



**Conférence des Nations Unies
sur le commerce
et le développement**

Distr. générale
3 août 2010
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
Vingt-septième session
Genève, 13-15 octobre 2010
Point 3 de l'ordre du jour provisoire

**Cadre pour le renforcement des capacités concernant la
publication d'informations de qualité par les entreprises**

Note du secrétariat de la CNUCED

Résumé

La publication d'informations de qualité par les entreprises joue un rôle essentiel dans le bon fonctionnement de l'économie de marché. En raison de la crise financière, les plus hauts responsables politiques demandent que des progrès soient réalisés dans ce domaine. À cette fin, les États membres doivent élaborer une approche cohérente en vue de développer les capacités nécessaires.

Le présent rapport contient un aperçu des principales questions qui doivent être examinées en vue de renforcer les capacités nationales dans le domaine considéré. Il étudie les éléments essentiels d'un cadre pour le renforcement des capacités, à savoir: le cadre juridique et réglementaire, le cadre institutionnel, les capacités humaines et le processus de renforcement des capacités. Il fait référence à un grand nombre de situations aux niveaux international, régional et national et donne des exemples de bonnes pratiques.

Le présent rapport est soumis au Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication (ISAR) pour examen à sa vingt-septième session. Les débats de l'ISAR devraient aboutir à l'élaboration d'orientations sur cette question.

Table des matières

	<i>Page</i>
Introduction.....	3
I. Cadre pour le renforcement des capacités.....	4
II. Cadre juridique et réglementaire.....	5
A. Éléments.....	6
B. Normes de comptabilité et d'audit.....	7
III. Cadre institutionnel.....	14
IV. Capacités humaines.....	18
V. Processus de renforcement des capacités.....	20
VI. Considérations relatives à l'évaluation.....	22
VII. Conclusion.....	23

Introduction

1. La publication d'informations de qualité par les entreprises joue un rôle fondamental dans le bon fonctionnement du système économique et financier. La crise financière et économique actuelle fait plus que jamais ressortir le rôle essentiel que joue une bonne information financière dans la stabilité financière et la croissance de l'économie mondiale. Elle a aussi mis en évidence la contribution des normes et de la transparence – dans les domaines de la comptabilité, de l'information et de l'audit – à la réduction des risques de fraude et de mauvaise gestion, à la promotion d'une bonne gouvernance et au maintien de la confiance des investisseurs et des consommateurs. La crise a aussi sensibilisé à la nécessité d'aller vers des normes internationale efficaces en matière d'information.

2. La crise et les discussions qui se sont engagées par la suite entre les plus hauts responsables politiques sur la réforme du système financier mondial ont aussi mis en lumière la nécessité de renforcer les capacités institutionnelles et techniques en vue d'améliorer la publication d'informations par les entreprises tout au long de la chaîne de communication. Le Forum de stabilité financière a retenu le renforcement des capacités comme l'une des mesures à mettre en œuvre pour promouvoir l'adhésion à des normes et codes internationaux.

3. Depuis plus de vingt ans, la CNUCED contribue, par le biais des travaux de son Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication (ISAR), à l'harmonisation de la publication d'informations par les entreprises afin d'aider les pays en développement et les pays en transition à satisfaire aux exigences internationales dans ce domaine et à favoriser l'investissement.

4. À sa vingt-sixième session, tenue en 2009, l'ISAR a reconnu la nécessité de poursuivre les travaux dans ce domaine en examinant les questions relatives au renforcement des capacités nécessaires à la publication d'informations de qualité en vue d'élaborer un cadre pour le renforcement des capacités. Il s'est demandé si un document-cadre à caractère directif s'inspirant des bonnes pratiques et des enseignements tirés du renforcement des capacités pouvait être utile aux pays en développement et aux pays en transition qui conçoivent et mènent des activités dans ce domaine.

5. L'ISAR a demandé au secrétariat de la CNUCED de reconstituer un groupe consultatif qui serait chargé de travailler sur cette question et de lui proposer une stratégie qu'il examinerait à sa vingt-septième session. Conformément à cette demande, le groupe consultatif a été reconstitué (voir l'appendice V du document TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1) et a tenu sa première réunion à Genève du 20 au 22 mai 2010. Il a examiné un projet de document établi par le secrétariat avec le concours de l'Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). Des membres du groupe ont aussi formulé des observations sous forme électronique qui sont incorporées dans la version définitive du document à présenter à l'ISAR, à sa vingt-septième session.

6. La présente note a pour objet de donner des indications sur les principaux éléments des capacités nécessaires à la publication d'informations de qualité par les entreprises et sur les moyens de renforcer ces capacités. Elle ne porte pas sur un pays en particulier, mais résume les bonnes pratiques provenant de différentes sources: travaux de la CNUCED sur l'application des normes internationales d'information financière (IFRS), programme relatif aux rapports sur l'observation des normes et codes et activités complémentaires de développement des capacités de la Banque mondiale, programme de conformité de la Fédération internationale des experts comptables (IFAC), et travaux de recherche et expérience pratique de différents pays, organismes et organisations comptables professionnelles concernant les programmes nationaux de renforcement des capacités, en

particulier dans les pays en développement et les pays en transition. La présente note fait référence aux pratiques de certains pays afin d'illustrer la manière dont fonctionnent des systèmes particuliers. Ce ne sont que des exemples dont on ne peut déduire aucune préférence particulière pour tel système par rapport à tel autre.

7. Dans la présente note, l'expression «publication d'informations par les entreprises» est utilisée dans un sens large et comprend aussi bien les informations financières que les informations non financières ayant trait notamment à la gouvernance d'entreprise, à la responsabilité d'entreprise et aux changements climatiques. La présente note ne porte pas sur les questions relatives à la comptabilité dans le secteur public. Bien que cette question fasse partie intégrante du renforcement des capacités en matière de comptabilité et d'information, elle comprend des éléments distincts de la publication d'informations par les entreprises. À ce stade, des réformes sont menées dans de nombreux pays et il faut du temps pour appréhender de manière concise les bonnes pratiques et les enseignements tirés dans des domaines connexes.

