



Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement

Distr. générale
26 août 2015
Français
Original : anglais

Conseil du commerce et du développement

Commission de l'investissement, des entreprises et du développement

Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes

internationales de comptabilité et de publication

Trente-deuxième session

Genève, 4-6 novembre 2015

Point 3 de l'ordre du jour provisoire

Éléments fondamentaux de la publication d'informations de qualité par les entreprises : les prescriptions internationales en matière d'audit et d'assurance et les bonnes pratiques relatives à leur application

Note du secrétariat de la CNUCED

Résumé

Le Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication élabore actuellement un Guide pratique pour le développement de la comptabilité aux fins de la publication d'informations de qualité par les entreprises. Ce guide comprend quatre piliers : le cadre juridique et réglementaire; le cadre institutionnel; les capacités humaines; et le processus de renforcement des capacités, et compte les normes d'audit et d'assurance parmi ses composantes essentielles.

À l'issue des débats de sa trente et unième session, le Groupe de travail intergouvernemental d'experts a proposé que les prescriptions internationales en matière d'audit et d'assurance et les bonnes pratiques relatives à leur application soient examinées, entre autres grandes questions, à sa trente-deuxième session, au titre du point de l'ordre du jour sur les éléments fondamentaux de la publication d'informations de qualité par les entreprises. Ces prescriptions occupent une grande place dans le Guide pratique pour le développement de la comptabilité. La présente note a été établie par le secrétariat de la CNUCED dans le but de faciliter les débats du Groupe de travail intergouvernemental d'experts sur le sujet. Elle fait le point sur l'élaboration et la mise en œuvre des normes internationales d'audit ainsi que sur les problèmes rencontrés dans l'application de ces normes, sur le plan réglementaire et institutionnel et du point de vue des capacités humaines.



Table des matières

	<i>Page</i>
I. Introduction.....	3
II. Évolution de la convergence avec les normes internationales d’audit.....	4
A. Élaboration des normes internationales d’audit et projet en vue de leur clarification.....	4
B. Publication d’informations non financières	5
C. Petites et moyennes entreprises	6
D. Secteur public.....	7
E. Évolution récente de l’adoption des normes internationales d’audit	7
III. Éléments fondamentaux pour l’application des normes internationales d’audit et difficultés en matière de renforcement des capacités	9
A. Obligations juridiques et réglementaires.....	9
B. Cadres institutionnels	15
C. Besoins en capacités humaines	17
IV. Conclusions.....	19

I. Introduction

1. Depuis plus de trente ans, le Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication participe aux efforts déployés au niveau mondial en vue d'inciter les entreprises à publier des informations financières et non financières de qualité, d'améliorer la gouvernance et la stabilité financière, et d'instaurer des conditions plus favorables à l'investissement.

2. Depuis 2010, ses sessions annuelles sont consacrées à la définition d'une série de dispositions pour la publication d'informations de qualité par les entreprises, dont dépend dans une large mesure l'instauration de conditions propices à l'investissement. Ces cinq dernières années, le Groupe de travail intergouvernemental d'experts a donc travaillé à l'élaboration d'un Guide pratique pour le développement de la comptabilité, qu'il a mis en application dans différentes régions du monde. Ce guide, qui se compose d'un cadre pour le développement des capacités en matière de comptabilité¹ et d'un ensemble d'indicateurs du développement de la comptabilité², a été optimisé et est maintenant disponible sur une plateforme Internet dans quatre langues (anglais, espagnol, français et russe) (voir <http://adt.unctad.org>).

3. Le Guide pratique pour le développement de la comptabilité doit aider les États membres à évaluer le degré de conformité des obligations d'information applicables à leurs entreprises avec les normes et codes internationaux dans ce domaine, et, sur la base d'une analyse comparative cohérente, à établir un plan d'uniformisation. Il aide à concevoir et à appliquer des stratégies et des plans d'action viables en vue d'une convergence avec les normes et les meilleures pratiques internationales. Il encourage un dialogue ouvert et constructif entre les principaux acteurs de la chaîne d'information des entreprises. Les normes d'audit et d'assurance font partie de ses composantes essentielles.

4. À l'issue des débats de sa trente et unième session, le Groupe de travail intergouvernemental d'experts a proposé que les prescriptions internationales en matière d'audit et d'assurance et les bonnes pratiques relatives à leur application soient examinées, entre autres grandes questions, à sa trente-deuxième session, au titre du point de l'ordre du jour sur les éléments fondamentaux de la publication d'informations de qualité par les entreprises. Les travaux actuellement menés sur le sujet s'appuient sur des documents antérieurs du Groupe de travail intergouvernemental d'experts, notamment une note établie en 2008 par le secrétariat de la CNUCED en coopération avec le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB), intitulée « Difficultés pratiques et autres considérations liées à l'application des normes internationales d'audit »³; un document à paraître sur le contrôle du respect et de l'application des normes, assorti de conseils en matière de renforcement des capacités et de bonnes pratiques; et cinq études de la CNUCED sur le suivi et l'application des normes dans cinq pays (Allemagne, Australie, Belgique, Canada, Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), qui ont été examinées par le Groupe de travail intergouvernemental d'experts à sa trente et unième session⁴.

5. Le secrétariat de la CNUCED a établi la présente note dans le but de faciliter les débats du Groupe de travail intergouvernemental d'experts sur le sujet. Elle fait le point sur la convergence avec les normes internationales d'audit et cherche à

¹ TD/B/C.II/ISAR/56 et TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1.

² TD/B/C.II/ISAR/59.

³ TD/B/C.II/ISAR/49 et CNUCED, 2010, *International Accounting and Reporting Issues : 2008 Review* (New York et Genève, publication des Nations Unies).

⁴ CNUCED, à paraître, *International Accounting and Reporting Issues : 2014 Review and International Accounting and Reporting Issues : 2015 Review*.

déterminer les éléments sur lesquels la mise en œuvre de ces normes doit s'appuyer ainsi que les principaux obstacles au renforcement des capacités. Elle propose aussi d'autres questions à examiner⁵.

II. Évolution de la convergence avec les normes internationales d'audit

A. Élaboration des normes internationales d'audit et projet en vue de leur clarification

6. Les normes d'audit et d'assurance jouent un rôle essentiel dans la chaîne d'information des entreprises. Forcées de faire appel à un plus grand nombre d'investisseurs et de bailleurs de fonds pour se financer, les entreprises ont dû séparer le contrôle de leur capital de la gestion de leurs activités courantes. De ce fait, les bailleurs de fonds, les investisseurs et les autres parties prenantes accordent plus de crédit aux rapports financiers et non financiers établis par la direction des entreprises, lorsqu'ils sont accompagnés d'une attestation délivrée par un tiers faisant autorité, par exemple, un cabinet d'audit.

7. La mondialisation et les relations étroites d'interdépendance dans l'économie mondiale ont rendu nécessaire l'élaboration de normes mondiales de publication et d'audit⁶. En mars 1978, le Comité international des pratiques d'audit a été créé dans le cadre de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC), dans le but de définir des lignes directrices internationales en matière d'audit. En 1991, il a recodifié ses lignes directrices et les a publiées en tant que normes internationales d'audit.

8. En 2002, à l'issue d'un réexamen complet, le Comité international des pratiques d'audit a été remplacé par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) qui, en 2004, s'est mis à réviser entièrement ses normes et à les réécrire. Au cours de ce projet de clarification, qui s'est achevé en 2009, plus de la moitié des 36 normes internationales d'audit ont été non seulement précisées, mais aussi modifiées sur le fond dans l'optique d'améliorer les pratiques. Ces normes clarifiées ont recueilli l'adhésion de plusieurs organisations internationales telles que la Banque mondiale, le Comité de Bâle sur le contrôle bancaire et la CNUCED. Elles ont en outre été approuvées par l'Organisation internationale des commissions de valeurs en juin 2009 pour les émissions d'actions à l'étranger et les inscriptions à la cote intervenant entre ses membres⁷.

