant de petits, moyens et grands cabinets. Selon nous, deux éléments peuvent expliquer ce phénomène.

Premièrement, étant donné que cette période de l'année est fortement chargée, les réviseurs d'entreprises des petits cabinets peuvent sans doute moins se permettre de se consacrer à des formations sur le changement de norme de qualité pour l'instant au vu de leur faible effectif disponible. Cela correspond aux remarques soulignées par différents répondants lors de notre sondage (point VI.2.10), mais cette période reste tout autant animée pour les grands cabinets. Cet élément temporel ne nous permet donc pas, à lui seul, de trouver une explication plausible.

Un deuxième élément est qu'une seule formation de l'IRE sur la norme ISQM 1 a eu lieu jusque maintenant et les petits cabinets n'ont sans doute suivi que celle-là. Pour ce qui est des grands et moyens cabinets, ceux-ci peuvent avoir la possibilité de suivre des formations en interne sur le sujet.

Ces deux éléments peuvent venir en explication d'une partie de cette tendance tout de même bien présente à travers notre sondage du nombre de formations suivies supérieur pour les répondants venant de cabinets de plus grande taille.

4.4. Les formations suffisent à expliquer la bonne connaissance de la nouvelle norme de qualité

Nous observons au cours de notre sondage (point VI.2.6) que le nombre de formations suivies n'explique pas à lui seul le niveau de connaissance de la norme ISQM 1. Par conséquent, nous devons infirmer notre hypothèse. Cependant, et logiquement, nous remarquons qu'il existe tout de même un lien entre le niveau de connaissance et le nombre de formations suivies, étant donné qu'au plus le nombre de formations augmente, au plus les répondants ont une bonne connaissance de la norme ISQM 1.

Notre sondage montre une incohérence dans notre hypothèse puisque certains répondants venant de petits cabinets (10%) **n'ont pas suivi de formation**, mais estiment tout de même avoir compris en détail en quoi consiste la nouvelle norme de qualité. À contrario, aucun des répondants ayant déjà **suivi une formation** prétend connaître parfaitement la norme ISQM 1. Cette incohérence s'explique par le fait que les répondants n'ayant suivi aucune formation, mais connaissant très bien la nouvelle norme de qualité ont effectué des recherches complémentaires par le biais de publications de l'IRE, de discussions avec des collaborateurs, de participation au groupe de travail développant l'outil ISQM Manager... Cela justifie donc leur niveau de connaissance jugé élevé de la norme de qualité ISQM 1 malgré le fait qu'ils n'aient suivi aucune formation à ce sujet.

Nous pouvons donc conclure que le nombre de formations suivies et les recherches complémentaires effectuées sont directement liés au niveau de connaissance des répondants sur la norme ISQM 1. Notre hypothèse de départ ne comprenait donc pas l'ensemble des éléments influençant le niveau de connaissance de la norme ISQM 1.

4.5. La majorité des cabinets (de toute taille) verra principalement un aspect négatif à l'implémentation de la norme ISQM 1

Au cours de notre sondage (point VI.2.7), nous remarquons que chaque type de cabinet souligne le fait qu'il y aura une augmentation des tâches administratives ainsi que des coûts supportés. En effet, l'implémentation de la nouvelle norme de qualité et le fait qu'il existera un renforcement du monitoring nécessiteront une certaine réorganisation interne.

De plus, en ce qui concerne l'impact financier, il peut être expliqué majoritairement par le temps de formation à consacrer aux membres du cabinet ainsi que par le coût que représentera l'acquisition d'un outil d'aide à l'implémentation de la norme ISQM 1. Cet outil aura un impact financier, peu importe qu'il soit conçu par l'IRE ou en interne, au sein du cabinet.

Nous avons remarqué, de manière assez logique, qu'au plus la taille du cabinet est importante, au plus l'impact financier sera grand. En effet, les cabinets de taille moyenne estiment qu'ils dépenseront en majorité (46%) plus de 25 milliers d'euros alors que les petits cabinets dépenseront en majorité (44%) entre 1 et 5 milliers d'euros. Nous n'avons pas pu estimer le coût supporté par les grands cabinets par manque de réponses, mais nous pouvons imaginer que celui-ci sera croissant en fonction de sa taille suite notamment au nombre de collaborateurs devant être formés.