I. Cadre pour le renforcement des capacités

8. Afin de renforcer les capacités, des décisions importantes doivent être adoptées au sujet des questions suivantes:

- a) Quelles normes et prescriptions devraient être utilisées pour permettre la publication d'informations de qualité par les entreprises?
- b) Quelles tâches doivent être accomplies tout au long de la chaîne d'information afin de garantir la constance, la cohérence et l'efficacité de la publication d'informations de qualité par les entreprises?
- c) Qui devrait être responsable et rendre compte de chaque tâche?
- d) Comment veiller à ce que les tâches soient exécutées de manière compétente et à ce que les connaissances techniques indispensables soient acquises?
- e) Quel devrait être le calendrier et quel est le montant des ressources financières nécessaires?

9. Le renforcement des capacités dans le domaine de la comptabilité est un processus complexe qui exige une approche globale car l'infrastructure comptable fait partie intégrante du système juridique et réglementaire chargé de garantir l'exercice des droits de propriété, l'exécution des contrats et la communication des informations financières sur les activités des entités. Il exige aussi la prise en compte des intérêts d'un certain nombre d'acteurs et la disponibilité de ressources financières, éducatives et humaines.

10. Afin d'appréhender la complexité des capacités nécessaires à la publication d'informations de qualité par les entreprises sous une forme plus structurée, une grille, qui sert aussi de canevas à la présente note, a été élaborée (voir l'appendice I du document TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1). Cette grille vise à rendre le document en question plus facilement utilisable. Tout comme la présente note, elle ne couvre pas forcément tous les aspects qui pourraient devoir être traités selon la situation du pays concerné.

11. Pour les besoins de la présente note, le renforcement des capacités s'entend de l'aide accordée à la mise en place du cadre juridique et des dispositifs institutionnels propres à faciliter la publication d'informations de qualité par les entreprises. Il comprend aussi l'aide apportée aux entités qui ont besoin d'acquérir certaines connaissances ou compétences, ou d'améliorer leurs aptitudes générales. Le terme capacités peut s'appliquer aux personnes, aux groupes ou institutions et aux structures civiques.

Piliers

12. Comme il est suggéré dans la grille, le cadre pour le renforcement des capacités pourrait être articulé autour de quatre grands piliers:

- a) Le cadre juridique et réglementaire;
- b) Le cadre institutionnel;
- c) Les capacités humaines;
- d) Le processus de renforcement des capacités à proprement parler.

13. Chacun d'entre eux est examiné en fonction des éléments suivants:

- a) Les étapes du processus de publication d'informations par les entreprises;
- b) Les éléments constituant chaque grande partie et les organes/institutions participant au processus;
- c) Les normes/principes internationaux applicables au renforcement des capacités;
- d) Les exemples/indications de bonnes pratiques servant de critères de comparaison et de références pour le renforcement des capacités (voir l'appendice II du document TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1);
- e) Les jalons et les indicateurs permettant de mesurer les progrès.

II. Cadre juridique et réglementaire

14. L'un des piliers du cadre pour le renforcement des capacités est le cadre juridique et réglementaire. Celui-ci peut prendre différentes formes en fonction de l'histoire et de la culture du pays. Il est néanmoins possible de recenser des aspects communs à partir de l'expérience acquise au bout de plusieurs années de réforme de la comptabilité et de l'audit visant à aboutir à une harmonisation internationale et à améliorer la qualité des informations publiées par les entreprises.

15. Afin que tous les éléments importants soient pris en compte lors de l'élaboration du cadre réglementaire, il pourrait être utile d'examiner les étapes de l'établissement et de la publication des comptes des entreprises:

- a) L'établissement et la tenue des comptes (comptabilité);
- b) L'évaluation des risques, les contrôles internes et les vérifications internes;
- c) L'établissement des états financiers;
- d) L'approbation des états financiers, y compris leur examen par le conseil d'administration et son ou ses comité(s) compétent(s), selon des modalités conformes à une bonne gouvernance d'entreprise;
- e) La vérification des états financiers, notamment les relations avec le comité d'audit du conseil d'administration;
- f) L'archivage et la publication des états financiers;
- g) La gouvernance d'entreprise;

- h) L'analyse et l'utilisation des états financiers;
- i) La publication d'informations relevant de cadres multiples¹;
- j) La supervision et le contrôle de la qualité des commissaires aux comptes;
- k) Le suivi et l'application des normes.

16. Il est toutefois important de noter que toutes les entités ne sont pas tenues de suivre l'ensemble de ces étapes. Par exemple, les microentreprises peuvent se contenter de tenir une comptabilité rudimentaire sans même établir ou publier leurs comptes. Les petites et moyennes entreprises (PME) peuvent suivre des règles comptables simplifiées².

A. Éléments

17. Le pilier juridique et réglementaire du cadre pour le renforcement des capacités devrait garantir que les participants à l'ensemble de la chaîne d'information s'acquittent de leurs tâches en respectant un certain niveau de qualité. Par exemple, il devrait servir de cadre pour: a) élaborer, adopter ou amender les lois et réglementations concernées; b) approuver et faire appliquer des normes de comptabilité et d'audit et des principes déontologiques; c) autoriser les contrôleurs légaux des comptes à exercer et les surveiller conformément aux prescriptions en matière de contrôle de la qualité; d) examiner les états financiers et les rapports publiés conformément à la loi (par exemple, ceux relatifs à la réglementation prudentielle) et/ou les états financiers et rapports de sociétés cotées conformes aux normes comptables et aux prescriptions en matière d'information; e) délivrer, à l'issue d'examens et de formations pratiques, des diplômes professionnels aux comptables ainsi qu'à d'autres, par exemple aux responsables de la réglementation; f) sanctionner les personnes physiques et morales; g) garantir la formation professionnelle continue; h) veiller à la bonne gouvernance dans le secteur privé et dans le secteur public.

18. La multitude de modèles réglementaires et institutionnels devraient servir de référence pour l'élaboration d'un cadre réglementaire adapté. Les décisions et mesures visant à mettre en place la réglementation la plus efficace devraient être fondées sur un examen approfondi du système juridique du pays, de son niveau de développement économique ainsi que de la disponibilité de ressources et des compétences professionnelles indispensables.