9. Aux termes de la directive 2014/56/UE du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014, modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, les États membres de l'Union européenne exigent que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit effectuent le contrôle légal des comptes dans le respect des normes d'audit internationales adoptées par la Commission européenne. L'Union européenne a participé au financement du

⁵ La présente note a été établie à partir de sources d'information accessibles à tous, communiquées au secrétariat par Javed Siddiqui, maître de conférences en comptabilité, Manchester Business School, Université de Manchester, Royaume-Uni.

⁶ C. Humphrey et A. Loft, 2011, *Moving beyond nuts and bolts : The complexities of governing a global profession through international standards*, in : S. Ponte, P. Gibbon et J. Vestergaard, eds., *Governing Through Standards : Origins, Drivers and Limitations*, Palgrave MacMillan, Basingstoke, Royaume-Uni : 102-129.

⁷ Pour savoir où en est la mise en œuvre de ces normes, voir IAASB, 2010, *Implementation of the clarified International Standards on Auditing*, IFAC. Des éléments factuels attestant d'un alignement mondial sur ces normes sont mentionnés dans CNUCED, 2010, *International Accounting and Reporting Issues : 2008 Review* (New York et Genève, publication des Nations Unies).

Conseil de supervision de l'intérêt public, qui est chargé de surveiller la régularité des procédures, notamment dans les activités de normalisation de l'IAASB⁸. En avril 2014, le Parlement européen a adopté un règlement en faveur du renouvellement du financement du Conseil de supervision pour la période 2014-2020 (voir <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014R0258&from=EN>). Les normes internationales d'audit ont aussi été appuyées par une étude détaillée réalisée par des universitaires et financée par la Communauté européenne, selon laquelle « les états financiers gagneraient en crédibilité et en transparence, et les contrôles des comptes en qualité, si l'ensemble de l'Union européenne adoptait les normes internationales d'audit clarifiées »⁹. Pourtant, ces normes n'ont toujours pas été officiellement adoptées par l'Union européenne.

10. En 2013, l'IAASB a publié un rapport de suivi de la mise en œuvre des normes clarifiées. D'après les données recueillies, l'exercice de clarification a rendu les normes internationales d'audit plus compréhensibles et les normes clarifiées ont été accueillies favorablement par les commissaires aux comptes. L'IAASB a relevé que plusieurs normes devaient encore être améliorées, à certains égards, pour être appliquées de manière plus cohérente et plus efficace. Il convient de rappeler que les normes clarifiées ne peuvent être adoptées et effectivement appliquées que si les normes nationales d'audit sont modifiées, ce qui implique des travaux de traduction et un processus législatif, et que les méthodes comptables des entreprises sont révisées. L'IAASB a aussi souligné combien il était important pour la qualité de l'audit que les commissaires aux comptes, en particulier dans les petites et moyennes entreprises (PME), possèdent les connaissances théoriques et pratiques requises et soient guidés dans la mise en œuvre des normes. Au cours de la phase de consultation qu'il a organisée, il a été proposé que les normes clarifiées soient formulées dans un langage plus simple, évitant les lieux communs et le verbiage, afin qu'elles soient plus faciles à comprendre¹⁰.

11. Se fondant sur le rapport de suivi de la mise en œuvre, l'IAASB a publié un programme de travail et un document d'information sur son projet de stratégie pour la période 2015-2019¹¹. Le premier de ses objectifs stratégiques était de définir et d'instaurer des normes internationales d'audit qui auraient valeur de référence pour la vérification des états financiers. L'IAASB a indiqué que, à cette fin, il s'emploierait à résoudre tous les grands problèmes de mise en œuvre qui auraient été repérés pendant la phase de suivi en 2015-2019. Au vu des réactions enregistrées au niveau mondial, les organisations professionnelles et les autorités de réglementation sont généralement favorables à la stratégie pour 2015-2019, qui expose, dans les grandes lignes, comment perfectionner et promouvoir les normes internationales d'audit.

B. Publication d'informations non financières

12. La publication d'informations non financières fait l'objet d'une attention de plus en plus grande dans le processus actuel d'élaboration des normes internationales

⁸ Le Conseil de supervision de l'intérêt public a été créé en février 2005 afin de garantir que les normes internationales d'audit et d'assurance ainsi que les principes déontologiques et pédagogiques attachés à la profession comptable sont définis de manière transparente et dans le respect de l'intérêt public. Ce conseil, mondial et indépendant, est le fruit de la coopération entre l'IFAC et les organismes internationaux de réglementation financière.

⁹ Université de Duisburg-Essen, 2009, Evaluation of the possible adoption of International Standards on Auditing in the European Union, Étude sur les normes internationales d'audit, Markt/2007/15/F.

¹⁰ IAASB, 2013, Clarified International Standards on Auditing : Findings from the post-implementation review, IFAC.

¹¹ IAASB, 2014, Work plan for 2015-2016 : Enhancing audit quality and preparing for the future, IFAC.

d'audit. La norme n° 720 révisée impose au commissaire aux comptes de lire les informations non financières contenues dans les rapports annuels et de se demander s'il existe une incohérence significative entre ces informations et les états financiers ou les informations obtenues pendant sa mission de vérification¹². Selon le libellé de la norme révisée, bien que la teneur des rapports annuels varie selon la législation, la réglementation ou les coutumes du pays concerné, ils peuvent être constitués de l'un ou de plusieurs des documents suivants : le rapport de la direction; le commentaire de la direction; l'analyse de la situation financière et des résultats d'exploitation ou un rapport analogue établi par la direction; la déclaration du président; la déclaration de gouvernance d'entreprise; ou le rapport de contrôle interne et d'évaluation du risque.

13. Le libellé de la norme révisée prévoit toutefois qu'un rapport annuel diffère, par sa nature, son objet et sa teneur, des autres rapports, comme ceux qui sont établis pour répondre aux besoins d'information d'un groupe donné de parties prenantes ou pour satisfaire à une obligation réglementaire de publication, même lorsque ces rapports doivent être accessibles à tous. Ces documents à part entière ne font généralement pas partie des rapports annuels (en vertu de la législation, de la réglementation ou des coutumes), si bien que les normes internationales d'audit ne leur sont pas applicables. Ils peuvent porter sur une branche d'activité distincte ou un organisme de réglementation; la responsabilité sociale des entreprises; la viabilité; la diversité et l'égalité des chances; les pratiques d'emploi et les conditions de travail; et les droits de l'homme.

14. Les normes internationales d'audit incluent une norme relative aux missions d'assurance autres que les missions d'audit ou d'examen d'informations financières historiques (ISAE 3000), qui a été révisée et publiée par l'IAASB en décembre 2013. Une norme connexe (ISAE 3410) porte sur les déclarations des gaz à effet de serre. Des études récentes sur l'évolution des missions d'assurance concernant des informations non financières montrent que de plus en plus de rapports incluent une déclaration d'assurance, délivrée par une tierce partie. Selon une étude dirigée par la Global Reporting Initiative, près des deux tiers de ces missions d'assurance ont été effectuées par des cabinets comptables¹³. Le plus souvent, ceux-ci ont exprimé une assurance limitée, au sens de la norme ISAE 3000. Outre des cabinets comptables, d'autres entités telles que des cabinets d'ingénieurs et d'experts-conseils en environnement fournissent des services d'assurance sur les déclarations des gaz à effet de serre. Ces prestataires appliquent la norme n° 14064-3:2006 de l'Organisation internationale de normalisation (Partie 3 – Spécifications et lignes directrices pour la validation et la vérification des déclarations des gaz à effet de serre), plutôt que la norme ISAE 3410¹⁴.