Cependant, d'autres remarques plus positives ont été citées. En effet, les répondants soulignent qu'ils anticipent une amélioration de la qualité des missions, du monitoring, de la réflexion sur le système interne et des procédures de travail basées sur les risques.

En conclusion, l'ensemble des cabinets ne voit pas principalement des aspects négatifs à l'implémentation de la nouvelle norme de qualité, ce qui ne confirme pas notre hypothèse. En effet, les avis semblent assez nuancés, car chaque type de cabinet en tire des éléments autant positifs, comme l'amélioration de la qualité des missions, que négatifs, comme l'augmentation des coûts et des tâches administratives.

4.6. La majorité des cabinets de petite taille ne sera pas prête pour la date de mise en application de la nouvelle norme de qualité alors que la majorité des cabinets de plus grande taille le sera

Pour cette hypothèse, nous devons reprendre les résultats du sondage au point VI.2.4 au niveau de la partie consacrée à la « préparation des cabinets à l'avenir », c'est-à-dire lors de l'entrée en vigueur de la norme ISQM 1, soit le 15 décembre 2022.

Grâce à ces résultats, nous constatons, en ce qui concerne les répondants des petits cabinets, que 44% d'entre eux estiment qu'ils seront tout à fait prêts à cette date alors que 38% seront relativement prêts, 12% avec un léger retard et 6% ne seront pas du tout prêts. Cette dernière catégorie disparaît totalement au niveau des répondants provenant de moyens et grands cabinets. En effet, au total, 92% des répondants des cabinets de taille moyenne pensent être au moins relativement prêts au 15 décembre 2022 contre seulement 8% avec un peu de retard. Finalement, les répondants de grands cabinets seront, pour 60% d'entre eux, complètement prêts pour cette date et les 40% restant estiment pouvoir être relativement prêts à cette date.

En conclusion, notre sondage révèle un lien entre le niveau de préparation et la taille du cabinet. En effet, nous observons qu'au plus la taille du cabinet est grande, au plus la mise en application de la norme ISQM 1 pour le 15 décembre 2022, date d'entrée en vigueur, sera respectée au mieux. Cependant, notre hypothèse n'est tout de même pas confirmée étant donné que la majorité des répondants de chaque type de cabinet indique qu'elle sera tout à fait prête lors de l'implémentation de la norme de qualité ISQM 1.

4.7. Les cabinets de grande taille sont plus informés que les cabinets de petite taille concernant les outils qui seront mis à leur disposition

Les résultats du sondage utilisés afin de répondre à cette hypothèse sont à retrouver au point VI.2.9. Nous pouvons y remarquer que la majorité des répondants venant de petits cabinets (56%) n'a pas connaissance d'un outil les accompagnant dans ce changement de norme. Comme indiqué dans les remarques obtenues du sondage (point VI.2.10), ce questionnaire arrive un peu trop tôt et les plus petits cabinets se pencheront plus tard sur le changement de norme de qualité et donc sur un possible outil d'aide.

En ce qui concerne les répondants venant de grands cabinets, nous observons également que plus de la majorité (80%) n'a pas connaissance d'un possible outil d'aide à ce sujet. Malgré leur méconnaissance d'un tel outil, 80% d'entre eux ne seront pas intéressés par l'outil ISQM Manager puisqu'ils savent qu'un outil sera développé au sein de leur cabinet. Cela rejoint les informations que nous avons pu obtenir grâce aux interviews de Messieurs Gaëtan Dumortier et Damien Petit ainsi que Monsieur Olivier De Bonhome.