19. Il est proposé d'incorporer les éléments suivants dans le cadre juridique et réglementaire:

- a) Normes et prescriptions en matière de comptabilité et d'audit;
- b) Approbation des normes;
- c) Application des normes;
- d) Suivi et respect des normes et prescriptions;
- e) Autorisation (normalement des commissaires aux comptes);
- f) Formation (des comptables, des commissaires aux comptes, des responsables de la réglementation et des autres acteurs);

¹ Certaines entités appliquent plusieurs cadres de publication lorsque les rapports sont destinés à des utilisateurs différents – par exemple, aux investisseurs et aux organismes de réglementation prudentiels.

² Toutes les entreprises ne sont pas soumises à un contrôle légal de leurs comptes.

- g) Gouvernance d'entreprise;
- h) Normes déontologiques (pour les experts-comptables et les commissaires aux comptes);
- i) Enquêtes et sanctions;
- j) Mécanismes de contrôle de la qualité (normalement des commissaires aux comptes); et
- k) Obligations et responsabilités des commissaires aux comptes.

20. Par conséquent, un certain nombre de questions doivent être prises en compte dans la constitution de ce pilier, à savoir:

a) La nécessité de garantir la cohérence du cadre juridique et réglementaire de comptabilité/d'information, les différents aspects y relatifs étant normalement exposés dans des textes législatifs comme la loi sur la comptabilité, la législation régissant les entreprises ainsi que dans la législation relative au secteur bancaire, aux valeurs mobilières et aux assurances;

b) La distinction entre les entités ayant une présence publique et les autres, et l'indication de la taille limite des petites et moyennes entreprises (PME), ainsi que le rôle du secteur public en vue de préciser le champ d'application des normes et prescriptions y relatives;

c) Les mécanismes visant à garantir une coordination efficace au sein du cadre législatif et réglementaire régissant la comptabilité ainsi qu'avec d'autres sources législatives relatives à l'investissement, au financement, etc.;

d) Les mécanismes adéquats d'application et de supervision, le respect des dispositions et les procédures disciplinaires, y compris les sanctions légales.

21. Souvent, l'un des problèmes qui se pose est que la législation en vigueur s'est développée au coup par coup, si bien que le système réglementaire est fragmenté et relève de plusieurs ministères ou organismes de réglementation. Si l'opportunité se présente, il peut être utile d'envisager un nouveau texte de loi et/ou une nouvelle réglementation qui regroupe les dispositions réglementaires au sein d'un cadre unifié de comptabilité et d'audit.

B. Normes de comptabilité et d'audit

22. Une autre série de questions a trait à la décision d'utiliser ou non les normes internationales pour les prescriptions légales en matière de comptabilité et les dispositions nationales régissant les audits.

23. Pour aider à mettre en place un cadre réglementaire permettant de satisfaire aux normes internationales dans le domaine de la publication d'informations par les entreprises, on dispose d'un large éventail de normes internationales publiées par des organismes internationaux ainsi que d'autres normes et orientations reconnues au niveau international, qui sont publiées dans les pays où les organes comptables professionnels, les organismes nationaux de réglementation et les organes de supervision sont bien développés.

1. Normes comptables

24. Les cadres comptables peuvent reposer sur les IFRS (y compris les IFRS pour les PME et les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS)). À ce propos, le champ d'application des IFRS devrait être examiné.

25. Le Conseil international des normes comptables (IASB) élabore des normes comptables mondiales et les interprétations y relatives, appelées collectivement normes internationales d'information financière (IFRS). Les IFRS sont censées être utilisées pour l'établissement des états financiers à usage général. Les organismes de réglementation sectoriels peuvent avoir leurs propres prescriptions en matière d'information, prescriptions qui diffèrent ou complètent les IFRS (ou peuvent utiliser les IFRS tout en demandant des informations complémentaires), en particulier pour le secteur bancaire, les compagnies d'assurance et la fiscalité³.

26. Plus de 100 pays exigent ou permettent que les états financiers soient établis selon les IFRS. Par exemple, tous les États membres de l'Union européenne (UE) ont adopté les IFRS pour l'établissement des états financiers consolidés (mais pas forcément pour les comptes distincts des sociétés). Il n'en reste pas moins qu'en fonction de la situation économique générale, du cadre réglementaire en vigueur et des pratiques en matière d'information financière, l'application concrète des IFRS peut poser des problèmes considérables.

27. Lorsque les IFRS sont adoptées dans un pays donné, elles peuvent être incorporées de manière à faire partie intégrante des lois et réglementations qui y sont appliquées. D'où la nécessaire évaluation des lois et réglementations en vigueur, qu'il faut parfois modifier pour tenir compte de l'adoption des IFRS. Par exemple, la loi péruvienne dispose que les états financiers consolidés et séparés des sociétés péruviennes doivent être établis selon les IFRS approuvées par l'organisme péruvien de normalisation comptable. Dans certains cas, il arrive que les prescriptions découlant des IFRS soient en contradiction avec les dispositions applicables des lois et réglementations nationales.

28. Lorsque l'on décide d'adapter les normes internationales au lieu de les adopter telles qu'elles sont publiées, certains problèmes doivent être résolus. L'IASB estime qu'il devrait être le seul organe qui publie des interprétations officielles de ses normes. Il est donc important de disposer d'un mécanisme d'interaction avec l'IASB avant la publication d'une norme ou de demander, après coup, des explications qui peuvent être publiées par l'IASB.

29. Lorsque les normes sont adaptées à la législation nationale, les utilisateurs risquent de ne plus avoir la chance de disposer d'informations financières comparables. Néanmoins, certains organismes de réglementation ont parfois besoin de fixer leurs propres règles comptables en fonction de la situation nationale. Celles-ci ne s'appliquent pas normalement aux états financiers à usage général, mais à des secteurs particuliers, par exemple aux banques et aux assurances. Certains pays ont créé des comités chargés de traiter des questions juridiques et économiques locales qui ne sont pas abordées par les IFRS, afin de s'entendre sur les règles comptables à suivre et de remédier au manque de comparabilité des rapports publiés par les sociétés.