C. Petites et moyennes entreprises

15. Les normes internationales clarifiées s'appliquent au contrôle des comptes des entreprises de toutes tailles. Selon l'IAASB, elles ne peuvent être dûment mises en œuvre que si elles font l'objet de programmes de formation efficaces. L'élaboration et

¹² IAASB, 2015, International Standard on Auditing 720 (revised) : The auditor's responsibilities relating to other information and related conforming amendments, IFAC.

¹³ Global Reporting Initiative, 2013, The external assurance of sustainability reporting, Research and Development Series.

¹⁴ A. Huggins, W. J. Green et R. Simnett, The competitive market for assurance engagements on greenhouse gas statements : Is there a role for assurers from the accounting profession, *Current Issues in Auditing*, 5(2):1-12.

la mise en œuvre de ces programmes relèvent des organisations nationales de la profession comptable et des différents cabinets d'audit¹⁵.

16. Dans les pays qui ont adopté les normes internationales d'audit, les organisations professionnelles aident généralement les cabinets d'audit de taille plus ou moins modeste à assimiler et à appliquer ces normes pour le contrôle des comptes de petites et moyennes entreprises, en leur fournissant des directives détaillées et des outils pratiques¹⁶. En 2011, l'IFAC, en collaboration avec l'Institut canadien des comptables agréés, a élaboré le *Guide pour l'utilisation des normes internationales d'audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises*, dont l'objectif est d'aider les professionnels à comprendre les normes clarifiées et à les appliquer efficacement aux PME. Ce guide contient des informations pratiques sur l'exécution des missions d'audit, notamment des études de cas représentatifs dans les PME et les microentreprises.

D. Secteur public

17. En ce qui concerne le secteur public, les normes internationales d'audit s'inscrivent dans les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques, publiées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques. En vertu des lignes directrices de cette organisation, le contrôleur des comptes peut se référer indifféremment aux normes internationales d'audit ou aux normes internationales de contrôle des finances publiques lors d'un audit financier. Les normes internationales de contrôle des finances publiques donnent plus d'indications concernant le secteur public, mais elles imposent au contrôleur des comptes les mêmes obligations que les normes internationales d'audit dans le cadre d'un audit financier. Les normes internationales d'audit constituent un ensemble indissociable de normes et les normes internationales de contrôle des finances publiques, dans lesquelles elles sont intégrées, ne peuvent être invoquées individuellement. Si une institution supérieure de contrôle a adopté l'un ou l'autre ensemble de normes pour ses audits financiers, le contrôleur des comptes doit l'indiquer dans son rapport¹⁷. Ces dispositions s'appliquent également aux audits financiers réalisés conjointement avec d'autres types d'audit (audits de la performance, audits de conformité).

E. Évolution récente de l'adoption des normes internationales d'audit

18. De plus en plus de pays adoptent les normes internationales d'audit, mais tous n'envisagent pas l'adoption de la même façon. Selon les données communiquées par l'IAASB, 106 pays ont adopté les normes internationales d'audit¹⁸ ou prévoient de le faire dans un futur proche (voir <http://www.iaasb.org/clarity-center/support-and->

¹⁵ IAASB, 2010.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques, 2013, Principes fondamentaux du contrôle des finances publiques.

¹⁸ Par adoption, on entend principalement les normes imposées par la loi ou le règlement d'un pays; les normes adoptées par un organisme national de normalisation; les normes nationales, identiques en substance aux normes internationales d'audit, auxquelles des modifications ont été apportées conformément aux dispositions de l'IAASB en la matière; les normes qui ne répondent pas aux besoins d'information, du fait de la traduction des normes internationales d'audit qui a été réalisée ou de la politique de modification qui a été adoptée; et/ou les normes qui, dans la pratique, ne sont toujours pas alignées sur les normes internationales d'audit, malgré les déclarations d'intention formulées en ce sens.

guidance)¹⁹. Ventilés par région géographique, ces pays se répartissent comme suit : 26 en Afrique et au Moyen-Orient; 18 en Amérique; 21 en Asie et en Océanie; et 41 en Europe. Tous les États membres de l'Union européenne sont représentés, à l'exception de l'Allemagne, de la France et du Portugal, dans l'attente de l'adoption des normes internationales d'audit par la Commission européenne²⁰. Le Portugal est sur le point d'adopter les normes clarifiées (voir <http://www.internationalaccountingbulletin.com/news/three-eu-members-yet-to-adopt-international-auditing-standards-4562247/>).

19. Dans 29 pays, l'adoption des normes internationales d'audit a généralement consisté à apporter quelques changements aux normes locales, conformément aux dispositions du Conseil sur les modifications (voir http://www.ifac.org/system/files/downloads/Modification_Policy_Position.pdf). Dans certains pays, les normes locales sont comparables aux normes internationales d'audit, mais il n'est pas certain que les changements qui leur ont été apportés soient conformes aux dispositions du Conseil sur les modifications. D'autres pays se sont fixés pour objectif de s'aligner sur les normes internationales d'audit, mais n'y sont pas encore parvenus²¹. Dans plusieurs pays, comme l'Australie, les Pays-Bas et le Royaume-Uni, les organismes nationaux de normalisation ont cessé d'établir des normes nationales d'audit sans tenir compte des normes internationales d'audit.

20. Les États-Unis, acteurs majeurs des marchés financiers mondiaux, n'ont pas encore mis en œuvre les normes internationales d'audit. Leurs normes d'audit sont définies par le Public Company Accounting Oversight Board. La Commission fédérale de contrôle des opérations de Bourse n'a pas encore approuvé les normes internationales d'audit pour le contrôle des comptes d'entreprises nationales ou étrangères cotées, dont les titres s'échangent sur une place boursière des États-Unis. Bien qu'on les mette fréquemment en opposition, les normes internationales d'audit et les normes du Public Company Accounting Oversight Board diffèrent peu sur le fond (voir http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/ias/evalstudy2009/appendix_en.pdf). Cependant, lors de la procédure de consultation organisée par l'IAASB, il est apparu que, si les États-Unis adoptaient sans réserve les normes internationales d'audit clarifiées, cela inciterait fortement d'autres pays à faire de même²².

21. Les normes internationales d'audit sont également appliquées pour les audits de grandes entreprises, réalisés partout dans le monde par de grands cabinets comptables, dans le cadre du Forum des sociétés d'audit. Les membres de ce forum sont tenus d'encourager l'application cohérente au niveau mondial de pratiques d'audit de qualité, notamment l'utilisation des normes internationales d'audit, et de contribuer à l'alignement des normes nationales d'audit sur ces normes internationales. Dans la mesure du possible, ils doivent procéder à des audits transnationaux, conformément aux normes internationales d'audit (voir <http://www.ifac.org/system/files/uploads/TAC-FoF/Fact-Sheet-FoF-TAC.pdf>).

¹⁹ Les données communiquées ne permettent pas d'établir avec précision combien de pays ayant adopté les normes internationales d'audit les appliquent réellement ou dans quels délais les pays qui ne les ont pas encore adoptées les mettront en œuvre.

²⁰ Fédération des experts-comptables européens, 2015, Overview of International Standards on Auditing adoption in the European Union.

²¹ En Australie, le Conseil des normes d'audit et d'assurance a clairement exprimé sa volonté d'établir les normes nationales d'audit à partir des normes internationales, auxquelles il apporterait les modifications requises par le cadre juridique et réglementaire; en Norvège, les normes internationales d'audit ont été adoptées en tant que normes nationales et sont modifiées de manière à satisfaire aux obligations réglementaires du pays; à Singapour, des modifications de forme ont été apportées aux normes internationales d'audit pour tenir compte de spécificités locales (pour une analyse détaillée de l'adoption par pays depuis août 2012, voir <https://www.ifac.org/system/files/uploads/MBD/Basis-of-ISA-Adoption-by-Jurisdiction-August-2012.pdf>).