De plus, les résultats obtenus au niveau de notre sondage montrent que 94% de tous les répondants venant de petits cabinets sont intéressés par ISQM Manager. L'explication a été indirectement abordée lors de l'interview de Messieurs Gaëtan Dumortier et Damien Petit (point VI.3). En effet, de manière générale, les petits cabinets ne pourront pas, faute de budget et de moyens humains et technologiques, développer leur propre programme d'application de la norme ISQM 1. Cela est aussi vérifié pour une partie des répondants venant de cabinets de taille moyenne (54%).

Au final, nous ne pouvons confirmer notre hypothèse vu qu'aucune tendance ne peut être dégagée des réponses reçues à notre sondage. En effet, ce sont les répondants venant de moyens cabinets qui sont le plus au courant d'un outil leur permettant de mettre en place un système de gestion de la qualité selon la norme ISQM 1. Derrière eux viennent les répondants de petits cabinets et ensuite ceux venant de grands cabinets.

5. Conclusion

Il est important de rappeler que lors de cette approche pratique, le nombre de réponses obtenues n'a pas été suffisant afin d'élargir les résultats à tous les cabinets de réviseurs d'entreprises de Belgique. La question de l'impact de ce changement de norme a été posée directement aux répondants et nous avons pu identifier plusieurs réponses revenant fréquemment, mais restant tout de même très générales.

Des impacts, plutôt théoriques relevés à plusieurs reprises et tout à fait pertinents, consistent au changement d'approche de la nouvelle norme obligeant les cabinets à mettre en place des procédures de travail basées sur les risques. L'amélioration du monitoring permettant au système de gestion de la qualité d'évoluer dans le temps a également été citée par les répondants. Ce sont des impacts généraux englobant les changements que nous avons pu déceler lors de la comparaison de la norme ISQC 1 avec la norme ISQM 1.

Pour ce qui est des autres impacts relevés au cours de notre sondage, ils sont plutôt de nature indirecte, mais tout aussi pertinents étant donné qu'ils ont un côté plus pratique. Parmi ceux-ci, nous pouvons noter les coûts et les tâches administratives supplémentaires accompagnés, logiquement, d'une amélioration de la qualité des missions réalisées. Nous pouvons aussi noter la nécessité d'utiliser un nouvel outil pour l'application de la nouvelle norme, qu'il soit propre au cabinet ou développer de manière externe comme c'est le cas d'ISQM Manager issu de l'IRE.

En plus des commentaires obtenus concernant l'impact du changement de norme de qualité d'un point de vue plus pratique, cette approche pratique nous a permis de déceler les différences entre les diverses tailles de cabinets d'audit. Ces différences se retrouvent aussi bien au niveau de la participation à des formations, qu'au niveau de la connaissance de la norme ISQM 1, de l'intérêt pour l'outil ISQM Manager... Ces thèmes ont été traités à travers les hypothèses établies dès le début de cette section et que nous avons pu affirmer ou infirmer par la suite grâce aux résultats de notre sondage.

VII. Limites

1. Limites liées à la partie théorique

1.1. Outil ISQM Manager

Lors de la réalisation de notre description de l'outil ISQM Manager, nous nous sommes limités à son élaboration grâce à Monsieur Olivier De Bonhome et le groupe de travail créé par l'IRE. Nous n'avons pas pu recevoir de présentation de l'outil comme ce fût le cas pour les participants à la formation s'étant déroulée en début de l'année 2022.

2. Limites liées à l'approche pratique

2.1. Sondage

Limitation à la Belgique

Nous avons décidé de créer un sondage pour la Belgique étant donné que les autres pays transfrontaliers ne possèdent pas le système de gestion de la norme de qualité ISQM 1. Cependant, afin de pouvoir donner un autre regard critique sur les pays voisins, nous avons décidé de les aborder brièvement dans notre mémoire.

Barrière de la langue

Lors de la réalisation de notre sondage, nous avons décidé de contacter uniquement des cabinets d'audit francophones étant donné que ce sondage n'a été traduit qu'en français. Sachant que la Belgique est composée de nombreux cabinets d'audit néerlandophones également, nous ne pouvons appliquer nos résultats que pour la Wallonie et Bruxelles.