30. Dans certains cas, les pays utilisent une approche différenciée pour la mise en place d'un cadre comptable. Une première catégorie d'entreprises utilise les IFRS (entreprises cotées et entreprises ayant une présence publique). Une seconde catégorie utilise des normes fondées sur les IFRS qui ont été adaptées à cette catégorie (par exemple, les PME). Une troisième catégorie comprenant les microentreprises utilise un système très simplifié

³ Les entités du secteur public pourraient utiliser les IPSAS qui ont été publiées par le Conseil international des normes comptables internationales du secteur public sous les auspices de l'IFAC. Dans les pays en développement et dans les pays en transition, le secteur public est souvent la force dominante de l'économie; le contrôle des dépenses publiques et la comptabilité publique y jouent donc un rôle tout aussi important, voire plus important, que la comptabilité des entreprises du secteur privé. Il est d'autant plus nécessaire d'améliorer la publication d'informations par le secteur public dans tout le pays que ce secteur joue un rôle accru suite à la crise financière.

qui est proche de la comptabilité de caisse. (La CNUCED a publié, à ce sujet, des directives de comptabilité et d'information financière pour les petites et moyennes entreprises ou orientations pour les PME du niveau 3.)

31. À ce propos, on devrait envisager de mettre en place un système visant à aider les PME à se conformer aux prescriptions comptables légales.

32. Lorsque l'on adopte des normes internationales publiées par des organes internationaux, on devrait mettre en place un mécanisme efficace de traduction de ces normes dans la langue nationale, et notamment un mécanisme de coordination avec l'organe de normalisation compétent et les dispositifs de contrôle de la qualité, afin de veiller à ce que les normes soient publiées à temps dans la langue requise. L'IASB exige qu'une demande d'autorisation soit adressée à l'International Accounting Standards Committee (IASC) Foundation avant de faire traduire des IFRS. L'IASC Foundation n'autorise qu'une seule version des IFRS dans chaque langue.

2. Normes d'audit et d'assurance

33. Certains des pays qui appliquent les IFRS ont pour caractéristique commune d'exiger que les états financiers établis selon les IFRS soient vérifiés conformément aux normes internationales d'audit (ISA) publiées par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB). Les ISA peuvent jouer un rôle important dans l'application des IFRS. Un guide sur la mise en œuvre des ISA par les cabinets comptables de petite et moyenne taille a été publié par le Comité des cabinets comptables de petite et moyenne taille de l'IFAC (IFAC (2009). Guide sur le contrôle qualité pour les cabinets de petite et de moyenne taille).

34. D'autres sources de principes, normes et orientations établis au niveau international sur la comptabilité, l'audit et la réglementation sont les suivantes:

a) Objectifs et principes de l'Organisation internationale des commissions de valeurs⁴ en matière de réglementation et méthodes d'évaluation y relatives;

b) Autres principes, déclarations et rapports de l'Organisation internationale des commissions de valeurs ayant trait à l'information financière, à l'audit, au contrôle interne, à la supervision des commissaires aux comptes et aux questions de gouvernance;

c) Les principes, normes et orientations du Comité de Bâle⁵ sur la gouvernance d'entreprise, la comptabilité, l'audit et l'information (y compris la valorisation et la constitution de provisions) sont particulièrement pertinents pour la supervision des banques;

d) Le langage XBRL (Extensible Business Reporting Language)⁶, qui fournit une norme mondiale d'échange de l'information financière;

e) Les principes, normes et orientations de l'Association internationale des organismes de contrôle des assurances (IAIS) sont particulièrement pertinents pour les assurances;

f) Les orientations et normes de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI)⁷ sont particulièrement pertinentes pour la comptabilité et l'audit dans le secteur public.

⁴ <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD323.pdf>.

⁵ <http://www.bis.org/bcbs/>.

⁶ <http://www.xbrl.org/Home/>.

⁷ http://www.intosai.org/en/portal/about_us/.

35. Parmi les sources régionales et nationales figurent:
- a) La huitième Directive de l'UE concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables⁸;
 - b) La loi Sarbanes Oxley⁹ aux États-Unis;
 - c) Le modèle du Comité des organisations de tutelle de la Commission Treadway sur les contrôles internes¹⁰;
 - d) Les codes bancaires nationaux;
 - e) Les normes et orientations de l'Institut des auditeurs internes sur l'audit interne.

3. Normes et directives relatives à la publication d'informations sur l'environnement, les aspects sociaux et la gouvernance

36. L'une des tendances constatées dans le domaine de la publication d'informations par les entreprises est l'attention croissante accordée aux questions autres que financières, notamment à l'environnement, aux aspects sociaux et à la gouvernance d'entreprise.

37. Au stade actuel, la publication d'informations sur l'environnement, les aspects sociaux et la gouvernance fait l'objet d'un certain nombre de lignes directrices internationales à caractère facultatif sur les meilleures pratiques. Le cadre national portant sur ces questions peut tirer parti des orientations internationales sur les meilleures pratiques ainsi que des réseaux et des normes de systèmes de gestion internationaux.

38. La publication d'informations sur les questions environnementales et sociales est utile à un certain nombre d'acteurs clefs, notamment les organismes publics de réglementation, les investisseurs, les partenaires commerciaux, les employés et les collectivités locales. Dans les pays développés comme dans les pays en développement, l'activité industrielle pose un certain nombre de risques environnementaux; une formation transparente à ces risques peut améliorer leur gestion et les efforts d'atténuation. Un certain nombre de lignes directrices internationales peuvent aider les pays à mettre au point un cadre de publication d'informations dans ce domaine. La CNUCED a établi des orientations pour aider les pays dans ce domaine, notamment concernant les indicateurs d'ecoefficacité¹¹ et la publication d'indicateurs de la responsabilité d'entreprise dans les rapports annuels¹². Sous l'égide de la Global Reporting Initiative¹³ ont été élaborées des lignes directrices relatives à la publication d'informations sur la durabilité. *Les Principes directeurs de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) à l'intention des entreprises multinationales*¹⁴ et la norme 26000 de l'Organisation

⁸ Pour le texte de la huitième Directive de l'UE, voir http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/directives/index_en.htm.