²² Observations formulées par l'Institute of Certified Public Accountants, République de Corée.

III. Éléments fondamentaux pour l'application des normes internationales d'audit et difficultés en matière de renforcement des capacités

22. L'application pratique et tout effet ultérieur des normes internationales d'audit (ou de tout autre ensemble de normes d'audit) dépendent beaucoup de l'environnement et du contexte, des capacités réglementaires et institutionnelles nationales ainsi que des ressources à disposition. Ces différents facteurs sont examinés dans le présent chapitre.

A. Obligations juridiques et réglementaires

23. Les obligations juridiques et réglementaires peuvent prendre différentes formes, selon l'histoire et la culture du pays. Il est néanmoins possible de dégager des points communs à partir des enseignements tirés des réformes de la comptabilité et de l'audit menés il y a plusieurs années pour faciliter l'harmonisation internationale et améliorer la qualité des informations publiées par les entreprises.

24. Comme il est proposé dans le Cadre pour le renforcement des capacités du Guide pratique pour le développement de la comptabilité²³, les éléments ci-après devraient être pris en considération lorsque les fondements juridiques et réglementaires relatifs à la vérification des comptes sont mis en place²⁴ :

- Normes et prescriptions en matière d'audit;
- Application des normes (approbation, s'il y a lieu);
- Suivi et respect des normes au regard des prescriptions;
- Autorisation des commissaires aux comptes;
- Formation des comptables, des commissaires aux comptes, des responsables de la réglementation et d'autres acteurs et participants de la chaîne d'information;
- Gouvernance d'entreprise;
- Normes déontologiques;
- Enquêtes et sanctions;
- Mécanismes de contrôle de la qualité;
- Obligations et responsabilités des commissaires aux comptes.

1. Normes d'audit

25. Les normes internationales d'audit peuvent être considérées comme des normes de procédé qui fournissent des orientations sur la marche à suivre pour mener à bien les différentes parties d'une procédure de vérification des comptes, avec l'assurance implicite que le respect des normes en question permettra au commissaire aux comptes de fournir un service de qualité. Les normes sont présentées par groupes; les normes 200 à 299, par exemple, définissent les responsabilités du commissaire aux comptes ainsi que la nature et l'organisation générale de l'audit, dont la documentation relative à la vérification des comptes et le contrôle interne de la qualité. D'autres groupes de

²³ TD/B/C.II/ISAR/56.

²⁴ Le Guide pratique pour le développement de la comptabilité traite des fondements juridiques et réglementaires de l'audit dans le pilier A : A2 – normes d'audit; A4 – application, contrôle et respect des règles; A5 – autorisation des commissaires aux comptes; A7 – déontologie; et A8 – enquêtes, sanctions et recours.

normes apportent des conseils techniques sur des aspects particuliers de la vérification, tels que la planification d'un audit (300 à 499), les éléments probants (500 à 599), l'utilisation des travaux d'autres professionnels (600 à 699) et le rapport d'audit (700 à 799). Il est quelques domaines très importants qui doivent être approfondis si l'on veut que la mise en œuvre des normes internationales d'audit reposent sur des bases réglementaires solides.

26. L'un de ces domaines est la qualité de l'audit. Après la crise financière mondiale de 2008, les appels à améliorer la qualité de la vérification des comptes se sont multipliés. Or, cela n'est pas chose facile, et le débat sur la manière de définir la qualité de l'audit se poursuit. L'éventail des définitions est en effet assez large, chacune mettant l'accent sur telle ou telle caractéristique de la vérification des comptes, par exemple les résultats, les procédures et l'appréciation.

27. En 2014, l'IAASB a publié un ouvrage intitulé *A Framework for Audit Quality : Key Elements That Create an Environment for Audit Quality*. Dans cet ouvrage, l'IAASB constate la difficulté de définir ce que l'on entend par qualité de l'audit et déclare que les normes internationales d'audit qu'il publie contribuent beaucoup à favoriser cette qualité. Il recense un certain nombre d'éléments clefs, à savoir les données, le processus, les résultats, les principales interactions au sein de la chaîne de communication des rapports financiers et les facteurs contextuels qui contribuent à la qualité de l'audit au moment de la mission, au sein du cabinet d'audit et au niveau national. L'IAASB considère qu'une équipe affectée à une mission a réalisé un audit de qualité dès lors qu'elle a appliqué des valeurs et des normes éthiques et eu des attitudes appropriées; qu'elle était suffisamment bien informée, compétente et expérimentée et qu'elle a disposé du temps suffisant pour réaliser sa mission; a appliqué de façon rigoureuse les procédures de vérification des comptes et les procédures de contrôle de qualité conformes aux lois, aux règles et aux normes applicables; a fourni des rapports utiles et en temps voulu; et a échangé comme il convenait avec les parties prenantes concernées.

28. S'il est généralement admis que les normes internationales d'audit clarifiées contribuent à l'amélioration de la qualité des audits, quelques cabinets d'experts-comptables ont mis en garde contre l'idée qu'ils en irait automatiquement ainsi, faisant valoir les différences culturelles et les divers stades de développement de la profession dans les pays.

29. À l'issue d'une enquête réalisée au niveau mondial, l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) a conclu que les cabinets d'audit à travers le monde devaient se mobiliser plus activement pour mieux harmoniser leurs prestations et relever le niveau d'exercice de l'esprit critique. Il a estimé que le résultat des inspections n'était pas tel qu'il justifiait une modification des normes. Toutefois, les domaines dans lesquels le rapport d'enquête a permis de repérer des lacunes récurrentes méritaient l'attention des organismes internationaux de normalisation²⁵. Pour l'IFIAR, il serait utile d'approfondir les recherches dans ces domaines afin d'évaluer si et comment les normes pourraient contribuer à corriger les faiblesses des cabinets et des missions d'audit.

30. Aux États-Unis, en juin 2015, la Public Company Accounting Oversight Board a publié à des fins de consultation publique une proposition relative à la possible utilisation d'un groupe d'indicateurs visant à améliorer la qualité des audits (voir : http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf). Il était indiqué dans la proposition que les indicateurs pouvaient former un ensemble de mesures quantitatives susceptibles d'apporter des nouvelles perspectives sur la manière d'évaluer la qualité des audits et de réaliser des audits de qualité. Considérés

²⁵ International Forum of Independent Audit Regulators, 2015, Report on 2014 survey of inspection findings.

aussi dans un contexte qualitatif, ces indicateurs pourraient être utiles pour nourrir les discussions entre personnes intéressées par l'information financière et la vérification des comptes, par exemple les comités et les cabinets d'audit.

31. Une autre question importante et complexe est celle de l'indépendance des organismes de réglementation de l'audit et des commissaires aux comptes. L'IFIAR, dans son principe fondamental n° 2, définit l'indépendance de ces organismes comme « l'aptitude à réglementer ainsi qu'à prendre et faire appliquer les décisions sans subir l'ingérence extérieure des entités réglementées. L'organisme de réglementation de l'audit devrait être indépendant sur le plan opérationnel et libre de l'ingérence politique extérieure et de l'ingérence d'intérêts commerciaux et d'autres intérêts sectoriels dans l'exercice de ses fonctions et pouvoirs, y compris du contrôle de sa gouvernance par des commissaires aux comptes. Il devrait disposer d'une source de financement stable, sûre, libre de toute influence de la part des commissaires aux comptes et des cabinets d'audit, et d'un montant suffisant à l'exercice de ses pouvoirs et de ses responsabilités »²⁶.