Nombre de réponses

Les tendances expliquées entre les petits, moyens et grands cabinets sont issues d'un nombre restreint de réponses de réviseurs d'entreprises en Belgique. En effet, notre sondage reprend un nombre total de réponses de 34. Cela n'est donc pas représentatif de la population de cabinets d'audit en Belgique.

De plus, la proportion de réponses des petits, moyens et grands cabinets n'est pas équitable. Au plus le cabinet est grand, au moins il y a eu de réponses. Ainsi nous avons obtenu 16 répondants de petits cabinets, 13 répondants de moyens cabinets et 5 répondants de grands cabinets.

Critères de taille

Nous nous sommes rendu compte au cours des réponses récoltées durant notre sondage que nous n'avions pas sélectionné les intervalles optimaux concernant le nombre d'associés et de collaborateurs non-associés. Par exemple, avec la fourchette de taille 5 à 30 associés, nous ne parvenions pas à distinguer certains des moyens et grands cabinets. Cette proportion aurait dû être plus petite et se baser sur les rapports de transparences des différents types de cabinets.

Par conséquent, nous nous sommes basés sur la réponse que les répondants nous ont donnée et les critères de tailles nous ont servi à expliquer la difficulté d'implémentation de la norme au sein du cabinet d'un point de vue organisationnel et de la formation des collaborateurs.

VIII. Conclusion

Au terme de ce mémoire, nous avons abordé, aussi bien de manière théorique que pratique, l'impact du changement de la norme de qualité ISQC 1 à la norme ISQM 1. Après avoir abordé le contexte, nous avons pu présenter les deux normes concernées afin de les comparer plus en détail par la suite. Cette comparaison nous a permis de retirer les grands changements que tous les cabinets d'audit belges se devront de mettre en place à partir du 15 décembre 2022.

Ces changements se retrouvent surtout au niveau du système de contrôle qualité actuel devant se transformer en système de gestion de la qualité. Celui-ci est accompagné d'une approche par les risques sur la qualité obligeant donc les cabinets à déceler ces risques et à y répondre de la meilleure manière possible par la suite. Nous avons pu remarquer l'amélioration concernant le monitoring au niveau de ce système mis en place selon la norme ISQM 1.

Lors de l'ouverture de la norme ISQM 1 au niveau international à travers les quatre pays frontaliers à la Belgique, nous avons pu analyser et comparer l'organisation des différentes institutions ayant un rôle à jouer au niveau des normes professionnelles touchant à la fonction de réviseur d'entreprises. Ainsi, l'Allemagne et les Pays-Bas décident de transposer la norme ISQM 1 à leur manière alors que la Belgique et le Luxembourg préfèrent adopter la norme dans son entièreté, le Luxembourg ayant tout de même décidé d'y ajouter certains compléments. Finalement, les institutions françaises n'ont pas encore montré d'intérêt sur le sujet au regard des actualités disponibles sur les sites des différentes institutions concernées.

La pertinence de la thématique de l'outil ISQM Manager développé par l'IRE prend son sens au niveau de l'accompagnement des cabinets d'audit dans l'application de la norme ISQM 1. En effet, beaucoup de cabinets n'auront pas les moyens de développer un logiciel interne permettant de se conformer aux exigences de la nouvelle norme. Pour se faire, l'interview de Monsieur Olivier De Bonhome nous a permis de comprendre l'utilité et le fonctionnement de cet outil, grâce à la contribution du groupe de travail, ainsi que son adaptabilité à chaque cabinet.

Sur base de l'approche pratique, nous avons pu récolter des données sur différents sujets. Les réponses reçues ont permis de déceler des tendances en fonction des différentes tailles des cabinets d'audit ainsi que les impacts perçus par les répondants. Certains y voient un impact plus théorique comme la mise en place de procédures de travail axées sur les risques et la réponse pertinente à ces derniers que les cabinets se doivent de fournir ainsi que l'amélioration du monitoring permettant l'évolution constante du système de gestion de la qualité. Ces impacts

rejoignent directement les différences décelées lors de la comparaison des deux normes de qualité. D'autres répondants indiquent des impacts basés sur un côté plus pratique comme, par exemple, l'augmentation des tâches administratives et des coûts supportés.