⁹ <http://f11.findlaw.com/new.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf>.

¹⁰ <http://f11.findlaw.com/new.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf>.

¹¹ CNUCED (2004). *A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators*. Consultable en ligne à l'adresse: www.unctad.org/en/docs/iteipc20037_en.pdf.

¹² CNUCED (2008). *Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports*. Consultable en ligne à l'adresse: www.unctad.org/en/docs/iteteb20076_en.pdf.

¹³ Pour de plus amples informations sur la Global Reporting Initiative et obtenir un exemplaire des *Sustainability Reporting Guidelines*, consultez le site www.globalreporting.org/.

¹⁴ OCDE (2000) *Les Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales*. Consultable en ligne à l'adresse: www.oecd.org/dataoecd/56/39/1922470.pdf.

internationale de normalisation (ISO)¹⁵ sur la responsabilité sociale contiennent des orientations utiles sur la publication d'informations environnementales et sociales et sur les pratiques de gestion. Une norme relative au système de gestion environnementale telle que ISO 14000 peut aider à donner des orientations sur la publication interne d'informations et la collecte de données¹⁶. Le Pacte mondial des Nations Unies a aussi mis en place un cadre d'information qui permet aux sociétés de rendre compte de leurs activités en fonction des dix principes du Pacte mondial¹⁷.

39. La publication d'informations sur les structures de gouvernance joue un rôle essentiel en vue d'améliorer les relations avec les investisseurs, de promouvoir la stabilité économique et de renforcer la crédibilité des systèmes de gestion et de gouvernance qui produisent des rapports financiers. Des orientations internationales sont données dans ce domaine par un certain nombre d'organisations, notamment l'OCDE (*Principes de gouvernement d'entreprise*)¹⁸, la Banque mondiale (examen des rapports sur l'observation des normes et codes et autres orientations¹⁹), la Société financière internationale (SFI) (surtout les travaux du Forum mondial sur la gouvernance d'entreprise²⁰), l'Organisation internationale des commissions de valeurs (orientations diverses et aide au développement d'organismes de réglementation des valeurs), l'International Corporate Governance Network (*Global Corporate Governance Principles*) et la CNUCED (*Guide des bonnes pratiques en matière d'information sur la gouvernance d'entreprise*)²¹ et examens des pratiques et de la réglementation dans le domaine de la publication d'informations sur la gouvernance d'entreprise²²). Apparaissent aussi de nouvelles institutions (par exemple, l'International Interconnected Reporting Committee et le Carbon Disclosure Standards Board) dont l'objectif est d'aider à promouvoir l'harmonisation des normes de publication des informations environnementales, sociales et relatives à la gouvernance, et l'intégration de celles-ci dans l'information diffusée par les entreprises. Les cadres nationaux peuvent

¹⁵ La norme ISO qui donne des lignes directrices sur la responsabilité sociale sera publiée en 2010 sous l'intitulé ISO 26000 et sera d'application facultative. Elle ne comportera aucune prescription et ne constituera donc pas une norme de certification. Pour de plus amples informations, voir w.iso.org/sr.

¹⁶ De plus amples informations sur l'ensemble des normes ISO sur un système de gestion environnemental sont disponibles à l'adresse www.iso.org/iso/iso_14000_essentials.

¹⁷ Le Pacte mondial publie un certain nombre de documents d'orientation afin d'aider les sociétés à présenter une *communication sur les progrès réalisés* par rapport aux dix principes du Pacte. Ces documents sont disponibles à l'adresse www.unglobalcompact.org/COP/Guidance_Material/index.html.

¹⁸ OCDE (2004) *Principes de gouvernement d'entreprise*. Consultable à l'adresse www.oecd.org/dataoecd/32/19/31652074.pdf.

¹⁹ Dans le cadre de l'initiative relative aux rapports sur l'observation des normes et codes, la Banque mondiale a mis au point un programme visant à aider les pays membres à renforcer leur cadre de gouvernance d'entreprise. Elle procède à des évaluations nationales de la gouvernance d'entreprise dans le cadre de cette initiative à l'invitation des autorités des pays concernés. De plus amples informations sur ce programme sont disponibles à l'adresse www.worldbank.org/ifa/rosc_cg.html.

²⁰ Le Forum mondial sur la gouvernance d'entreprise appuie les initiatives régionales et locales visant à améliorer la gouvernance d'entreprise dans les pays à revenu intermédiaire ou faible dans le cadre de programmes plus larges de réforme économique menée au niveau national ou régional. De plus amples informations sur ce programme sont disponibles à l'adresse www.gcgf.org/.

²¹ CNUCED (2006) *Guide des bonnes pratiques en matière d'information sur la gouvernance d'entreprise*. Disponible en ligne à l'adresse www.unctad.org/fr/docs/iteteb20063_fr.pdf.

²² Les examens annuels de la gouvernance d'entreprise de la CNUCED portent sur les prescriptions réglementaires et sur les pratiques des entreprises qui publient des informations dans des pays du monde entier. Ces études sont disponibles en ligne à l'adresse www.unctad.org/Templates/Page.asp?intItemID=2920&lang=1.

s'inspirer des orientations données par ces organisations pour élaborer leur propre code et réglementation sur la publication d'informations par les entreprises.

40. Diverses institutions peuvent aussi être mises en place afin d'aider les entreprises à publier des informations sur les questions susmentionnées, par exemple: a) des instituts d'administrateurs (surtout pour les questions relatives à la gouvernance d'entreprise); b) des instituts de responsabilité sociale des entreprises (par exemple, le Centre égyptien de responsabilité d'entreprise); ou c) des réseaux nationaux du Pacte mondial. Ces institutions peuvent apporter une assistance technique au renforcement des capacités humaines dans les domaines connexes.

4. Approbation

41. L'adoption des IFRS et des ISA dans le cadre des lois et réglementations nationales peut contribuer à la mise en place d'un mécanisme d'approbation efficace. Ce type de mécanisme doit être mis en place en temps voulu; sinon, les normes nationales peuvent passer au second rang par rapport aux normes internationales. Par exemple, dans l'Union européenne, les IFRS font l'objet d'un processus d'approbation²³ avant de devenir applicables.