32. De même, le Conseil des normes internationales de déontologie comptable, dans la section 290 du code de déontologie des professionnels comptables, consacrée aux missions d'audit et aux missions d'examen, définit l'indépendance comme suit :

a) « L'indépendance d'esprit : L'état d'esprit qui permet aux professionnels d'exprimer une conclusion sans être affecté par des influences susceptibles de compromettre son jugement professionnel, lui permettant ainsi d'agir avec intégrité et de faire preuve d'objectivité et d'esprit critique;

b) L'indépendance en apparence : La nécessité d'éviter les faits et circonstances qui seraient si significatifs qu'un tiers raisonnable et informé, mesurant tous les faits et circonstances spécifiques, jugerait que l'intégrité, l'objectivité ou l'esprit critique d'un cabinet ou d'un membre de l'équipe d'audit ont été compromis. » (voir <http://www.ethicsboard.org>).

33. Pour l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), la manière la plus efficace de garantir l'indépendance est de fournir des conseils sur la base d'un ensemble de principes plutôt que d'un ensemble de règles détaillées qui pourrait être respecté à la lettre mais contourné sur le fond. Cette approche établit des principes éthiques fondamentaux, fournit une analyse argumentée des menaces qui peuvent peser sur ces principes et fournit des conseils sur les mesures de sauvegarde qu'il peut être nécessaire de mettre en place pour atténuer ces menaces (voir <http://www.icaew.com>).

34. Dans l'Union européenne, le Livre vert publié après la crise financière de 2008 a été à l'origine d'un débat sur un certain nombre de questions liées à la vérification des comptes, dont le rôle du contrôleur légal, la gouvernance et l'indépendance des cabinets d'audit et la supervision des contrôleurs légaux²⁷. Il est indiqué dans le texte de la Directive 2014/56/UE que pour renforcer l'indépendance des contrôleurs légaux des comptes et des cabinets d'audit, ces contrôleurs ne devraient pas être associés au processus décisionnel de l'entité contrôlée et devraient consigner tous les risques pesant sur leur indépendance et les mesures de sauvegarde appliquées pour atténuer ces risques. Le texte ajoute que « lorsque les risques pesant sur [leur] indépendance sont trop importants même après application des mesures de sauvegarde, [ils] devrai[en]t démissionner de la mission de contrôle légale des comptes ou la refuser. ».

²⁶ IFIAR, 2015, Core principles for independent audit regulators. Disponible à l'adresse : <http://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/Final-Core-Principles.pdf> (consulté le 20 août 2015).

²⁷ Commission européenne, 2010, Politique en matière d'audit : Les leçons de la crise, Livre vert. Voir aussi C. Humphrey, A. Kausar, A. Loft et M. Woods, 2011, Regulating audit beyond the crisis: A critical discussion of the European Union green paper, *European Accounting Review*, 20(3):431–457.

35. L'application dans un pays donné des normes internationales d'audit pourrait être plus efficace si celles-ci étaient disponibles dans la langue du pays en question. À cet égard, il est essentiel d'établir une procédure régulière officielle pour la traduction. Il a été souligné qu'une traduction de qualité des normes d'audit, réalisée dans des délais raisonnables étaient une contribution importante du projet de clarification mis en place par l'IAASB. Sachant que les traducteurs doivent avoir accès aux textes approuvés des normes internationales d'audit clarifiées, l'IAASB les a mis en ligne sur le site Web de l'IFAC. La traduction demeure l'un des principaux points à régler pour que les normes internationales d'audit soient adoptées et appliquées; or, certaines difficultés demeurent, notamment en ce qui concerne l'utilisation de termes qui peuvent donner lieu à différentes interprétations et donc poser problème pour l'application uniforme des normes internationales d'audit dans les différents pays. Une solution pourrait être d'entreprendre la traduction au niveau régional, selon l'exemple de l'encadré 1.

Encadré 1

Bonnes pratiques en matière de traduction des normes

En 2012, une association d'organisations d'experts-comptables professionnels d'Amérique latine a mené à bien la traduction en espagnol du *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*. Le groupe était constitué de l'Institut des experts-comptables et de l'Institut de la comptabilité et de l'audit espagnols ainsi que d'un comité d'examen dirigé par la Fédération argentine des conseils professionnels en sciences économiques et composé de représentants des organismes membres de l'IFAC dans l'État plurinational de Bolivie, au Chili, en Colombie, au Costa Rica, au Mexique, au Panama, au Paraguay et en Uruguay, ainsi que d'autres acteurs du secteur. Voilà une illustration de la manière dont des pays partageant la même langue peuvent unir leurs efforts pour faciliter l'application uniforme des normes internationales d'audit en surmontant les différences de traduction et profitant des économies d'échelle.

Source : IFAC, 2012, communiqué de presse. Disponible à l'adresse : <https://www.ifac.org/org/news-events/2012-04/ifac-welcomes-publication-single-spanish-translation-handbook-international-standards> (consulté le 20 août 2015).

36. Pour que l'application des normes internationales d'audit soit efficace, il faut aussi fournir des documents explicatifs qui facilitent l'application pratique des décisions réglementaires. De nombreux participants aux consultations organisées par l'IAASB, y compris des cabinets d'experts-comptables, ont demandé des conseils supplémentaires dans des domaines précis. Toutefois, plusieurs participants ont estimé que les normes clarifiées avaient entraîné une augmentation inutile du volume des documents d'audit, notamment pour les PME. Si quelques participants considéraient que la documentation supplémentaire demandée aidait le commissaire aux comptes dans sa réflexion, d'autres étaient de l'avis que les exigences en la matière étaient excessives et conduisaient à une mentalité de conformité²⁸.

2. Contrôle de la conformité et de l'application des normes

37. Comme l'application des autres normes internationales, celle des normes internationales d'audit dépend en grande partie des prescriptions en vigueur. La mise sur pied d'un système adéquat de contrôle et d'application est une tâche difficile. Comme le Groupe de travail intergouvernemental d'experts l'a noté à sa trente et

²⁸ IAASB, 2013.

unième session, pour que le mécanisme de contrôle soit efficace, les pays doivent bien en comprendre la nature, l'objectif et la portée et tenir compte de ses interactions avec d'autres aspects de leur système juridique et institutionnel²⁹. Ils doivent également prévoir un ensemble d'activités de contrôle de l'application et du respect des normes ainsi que des méthodologies, à la fois pour les phases de prévention et de correction, allouer des moyens humains, financiers et technologiques suffisants, et mettre en place une structure organisationnelle propice à des procédures justes, transparentes et efficaces, par exemple, des dispositifs de coordination avec d'autres domaines législatifs et réglementaires et avec d'autres instances compétentes, non seulement aux niveaux national et international, mais aussi au niveau régional si des mécanismes régionaux existent (comme dans le cas de l'Union européenne). Une supervision efficace des prestataires de services d'audit est essentielle à la fiabilité et l'intégrité du processus d'information financière³⁰.

38. Dans certains pays en développement, l'insuffisance des infrastructures juridiques a pesé sur l'application efficace des normes internationales d'audit. Dans certains domaines où de telles normes existent, les pays n'ont pas révisé leur législation nationale (par exemple, le droit des sociétés) pour rendre obligatoire leur application lors de l'établissement des rapports financiers et non financiers. En conséquence, les commissaires aux comptes n'ont aucune obligation légale de les respecter. Dans certains pays, la procédure législative en matière d'approbation des normes est longue. De plus, la répartition des responsabilités entre administrations publiques (par exemple Registres des sociétés, commissions des opérations de bourse, organismes comptables professionnels et appareil judiciaire) complique l'application effective des normes internationales d'audit.