Également, certains éléments abordés durant notre mémoire impactent les cabinets de différentes manières en fonction de leur taille. En effet, selon notre sondage, le niveau de préparation au changement de norme dépend de la taille du cabinet notamment car les cabinets de moindre taille se pencheront sur le sujet après la période d'audit des comptes annuels. Ce manque de préparation peut aussi s'expliquer par le fait que la nécessité de changer de norme ne leur paraît pas flagrante contrairement aux cabinets de plus grande taille.

Concernant le nombre de formations suivies, celui-ci évolue, lui aussi, positivement en fonction de la taille croissante des cabinets. Cependant, le niveau de connaissance de la norme ISQM 1 n'est pas influencé uniquement par ces formations. En effet, les recherches complémentaires effectuées par les répondants venant de tous les types de cabinets impactent également ce niveau de connaissance. Enfin, en ce qui concerne la connaissance de l'outil ISQM Manager, les résultats nous indiquent que celui-ci n'est pas connu en majorité par les petits et grands cabinets. Il serait donc opportun de le promouvoir pour qu'il puisse aider de nombreux cabinets à la mise en œuvre de la norme de qualité ISQM 1.

De plus, nous avons rencontré certaines limites au cours de notre mémoire concernant plusieurs éléments. Tout d'abord, l'outil ISQM Manager n'a pas pu nous être présenté au vu de sa confidentialité actuelle. Nous nous sommes donc appuyés sur l'interview de Monsieur De Bonhome s'occupant de son développement. Ensuite, nous avons rencontré certaines limites concernant notre sondage comme par exemple, la barrière de la langue, le nombre de réponses obtenues insuffisant et les critères de taille choisis ne nous permettant pas de distinguer certains cabinets de moyenne et de grande tailles.

Finalement, la mise en œuvre de la nouvelle norme de qualité soulève plusieurs interrogations. L'outil ISQM Manager sera-t-il suffisant à l'application de la nouvelle norme ISQM 1 et permettra-t-il aux cabinets de s'y préparer dans le temps imparti ? Quelles sont les raisons poussant les pays à adopter différemment ces normes de qualité et quelles différences en découlent ? Étant donné que les normes de qualité des réviseurs d'entreprises sont en évolution, nous pouvons nous interroger sur une possible évolution des normes relatives à la fonction d'expert-comptable. L'ensemble de ses interrogations peuvent servir de pistes pour de futures analyses.

IX. Bibliographie

1. Codes, lois et normes

Commission de Surveillance du Secteur Financier. (2022). *CSSF n°22-01 du 11 janvier 2022*.

Récupéré le 19/05/2022 de : <https://data.legilux.public.lu/file/eli-etat-leg-rscsf-2022-01-11-a44-jo-fr-pdf.pdf>

Haut Conseil du Commissariat aux comptes. (2022). *Normes et déontologie*. Récupéré le

12/05/2022 de : <https://www.h3c.org/nos-missions/normes-et-deontologie/>

Institut der Wirtschaftsprüfer. (2022). *Entwurf eines IDW Qualitätsmanagementstandards :*

Anforderungen an das Qualitätsmanagement in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW EQMS 1 (12.2021)). Récupéré le 03/05/2022 de : <https://www.idw.de/blob/134370/73ee3ea3e7392c637c4b4d3cc061eb9e/idw-eqms-1-data.pdf>

Institut des Réviseurs d'Entreprises. (2006). *Préface aux normes internationales de contrôle qualité, d'audit, de missions d'assurance et de services connexes*. Récupéré le 20/01/2022

de : https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/isa/isa-clarifiees/preface-fr-29juin2006.pdf?Status=Master&sfvrsn=7e09a5a6_0

Institut des Réviseurs d'Entreprise. (2009). *Norme Internationale de Contrôle Qualité 1*.