5. Application

42. L'un des éléments essentiels de la mise en œuvre de normes et de codes relatifs à la publication d'informations par les entreprises est leur application rigoureuse. La responsabilité de faire appliquer les normes (internationales) est souvent partagée entre différentes parties. Les institutions comme les commissions de valeurs, les autorités de supervision des banques et des assurances, les bourses et les autorités des marchés de capitaux jouent toutes un rôle important dans le respect des prescriptions en matière d'information financière.

43. Dans les pays où ces organismes de réglementation ont élaboré leurs propres prescriptions, dans l'exercice de leurs pouvoirs législatifs distincts, la centralisation et l'unification des réglementations exigent de gros efforts de consultation et de persuasion.

44. Pour évaluer les mécanismes d'application existants, il faut examiner les structures réglementaires en place, notamment le cadre législatif, et procéder à des vérifications par sondage des procédures réglementaires au fur et à mesure de leur mise en œuvre. Cela suppose que l'on contrôle la qualité dans les cabinets d'audit, l'efficacité des missions et rapports de suivi, ainsi que la conformité avec les normes et les meilleures pratiques, et que l'on prenne des mesures pour rectifier les erreurs.

45. L'Organisation internationale des commissions de valeurs a approuvé les normes IFRS en 2000. Ses principes définissent des critères mondiaux pour la réglementation des marchés boursiers et les principes 8 à 10 traitent de la mise en application des normes²⁴.

6. Supervision, suivi et respect

46. La supervision, le suivi et le respect sont des éléments importants de la réglementation en tant que pilier du cadre pour le renforcement des capacités.

47. Dans certains cas, un ministère peut être autorisé par la loi à créer un conseil de supervision public ou peut assumer lui-même ces fonctions. Parfois, les pays mettent en

²³ http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/endorsement_process.pdf.

²⁴ Voir <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD154.pdf>.

place des conseils ou des organismes de réglementation indépendants dotés expressément d'un mandat et de pouvoirs en matière de supervision.

48. La supervision peut aussi être exercée par un organe ou des organes comptables professionnels nationaux, qui sont généralement responsables de leurs membres dans les domaines suivants:

- a) La bonne application des normes professionnelles et déontologiques;
- b) La formation professionnelle continue;
- c) Les procédures d'enquête, de sanction et d'appel;
- d) Les qualifications à acquérir pour être membre, notamment les examens professionnels et l'expérience pratique;
- e) L'autorisation d'exercer des membres travaillant dans des cabinets qui ne relèvent pas du Conseil de supervision publique, par exemple pour l'audit des entités n'ayant pas une présence publique ou pour les services qui ne sont pas des services d'audit, comme les activités de conseil fiscal.

49. Lors de la mise en place de mécanismes visant à faire respecter les prescriptions légales en matière de comptabilité et d'information, il faudrait envisager:

- a) De concevoir un programme d'examen approprié et des listes de vérification;
- b) De décider de la composition du groupe qui sera chargé des examens;
- c) D'établir les critères de sélection, de formation et d'évaluation des examinateurs;
- d) De fixer les critères de sélection des auteurs et des cabinets d'audit aux fins du suivi;
- e) De classer les constatations;
- f) De mettre en place des procédures d'examen et de visa dans le cadre du contrôle interne de la qualité;
- g) D'arrêter la méthode de communication des constatations à l'auteur, au cabinet d'audit et à l'organisme de réglementation, notamment le Registre des sociétés;
- h) D'établir des mesures correctives dans les cas graves de non-respect des normes par les auteurs;
- i) D'élaborer les dispositions réglementaires sur les cabinets d'audit et d'examiner leur interaction avec les systèmes d'autorisation et de sanction.

50. Au cours des dernières années, on a eu tendance à mettre en place une supervision extérieure indépendante des fonctions d'audit afin de renforcer la protection de l'intérêt public et la confiance dans la diffusion d'informations par les entreprises. Une décision importante à cet égard serait d'examiner la portée des travaux (par exemple, l'organe de supervision pourrait analyser les coûts et les avantages de l'assurance qualité uniquement pour les audits des entités ayant une présence publique) et les tâches à exécuter. Compte tenu des pratiques bancaires, les aspects suivants doivent être examinés dans ce domaine:

- a) Définir les normes par rapport auxquelles le suivi sera assuré;
- b) Arrêter la composition de l'équipe de suivi;
- c) Définir les critères de sélection, de formation et d'évaluation des examinateurs;

- d) Établir les critères de sélection des sociétés et des audits aux fins du suivi;
- e) Concevoir un programme de suivi approprié et des listes de vérification;
- f) Classer les constatations issues du suivi;
- g) Mettre en place des procédures d'examen et de visa dans le cadre du contrôle interne de la qualité;
- h) Arrêter la méthode de communication des constatations sur les sociétés suivies aux autorités de réglementation, notamment aux organisations comptables professionnelles;
- i) Mettre en place des procédures de réglementation et de suivi concernant les missions qui ne donnent pas des résultats satisfaisants;
- j) Examiner l'interaction avec les systèmes d'autorisation et de sanction.

7. Assurance qualité

51. Les mécanismes d'assurance qualité jouent un rôle essentiel dans la réglementation.

52. À ce propos, les déclarations des obligations des membres de l'IFAC pourraient être une bonne source d'information et d'orientations pour la mise en place de tels mécanismes. La SMO 1 de l'IFAC, qui est l'organisation professionnelle mondiale des organismes comptables, impose aux organismes membres d'élaborer et de publier des normes et des lignes directrices en matière de contrôle de qualité exigeant que les cabinets mettent en œuvre un système de contrôle de qualité conforme à la norme internationale de contrôle de qualité 1 (ISQC 1). Elle doit être appliquée par les organismes membres de l'IFAC au programme d'examen de l'assurance qualité par les membres qui réalisent certaines missions d'audit d'états financiers.