39. De nombreuses organisations internationales travaillent sur cette question qu'elles abordent sous des angles différents. Au niveau mondial, l'IFIAR a élaboré un ensemble de principes fondamentaux qui ont les objectifs suivants : promouvoir la supervision indépendante de la vérification des comptes au niveau mondial; aider ses membres à créer leurs propres mécanismes nationaux en s'inspirant de l'expérience d'autres membres de l'organisation; encourager les pratiques de supervision de l'audit qui visent à favoriser leur qualité et renforcer la confiance du public dans le processus d'information financière; et appuyer la coopération entre organismes de réglementation et promouvoir la cohérence des activités de supervision des audits. Plus précisément, ces principes reposent sur l'exigence que les responsabilités et les pouvoirs des organismes de réglementation de la vérification des comptes servent l'intérêt public et soient clairement et objectivement énoncés dans la législation, et que ces organismes soient indépendants, transparents et responsables, qu'ils aient un pouvoir disciplinaire (la faculté de s'assurer que les résultats de leurs inspections ou leurs recommandations sont correctement suivies d'effet et la faculté d'imposer des sanctions, par exemple des amendes et le retrait de l'agrément des commissaires aux comptes et/ou leur radiation), et qu'ils s'assurent de l'indépendance des membres de leur personnel par rapport aux membres de la profession. En outre, les membres du personnel des organes de supervision de l'audit doivent avoir les compétences appropriées et être suffisamment nombreux. Ils doivent être objectifs et libres de tout conflit d'intérêts et devraient être liés par des accords de confidentialité appropriés. Les organismes de réglementation de l'audit devraient prendre des dispositions pour coopérer avec leurs homologues et, s'il y a lieu, avec des tiers. Parmi les principes fondamentaux figurent aussi des principes relatifs aux inspections, dont un programme d'inspection fondé sur les risques et des mécanismes de communication des résultats de l'inspection aux cabinets d'audit.

²⁹ TD/B/C.II/ISAR/70.

³⁰ Pour obtenir des détails supplémentaires sur les questions liées au contrôle, au respect et à l'application des règles d'audit, voir TD/B/C.II/ISAR/70.

40. Dans le cadre de son programme des rapports sur l'observation des normes et codes, la Banque mondiale a insisté sur la nécessité de créer des organismes de supervision indépendants pour la profession de commissaire aux comptes et a proposé de renforcer sensiblement les capacités et les pouvoirs des divers organismes de réglementation³¹. Elle a en outre reconnu l'importance des programmes sur l'élaboration de normes d'audit et de normes éthiques, sur l'assurance de la qualité de l'audit et sur l'amélioration de la coordination entre organismes du même secteur, menés dans un cadre législatif cohérent (voir l'encadré 2).

Encadré 2

Évolutions récentes dans le domaine des mécanismes nationaux de supervision

Les récents rapports de la Banque mondiale sur l'observation des normes et codes pour le Bangladesh (2015), l'Indonésie (2010), Maurice (2011) et le Nigéria (2011) suggèrent que ces États ont établi un conseil d'information financière soit apportent actuellement des modifications à la réglementation pour rendre possible l'établissement d'un tel organe de supervision. Les rapports sur l'observation des normes et codes relatifs à l'Afghanistan (2010), au Bhoutan (2009), à la Bosnie-Herzégovine (2010), au Burundi (2014), au Kenya (2010), à la République de Moldova (2013) et au Tchad (2014) ont recommandé la création d'organes de supervision contrôlés par l'État pour le suivi et l'application des normes internationales d'audit. Ces organismes ne pourront toutefois aboutir aux résultats voulus que si d'autres organismes du même secteur améliorent aussi leurs méthodes de travail.

Sources : Banque mondiale, 2015, Reports on the observance of standards and codes – Topics : Accounting and auditing. Disponible à l'adresse : http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa.html (consulté le 20 août 2015) et W. Chapal, 2015, Upholding reputation of financial reporting, *The Financial Express*, 25 juillet. Disponible à l'adresse : <http://www.thefinancialexpress-bd.com/2015/07/25/101406/print> (consulté le 20 août 2015).

41. Là où il n'est pas possible de créer un organe de supervision indépendant, la Banque mondiale, dans les rapports mentionnés dans l'encadré 2, a recommandé aux gouvernements et aux banques centrales d'agir plus résolument pour s'assurer que les normes internationales d'audit soient contrôlées et appliquées de façon appropriée. Par exemple, les gouvernements pourraient prendre des mesures plus dynamiques en faveur de l'amélioration de la gouvernance des entreprises contrôlées par l'État, notamment en ce qui concerne la désignation des commissaires aux comptes. Pour leur part, les banques centrales pourraient veiller à ce que les états financiers des banques dont elles assument la surveillance soient plus utiles³².

42. Les mécanismes de contrôle du respect des normes devraient aussi tenir compte du fait que les cabinets d'audit disposent généralement de méthodologies qui précisent les règles d'audit en vigueur. De plus, même si elle opère dans le cadre des normes d'audit et des méthodes élaborées par le cabinet d'audit, l'équipe chargée de la mission

³¹ Élément important du programme des rapports sur l'observation des normes et codes [voir Banque mondiale, 2015, et J. Hegarty, F. Gielen et A. C. Hirata Barros, 2004, *Implementation of international accounting and auditing standards : lessons learned from the World Bank's Accounting and Auditing reports on the observance of standards and codes programme*. Disponible à l'adresse : http://www.worldbank.org/ifa/LessonsLearned_ROSC_AA.pdf (consulté le 20 août 2015)].

³² Toutefois, certains organismes comptables professionnels nationaux ont exprimé leur inquiétude face à la création d'un organisme de supervision, tel qu'un conseil de l'information financière, dont ils considèrent qu'il risque d'alourdir la charge administrative et, en conséquence, d'accroître le coût des audits.

dispose d'une certaine latitude quant au travail de vérification proprement dit, à la manière de l'exécuter et à la nature et au calendrier des échanges avec la direction.

B. Cadres institutionnels

43. La solidité de la base institutionnelle est un autre facteur essentiel pour la bonne application des normes internationales d'audit. Comme il est suggéré dans le Cadre pour le renforcement des capacités du Guide pratique pour le développement de la comptabilité, les éléments ci-après devraient être pris en considération pour l'examen de cette question³³ :

- Responsabilités légales et statut juridique de chaque organe au sein du cadre réglementaire, préciser les fonctions de réglementation confiées par l'État à des organismes particuliers et/ou à la profession comptable;
- Modalités de gouvernance au sein de chaque organe de réglementation, notamment la manière dont les membres sont nommés et leurs fonctions, ainsi que la question de l'indépendance;
- Interaction, coordination et coopération entre différentes institutions;
- Structure administrative de chaque organisme;
- Modalités de financement, compétences du personnel et viabilité de chaque organisme;
- Organisation comptable professionnelle forte et bien administrée.