Récupéré le 12/12/2021 de : <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISQC-1/ISQC1 clarified 30 juin 2009.pdf>

Institut des Réviseurs d'Entreprises. (2017). *Norme Internationale d'Audit ISA 200*. Récupéré

le 12/12/2021 de : <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-200-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>

Institut des Réviseurs d'Entreprises. (2017). *Norme Internationale d'Audit ISA 220*. Récupéré le 12/12/2021 de : <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-220-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>

Institut des Réviseurs d'Entreprises. (2021). *Norme relative à l'application de la norme ISQC 1 en Belgique*. Récupéré le 12/12/2021 de : https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/normes/nrm-isqc1-2014-coord-2021-fr75605df1-96c0-405a-a65c-fb61a4ff75ab.pdf?Status=Master&sfvrsn=997194d6_7

Institut des Réviseurs d'Entreprises. (2022). *Projet : Norme relative à l'application en Belgique des normes internationales de gestion de qualité 1 et 2 (normes ISQM 1 et 2) et de la norme ISA 220 (Révisée)*. Récupéré le 15/05/2022 de : https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/isqm/22-03-07-prj-conspub-nrm-isqm.pdf?sfvrsn=cd7f0bd5_5

International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). *ISA 220 : Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers*. Récupéré le 04/05/2022 de : https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-220-Revised_FR.pdf

International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). *Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 2, revues de la qualité des missions*. Récupéré le 20/01/2022 de : <https://www.iaasb.org/publications/norme-internationale-de-gestion-de-la-qualit-isqm-2-revues-de-la-qualit-des-missions>

International Federation of Accountants. (2020). *Texte français de la Norme internationale de gestion de la qualité (ISQM) 1*. Récupéré le 29/09/2021 de https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISQM-1_FR.pdf

SPF Justice. (2007, 24 mai). *Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises, coordonnée le 30 avril 2007*. Récupéré le 13/10/2021 de : https://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg_2.pl?language=fr&nm=2007A11234&la=F#:~:text=%2D%20Loi%20du%2022%20juillet%201953,coordonn%C3%A9e%20le%2030%20avril%202007.

2. Cours

Vessié Bénédicte. « Normes d'audit internationales » [notes fournies dans le cours MLSMM2249], Université Catholique de Louvain, Mons, 6 décembre 2021.

3. Manuel

Bollen, C., Caluwaerts, F., Lucas, N., Quintart, S., Remon, C., Ronse De Craene, J-B., Saeys, I., Smits, J., Van Bellinghen, S., Van Brabant, J., Vandernoot, J. (2020). *Manuel relatif au système interne de contrôle qualité (norme ISQC 1 et loi du 7 décembre 2016)*. Récupéré le 17/01/2022 de : <https://www.icci.be/fr/avis/avis-detail-page/update-manuel-de-contr-le-qualit-interne-isqc-1>

4. Sites internet

Comité Belge Consultatif des Réviseurs d'entreprises. (2022). *Home*. Récupéré le 25/05/2022 de <https://www.bobr.be/fr/>

Compagnie nationale des commissaires aux comptes. (2022). *Les contrôles d'activité*. Récupéré le 03/05/2022 de : <https://www.cncc.fr/controle-qualite.html>

Compagnie nationale des commissaires aux comptes. (2022). *Programme de travail 2022*. Récupéré le 17/05/2022 de : <https://doc.cncc.fr/docs/commission-paritaire-relative-au/attachments/programme-de-travail-2022-de-la-commission-paritaire>

Deloitte. (2020). *Les normes de l'IAASB entrent en vigueur le 15 décembre 2022*. Récupéré le 09/03/2022 de : <https://www.iasplus.com/fr-ca/projets/certification/exposes-sondages/proposed-international-standard-on-quality-management-1-proposed-international-standard-on-quality-management-2-and-proposed-revisions-to-international-standard-on-auditing-220-quality-management-for-an-audit-of-financial-statements-ed>