53. La SMO 1 et l'ISQC 1 sont des normes dont la bonne application nécessite des ressources et des compétences considérables. Lorsque ces compétences ne sont pas disponibles, il faut alors mettre en place un programme important de formation pour renforcer les capacités dans le pays. Quoi qu'il en soit, le coût financier des services d'experts nécessaires peut représenter une part considérable de ressources qui sont limitées.

III. Cadre institutionnel

54. Le renforcement des capacités concernant le cadre juridique et réglementaire consiste notamment à veiller à ce que les principaux organes institutionnels soient en place.

55. La mise en place des institutions essentielles passe par la manifestation d'une volonté politique des autorités publiques au plus haut niveau. Elle exige aussi l'adhésion de tous les acteurs essentiels et la mobilisation de ressources adéquates. Pour que ces institutions perdurent, il faut qu'elles continuent de recevoir des fonds et d'être soutenues par le pouvoir politique.

56. Le cadre institutionnel dans lequel s'inscrit le renforcement des capacités en matière de comptabilité comprend de nombreuses institutions civiques à la fois privées et publiques. Leur articulation peut varier d'un pays à l'autre, mais le poids de ces institutions joue un rôle essentiel dans la réussite ou l'échec des projets de renforcement des capacités. Ces institutions comprennent généralement:

- a) L'organe législatif (par exemple, parlement, congrès, etc.);
- b) Les ministères;

- c) Les organes de réglementation;
- d) L'appareil judiciaire;
- e) Le registre public (des sociétés);
- f) Les bourses;
- g) Les organes de normalisation;
- h) Les agences de notation;
- i) Les cabinets de comptabilité et d'audit;
- j) Les organisations comptables professionnelles.

57. Les projets de renforcement des capacités doivent prendre en compte toutes ces institutions et suivre généralement les quatre grandes étapes ci-après:

- a) Concevoir et créer de bonnes structures de gouvernance;
- b) Garantir la durabilité de ces structures;
- c) Attirer et conserver les compétences;
- d) Améliorer et évaluer les résultats en permanence.

58. Il faut aussi tenir compte des points suivants:

- a) Les responsabilités légales et le 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;
- b) Les modalités de gouvernance au sein de chaque organe de réglementation, notamment la manière dont les membres sont nommés et leurs fonctions;
- c) L'interaction et la coopération entre différentes institutions;
- d) La structure administrative et le rôle des hauts responsables de chaque organisme;
- e) Les modalités de financement de chaque organisme.

59. Les organes de réglementation sont chargés de s'acquitter d'une ou de plusieurs des responsabilités suivantes: a) adoption et approbation des normes de comptabilité et/ou d'audit; b) délivrance de l'autorisation d'exercer et surveillance des commissaires aux comptes; c) supervision; d) examen des états financiers publiés et adoption de mesures d'application, le cas échéant. Dans la plupart des pays, ces fonctions sont confiées à des organes différents.

60. Par exemple, le Financial Reporting Council (FRC) a été créé au Royaume-Uni afin de superviser l'information financière et la vérification des comptes (voir l'appendice III du document TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1, qui décrit comment le FRC s'acquitte de sa fonction de supervision publique)²⁵. Aux États-Unis d'Amérique, le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) supervise les activités des cabinets d'audit qui certifient les rapports financiers de sociétés cotées. La Securities and Exchange Commission (SEC)

²⁵ En tant qu'organe indépendant de réglementation, le Financial Reporting Council (FRC) établit des normes pour l'information financière et la pratique actuarielle et suit les normes de comptabilité et d'audit. Il est aussi responsable de la supervision des activités de réglementation des organismes comptables professionnels et prend des sanctions indépendantes dans les affaires d'intérêt public impliquant des avocats et des actuaires.

examine les rapports publiés dans ce pays. Le cadre réglementaire est susceptible d'être modifié au fil du temps. Par exemple, fin juillet 2010, le Gouvernement britannique a fait des propositions²⁶, notamment celle de fusionner le Financial Reporting Council (FRC) et la United Kingdom Listing Authority. Le FRC a invité les parties intéressées à donner leur avis sur cette proposition.

61. Des problèmes se posent souvent lorsque les fonctions de réglementation relatives à la profession de commissaire aux comptes ainsi qu'à l'application des normes de comptabilité et d'audit sont réparties entre différents organismes de réglementation. Cela peut aboutir à l'établissement de plusieurs listes d'experts-comptables et de commissaires aux comptes agréés ainsi que de diverses normes et autres prescriptions. Dans de telles situations, la mise en place d'un mécanisme de coordination entre les différents organismes de réglementation est essentielle et il est préférable de créer une structure unifiée si cela est possible. Par exemple, au Mexique, le Conseil mexicain des normes comptables (CINIF) et la Commission des opérations de bourse (CNBV) collaborent à un projet de convergence qui vise à éliminer les différences et les incohérences entre les normes comptables émises par la CNBV pour le système financier et les normes d'information financière publiées par le CINIF à l'intention de l'ensemble des sociétés.

62. La coordination entre les organismes de réglementation doit prendre les formes suivantes:

- a) Coordination entre les organismes publics qui publient les textes ayant trait à l'information diffusée par les entreprises;
- b) Coordination entre les organismes participant à l'application des lois et des réglementations;
- c) Mise au point d'indicateurs permettant de déterminer quelle partie devrait exercer ses prérogatives afin de veiller à ce que les entités concernées ne fassent pas l'objet de plus d'une enquête ou de plus d'une procédure exécutoire pour la même infraction, à moins qu'il ne soit légitime que les deux organismes en question exercent des pouvoirs différents ou imposent des peines différentes à l'auteur de l'infraction;
- d) Réalisation d'enquêtes simultanées;
- e) Partage de l'information;
- f) Application de restrictions en matière de confidentialité.

63. L'un des aspects du cadre réglementaire et institutionnel concerne la relation entre les autorités publiques et les organisations comptables professionnelles. Les pratiques vont de l'autorégulation complète à la transformation effective de ces organisations en organismes publics.