44. Un certain nombre d'études et de rapports récents ont mis en évidence les trois principales difficultés qui font obstacle au renforcement des capacités institutionnelles : l'absence de clarté concernant les rôles et les responsabilités des principaux acteurs du domaine (gouvernements, organisations comptables professionnelles, organismes de supervision et d'autres parties concernées³⁴; le manque d'appui juridique et réglementaire dont pâtissent les organisations comptables professionnelles dans l'exécution de tâches essentielles, qui font partie intégrante de la formation de professionnels compétents et capables dans le domaine de la comptabilité et de la production d'informations financières et non financières de qualité³⁵; et les contraintes en matière de ressources qui demeurent un problème grave pour les pays en développement dans les efforts qu'ils déploient pour appliquer les normes internationales d'audit. Les rémunérations offertes par les organismes publics chargés de la réglementation sont généralement trop faibles pour attirer des personnels qualifiés; c'est pourquoi les compétences techniques et autres sont insuffisantes pour contrôler le respect des normes internationales d'audit. En outre, dans certains pays, les organisations comptables professionnelles tendent à confier l'application de leurs programmes à des volontaires, ce qui peut avoir pour effet d'attirer des personnes qui n'ont pas les qualifications requises, de provoquer des délais et des inefficacités au sein de l'organisation, et de nuire aux résultats. À cet égard, les donateurs peuvent apporter une

³³ Le Guide pratique pour le développement de la comptabilité traite des fondements institutionnels de l'audit dans le cadre du pilier B : B2 – organe de normalisation comptable et procédure régulière en matière de normalisation; B4 – cadre institutionnel en matière de respect, de contrôle et d'application des normes; B5 – mécanismes institutionnels d'autorisation des commissaires aux comptes; B6 – mécanisme de coordination; B7 – aspects institutionnels de l'application des règles d'éthique par les auditeurs; et B8 – aspects institutionnels concernant l'organe comptable professionnel.

³⁴ Memorandum of Understanding to Strengthen Accountancy and Improve Collaboration, 2013 *Professional Accountancy Organizations Global Development Report* (New York, IFAC, avec la Banque africaine de développement, la Banque asiatique de développement, la Banque interaméricaine de développement et la Banque mondiale).

³⁵ Ibid.

contribution importante. Dans certains pays (par exemple, le Libéria, le Lesotho et le Rwanda), l'appui fourni par la communauté des donateurs a été très précieux pour sensibiliser les milieux intéressés à l'importance de renforcer la profession et de disposer de comptables bien formés³⁶. Un progrès important dans ce domaine a été réalisé avec la récente conclusion du protocole d'accord visant à renforcer la comptabilité et à améliorer la collaboration, qui devrait améliorer les capacités institutionnelles des organisations comptables professionnelles, comme le montre l'encadré 3.

Encadré 3

Protocole d'accord visant à renforcer la comptabilité et à améliorer la collaboration

Ce protocole d'accord, signé en 2011, jette les bases d'une meilleure coopération et d'une collaboration plus étroite entre l'IFAC, les donateurs internationaux et la communauté internationale de développement en vue de renforcer la profession comptable au niveau mondial, en permettant aux donateurs internationaux et aux organisations comptables professionnelles d'apporter un appui plus efficace au renforcement des capacités de la profession dans les pays émergents et les pays en développement, et de contribuer ainsi à la croissance économique et à la réduction de la pauvreté. Les signataires du protocole d'accord sont la Banque africaine de développement, la Banque asiatique de développement, l'Agence australienne de développement international (aujourd'hui programme d'aide dépendant du Département des affaires étrangères et du commerce), le programme de coopération au développement du Ministère finlandais des affaires étrangères, l'Alliance Gavi, le Fonds mondial de lutte contre le sida, la tuberculose et le paludisme, la Banque interaméricaine de développement, l'IFAC, le Programme d'aide néo-zélandais, l'Agence suédoise de coopération internationale au développement, le Ministère du développement international du Royaume-Uni, la United States Agency for International Development, et la Banque mondiale.

Source : IFAC, 2015, About the memorandum of understanding to strengthen accountancy and improve collaboration. Disponible à l'adresse : <https://www.ifac.org/mosaic/about-mosaic> (consulté le 20 août 2015).

45. Pour être efficace, tout système de contrôle du respect de l'application des normes devrait avoir une source de financement stable; cela permettrait aussi de renforcer son indépendance. Financement et indépendance sont étroitement liés. Par exemple, l'IFIAR, dans ses principes fondamentaux relatifs à l'indépendance des organes de réglementation de l'audit, insiste sur la nécessité pour ces organes de disposer d'une source de financement stable, sûre, libre de toute influence de la part des commissaires aux comptes et des cabinets d'audit, et d'un montant suffisant pour être en mesure d'exercer leurs pouvoirs et leurs responsabilités.

46. La mise en œuvre cohérente et le respect des normes internationales d'audit requièrent une coordination institutionnelle à tous les niveaux. La coopération et la coordination sont essentielles pour s'assurer que la réglementation est appliquée de manière systématique, que l'information sur l'inscription des commissaires aux comptes et des cabinets d'audit aux registres professionnels soit partagée, et qu'il

³⁶ Ibid.

existe une collaboration entre les autorités nationales compétentes et leurs homologues étrangers, compte tenu des questions de confidentialité, comme le montre l'encadré 4.

Encadré 4

Bonnes pratiques en matière de coopération

En 2011, l'Autorité de réglementation de la comptabilité et des entreprises de Singapour (Accounting and Corporate Regulatory Authority) a formé, avec les organismes indépendants de réglementation de l'audit de Malaisie et de Thaïlande, un groupe informel de coopération connu sous le nom d'Association of Southeast Asian Nations Audit Regulators Group, qui se réunit périodiquement avec les quatre plus grands cabinets d'audit régionaux pour examiner les questions de qualité.

Dans l'Union européenne, l'Autorité européenne des marchés financiers a créé une instance, appelée les European Enforcers Coordination Sessions, qui réunit 37 autorités de contrôle d'États membres de l'Union européenne et de deux pays de la zone économique européenne. Cette instance constitue le plus grand réseau d'autorités de contrôle chargé de la supervision des normes internationales d'information financière dans le monde. Elle permet aux organismes compétents européens de partager et de comparer leurs expériences pratiques. En 2005, l'Autorité européenne des marchés financiers a créé une base de données interne pour permettre un partage permanent de l'information.

Sources : Accounting and Corporate Regulatory Authority, 2013, Practice monitoring programme – seventh public report. Disponible à l'adresse : http://www.acra.gov.sg/Publications/Reports/Practice_Monitoring_Programme_Public_Reports/ (consulté le 20 août 2015), et Autorité européenne des marchés financiers, 2014, *Report : Activities of International Financial Reporting Standards Enforcers in Europe in 2013* (Paris).

47. L'examen de suivi réalisé par l'IAASB a aussi mis l'accent sur la nécessité de multiplier les relations entre les cabinets de comptabilité et les organes de réglementation pour s'assurer d'une application cohérente des décisions réglementaires.

C. Besoins en capacités humaines

48. Pour appliquer efficacement les normes internationales d'audit, il est fondamental de disposer des ressources humaines appropriées. Toutefois, dans certains pays en développement, le nombre d'experts comptables demeure faible³⁷.

49. Le Guide pratique pour le développement de la comptabilité traite des capacités humaines dans le secteur de l'audit et dans le secteur des assurances dans le pilier C et suggère de tenir compte des éléments ci-après :

- Enseignement et formation professionnelles (y compris les conditions d'admission et le contenu des programmes d'enseignement);
- Compétences professionnelles et enseignement général (y compris les valeurs, la déontologie et le comportement professionnels);

³⁷ Pour obtenir davantage d'informations sur les difficultés rencontrées par les pays en développement pour appliquer les normes internationales en matière de comptabilité, d'audit et de gouvernance d'entreprise, voir J. Siddiqui et C. S. Ferdous, 2014, *The regulatory conundrum: Achieving corporate governance reforms in developing countries*, dans *Corporate Social Responsibility, Sustainability, Ethics and Governance*, S. Boubaker et D. K. Nguyen, éd., Springer, Berlin-Heidelberg: 445-464.

- Évaluation des aptitudes et des compétences en matière de comptabilité;
- Expérience pratique requise;
- Formation professionnelle continue;
- Formation spécialisée et avancée dans le domaine de la vérification des comptes après la formation professionnelle initiale.