- European Commission. (2022). *Financial reporting*. Récupéré le 18/05/2022 de : https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/financial-reporting_en
- EY. (2022). *Rapport de transparence*. Récupéré le 17/05/2022 de : https://www.ey.com/fr_fr/rapport-de-transparence
- ICCI. (2022). *Historique de la fondation*. Récupéré le 03/05/2022 de : <https://www.icci.be/fr/a-propos-de-l-icci/pr-sentation-de-la-fondation>
- Institut der Wirtschaftsprüfer. (2022). *Institut der Wirtschaftsprüfer*. Récupéré le 19/05/2022 de : <https://www.idw.de/idw>
- Institut der Wirtschaftsprüfer. (2022). *Veranstaltungen – Seminar der IDW Akademie*. Récupéré le 03/05/2022 de : https://caruso.idw.de/recherche.jsp?appId=recherche_idw&carusoSessionId=@carusoSessionId@&templateUrl=https://www.idw.de/idw/veranstaltungen;jsessionid%3D4D7A9E340B965B3C0B49CD82EF9B035D&eventTemplateUrl=https://www.idw.de/blueprint/servlet/page/idw/veranstaltungen;jsessionid%3D4D7A9E340B965B3C0B49CD82EF9B035D
- Institut des Réviseurs d'Entreprise. (2022). *Accueil*. Récupéré le 30/05/2022 de : <https://www.ibr-ire.be/fr/notre-profession/missions/notre-mission-createur-de-confiance>
- Institut des Réviseurs d'Entreprise. (2022). *Calendrier*. Récupéré le 02/05/2022 de : <https://www.ibr-ire.be/fr/evenements/calendrier>
- Institut des réviseurs d'entreprises. (S. d.). *Data Analytics: The future of audit*. Récupéré le 17/01/2022 de : https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/publications/brochures/generalites/IBR_DataAnalytics_18-0112_r04.pdf
- Institut des Réviseurs d'Entreprises (Luxembourg). (2022). *Journal officiel – Règlement CSSF*. Récupéré le 19/05/2022 de : <https://ire.lu/item/Normes%20%2F%20Avis---15/Normes%20-%20IRE---17>

- Institut des Réviseurs d'Entreprises (Luxembourg). (2022). *Nouveaux guides de mise en œuvre de la gestion de la qualité*. Récupéré le 03/05/2022 de : <https://ire.lu/Actualites/Actualite/Nouveaux%20guides%20de%20mise%20en%20oeuvre%20de%20la%20gestion%20de%20la%20qualite%C3%A9%20%28ISQM%29%20maintenant%20disponibles---13309>
- Institut des Réviseurs d'Entreprises (Luxembourg). (2022). *Programmes de formations 2022*. Récupéré le 03/05/2022 de : <https://ire.lu/Actualites/Actualite/Programme%20de%20formations%202022---11288>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2021). *About IAASB*. Récupéré le 12/12/2021 de : <https://www.iaasb.org/about-iaasb>
- International Federation of Accountants. (2020). *Coup d'œil sur la norme ISQM 1*. Récupéré le 17/01/2022 de : https://www.ifac.org/system/files/publications/files/493-210506-002_IAASB-ISQM-1-Fact-Sheet_FR-IFAC_0.pdf
- International Federation of Accountants. (2022). *Who We Are*. Récupéré le 30/05/2022 de : <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>
- Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants. (2022). *Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants*. Récupéré le 23/05/2022 de : <https://www.nba.nl/>
- KPMG. (2022). *Rapport de transparence 2021*. Récupéré le 19/05/2022 de : <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/fr/pdf/2022/01/fr-rapport-transparence-kpmg-france-exercice-092021.pdf>
- NBA Opleidingen. (2022). *NBA Opleidingen*. Récupéré le 23/05/2022 de : <https://www.nbaopleidingen.nl/>
- SPF Emplois, Travail et Concertation sociale. (2022). *Conseil d'entreprise - fonctionnement et missions*. Récupéré le 15/05/2022 de : <https://emploi.belgique.be/fr/themes/concertation-sociale/organes-et-procedures-de-concertation-dans-lentreprise-ce-cppt-ds-etc-1>