50. Les organisations comptables professionnelles jouent un rôle de premier plan dans la formation. La CNUCED a réalisé récemment des études de cas consacrées à des pays qui montrent clairement combien l'existence d'organisations professionnelles comptables fortes est importante pour former des professionnels qualifiés qui appliqueront les normes internationales de comptabilité et d'audit³⁸. Ces organisations apportent aux candidats l'appui nécessaire pour parachever leur formation préalable, y compris en veillant à ce qu'ils acquièrent l'expérience pratique requise. Elles jouent aussi un rôle essentiel dans la formation continue de leurs membres à qui elles font obligation d'adhérer aux codes déontologiques en vigueur. Au besoin, elles mènent des enquêtes et sanctionnent leurs membres qui ont contrevenu aux règles.

51. Un système d'agrément fondé sur des critères d'admission appropriés, une formation professionnelle de comptable, des évaluations, une expérience pratique et une formation continue, conformément aux normes internationales de formation du Conseil des normes internationales de la formation comptable (IAESB), permet de disposer de professionnels mieux formés et plus compétents, capables de faire face aux besoins de marchés modernes dynamiques.

52. Parmi les bonnes pratiques qui aident à la formation de professionnels capables d'appliquer les normes internationales d'audit, on peut citer les pratiques suivantes : programmes de formation spécialisée en ligne sur les normes internationales d'audit clarifiées³⁹; accords de jumelage avec des organisations comptables professionnelles établies de longue date qui font part de leurs bonnes pratiques, de leur expérience et de leurs conseils sur la manière dont elles ont élaboré leurs systèmes; et accords de reconnaissance mutuelle (voir par exemple : <http://www.asean.org/communities/asean-economic-community/item/asean-mutual-recognition-arrangement-framework-on-accountancy-services-3>), décrits dans l'encadré 5.

Encadré 5

Accords de reconnaissance mutuelle

Les études de cas que la CNUCED a consacré à quelques pays montrent que certains d'entre eux s'emploient à mettre en place des formations de comptable, reconnue dans différents pays – généralement voisins – parties à un accord-cadre régional. Par exemple, en Afrique de l'Est, en 2010, la République-Unie de Tanzanie a levé les obstacles à la fourniture de services comptables transfrontaliers dans tous les modes de fourniture avec le Kenya et le Rwanda. La Malaisie a conclu deux accords de reconnaissance mutuelle, l'un avec l'Australie et l'autre avec l'Indonésie.

Source : UNCTAD, 2014.

³⁸ CNUCED, 2014, *International Accounting and Reporting Issues: 2013 Review* (New York et Genève, publication des Nations Unies).

³⁹ Par exemple, l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales propose un programme de formation et d'évaluation en ligne sur les nouvelles normes internationales d'audit (voir : <http://www.icaew.com/en/qualifications-and-programmes/icaew-isas-programme/about-icaew-isas-programme>).

53. La création d'une qualification de technicien (deuxième rang) pourrait aussi faciliter le processus. Ces dernières années, plusieurs organisations comptables professionnelles ont intégré cette qualification et cette catégorie de membres pour renforcer la profession et mieux répondre à ses besoins et pour mettre en place un système de formation et de qualification qui répond mieux aux besoins de l'économie⁴⁰.

54. Le recrutement de personnel ayant les qualifications requises pour exercer la profession de commissaire aux comptes est essentiel pour la qualité des audits. Dans de nombreux pays, les titulaires d'un diplôme universitaire, en particulier en comptabilité et en gestion, sont une source importante de recrutement. Toutefois, la médiocrité de la formation de premier cycle est un sujet d'inquiétude dans les pays en développement où, souvent, les études de comptabilité proposées dans les universités n'exposent pas suffisamment les étudiants à la pratique de la profession⁴¹. Par exemple, en Amérique latine, la principale condition à remplir pour devenir membre d'une organisation comptable professionnelle et/ou pour être reconnu comme comptable ou commissaire aux comptes professionnel est d'être titulaire d'un diplôme de comptabilité décerné par une université publique ou privée⁴².

55. Dans certains pays, les programmes universitaires ont été mis à jour récemment et comprennent désormais l'enseignement des normes internationales d'audit et des normes internationales d'information financière, même si les programmes ne sont pas toujours harmonisés entre universités d'un même pays⁴³. La qualité de l'enseignement et des examens demeure un problème important. La plupart des matériels d'enseignement et des cours et séminaires de formation internationaux étant généralement en anglais, le niveau de connaissance de cette langue est aussi un sujet de préoccupation⁴⁴. Il convient de consacrer davantage d'attention à l'amélioration de la formation des professeurs d'université en ce qui concerne les normes internationales, notamment les normes internationales d'audit et les normes internationales d'information financière.

IV. Conclusions

56. Au cours des dernières années, on a assisté à l'adoption accélérée des normes internationales d'audit. De nombreux pays, soit ont adopté les normes clarifiées, soit se sont engagés à les adopter prochainement. Les résultats du projet de clarification des normes mené par l'IAASB semblent avoir été bien reçus par de nombreuses parties concernées. Grâce à ce travail, les normes sont plus compréhensibles et sont considérées comme étant bien meilleures que les normes précédentes. Toutefois, dans son examen de suivi l'IAASB a insisté sur la nécessité de développer encore et d'appliquer plus efficacement les normes internationales d'audit.

57. De plus, compte tenu des différences culturelles et du développement inégal de la profession de commissaire aux comptes selon les pays, les participants ont estimé qu'il était nécessaire d'œuvrer au renforcement des capacités afin que les normes internationales d'audit puissent être appliquées plus efficacement par les différents organismes nationaux de réglementation, ainsi que par les organismes professionnels

⁴⁰ Protocole d'accord visant à renforcer la comptabilité et à améliorer la collaboration, 2013.

⁴¹ Banque mondiale, 2010, Report on the observance of standards and codes : Kenya, et Banque mondiale, 2011, Report on the observance of standards and codes : Nigeria.

⁴² Protocole d'accord visant à renforcer la comptabilité et à améliorer la collaboration, 2013.

⁴³ Banque mondiale, 2011.

⁴⁴ Pour obtenir des informations récentes sur le Bangladesh, voir Banque mondiale, 2015, Report on the observance of standards and codes: Bangladesh, et J. Siddiqui et C. Humphrey, 2015, *Audit profession in an emerging economy: exploring the art of survival*, Université de Manchester.

et les cabinets d'experts-comptables – en particulier les petits cabinets de comptabilité.

58. Dans la présente note d'information, le secrétariat de la CNUCED a examiné les principales questions liées à l'application des normes internationales d'audit, tels les problèmes qui se posent sur le plan juridique et institutionnel et en ce qui concerne le développement des ressources humaines. Les représentants présents à la trente-deuxième session du Groupe de travail intergouvernemental d'experts souhaitent peut-être examiner les problèmes qui ont été présentés, ainsi que les questions posées ci-après :

a) Quel rôle les normes internationales d'audit jouent-elles dans la publication par les entreprises d'informations de qualité, comparables au niveau international?

b) Dans quels grands domaines faut-il renforcer les capacités pour favoriser une application efficace et cohérente des normes internationales d'audit? Quelles bonnes pratiques ont été acquises et quels enseignements ont été tirés?

c) Comment les États membres pourraient-ils mieux coordonner les activités de renforcement des capacités dans le domaine de la vérification des comptes tout au long de la chaîne de communication des informations (organismes de réglementation et d'application, organisations professionnelles et cabinets d'audit) et au niveau international?

d) Citer quelques problèmes particuliers liés à la vérification des comptes concernant, par exemple, le secteur public, les PME et l'information non financière?

e) Comment des entités mondiales, telles que le Groupe de travail intergouvernemental d'experts peuvent-elles contribuer à améliorer encore la promotion et l'application des normes internationales d'audit?