64. La profession comptable est l'un des principaux acteurs institutionnels du cadre pour le renforcement des capacités. À cet égard, un organe professionnel bien organisé et respecté joue un rôle essentiel dans une profession comptable fonctionnant bien. Pour mettre en place ou développer un organe professionnel, il faut adopter une structure qui permette de prendre en compte un grand nombre de sujets. On peut trouver des orientations détaillées sur la manière de mettre en place un organe professionnel dans le guide de l'IFAC intitulé *Établir et développer un organisme comptable professionnel*²⁷. Les normes internationales ayant trait aux organisations comptables professionnelles comprennent:

²⁶ http://www.hm-treasury.gov.uk/d/consult_financial_regulation_condoc.pdf.

²⁷ IFAC (2007). *Établir et développer un organisme comptable professionnel*. Deuxième édition, New York, New York, novembre.

- a) Le Code de déontologie de l'IESBA à l'intention des experts-comptables (y compris l'indépendance)²⁸;
- b) L'ISQC 1 de l'IAASB sur le contrôle de qualité des audits et l'assurance²⁹;
- c) Les déclarations des obligations des membres de l'IFAC³⁰.

65. Les principaux points à traiter pour renforcer la profession de comptable/commissaire aux comptes sont les suivants: la disponibilité d'un nombre suffisant d'experts-comptables pour assurer un fonctionnement efficace de la chaîne d'information, les connaissances techniques, les obligations des membres, le respect des dispositions, les mécanismes d'apprentissage et de formation professionnelle continue, la déontologie, le contrôle de la qualité et les sanctions.

66. L'organe professionnel pourrait posséder sa propre structure de réglementation qui s'intègre au cadre juridique national. Les éléments de cette structure pourraient être les suivants:

- a) Une loi sur la comptabilité (dans certains cas, le champ de la réglementation pourrait être limité aux activités des commissaires aux comptes) qui reconnaît l'organe professionnel comme l'entité morale représentant la profession et peut lui confier des pouvoirs de réglementation vis-à-vis de ses membres;
- b) Les statuts de l'organe professionnel;
- c) Les conditions à remplir pour être admis à l'organe professionnel et le registre des membres;
- d) Les règles de comportement professionnel et de déontologie qui dépassent le cadre juridique, par exemple les règles relatives à l'indépendance (voir le Code de déontologie du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (IESBA)³¹);
- e) Les systèmes de surveillance et de sanction.

67. Les organisations comptables professionnelles peuvent jouer un rôle dans le respect des prescriptions réglementaires en s'assurant que leurs membres s'acquittent de leurs obligations propres. Cela peut aussi être le cas dans les pays où un organisme public de supervision est chargé des inspections, des enquêtes et de l'application. Cela est plus courant pour les membres et les cabinets qui les emploient, et en particulier les commissaires aux comptes. Ces systèmes comportent généralement cinq niveaux:

- a) Les membres et les cabinets sont autorisés à procéder à des audits ou, de manière plus générale, à exercer leurs activités;
- b) Les membres et les cabinets autorisés à exercer font l'objet d'un suivi;
- c) Un comité d'enquête est chargé d'examiner les plaintes et les présomptions de preuve en vue de prendre une décision sur la recevabilité;
- d) Un comité disciplinaire est habilité à imposer des sanctions aux membres, y compris à leur retirer l'autorisation d'exercer;
- e) Un comité d'appel est chargé d'entendre les appels contre les décisions du Comité disciplinaire.

²⁸ IFAC (2010). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. New York, New York.

²⁹ IFAC (2010). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, New York, New York, édition 2010, partie I.

³⁰ IFAC (2006). *Déclaration des obligations des membres 1-7*, New York, New York, novembre.

³¹ IFAC (2010). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, New York, New York.

IV. Capacités humaines

68. Un autre pilier du cadre pour le renforcement des capacités est la mise en valeur des capacités humaines. On entend par là l'enseignement et la formation ainsi que la capacité de conserver les experts-comptables et d'autres acteurs participant au système réglementaire et financier.

69. Il est absolument essentiel de disposer de programmes de formation complets afin d'accroître les capacités et de faciliter le bon fonctionnement du système de diffusion d'informations par les entreprises. Il faudrait notamment que tous les intervenants des autorités de réglementation dans la chaîne d'information soient formés, outre les comptables et les commissaires aux comptes. Cette formation devrait porter non seulement sur la comptabilité, les audits et les normes professionnelles, mais aussi sur les modalités de création et d'administration d'un organe réglementaire et sur l'exercice de ses activités. Les organisations comptables professionnelles pourraient envisager de collaborer avec les organisations comptables régionales reconnues ainsi qu'avec des organismes plus développés membres de l'IFAC. Les organisations internationales telles que l'Organisation internationale des commissions de valeurs et le Comité de Bâle organisent des programmes de formation. Ces possibilités doivent aussi être prises en compte.

70. Les types d'enseignement nécessaires sont les suivants:

- a) Enseignement général (établissements scolaires et souvent universitaires);
- b) Enseignement professionnel dispensé aux commissaires aux comptes et aux comptables (chargés d'établir les comptes);
- c) Formation professionnelle continue;
- d) Enseignement destiné aux techniciens comptables;
- e) Formation dans des domaines spécialisés, par exemple: la comptabilité, l'audit, la comptabilité publique, les contrôles internes et la publication d'informations sur les instruments financiers, les sociétés financières, la bonne gouvernance et les prescriptions pour les sociétés cotées;
- f) Enseignement destiné aux autres intervenants du système, notamment les responsables des organismes de réglementation et les analystes.

71. L'enseignement et la formation peuvent être assurés par des établissements scolaires, des universités, des cours privés, des organisations comptables professionnelles et des cabinets de comptabilité et de conseil. Des programmes sont aussi assurés par les organisations internationales telles que l'Organisation internationale des commissions de valeurs, la Banque mondiale, la CNUCED, etc.

72. Les bénéficiaires de cet enseignement peuvent être:

- a) Des élèves (établissements publics ou privés);
- b) Des stagiaires (diplômés ou non de l'enseignement supérieur) travaillant pour les cabinets comptables ou d'autres employeurs;
- c) D'autres intervenants (qui ne sont pas forcément des comptables) de la chaîne d'information.

73. Les questions à examiner ont trait notamment aux conditions d'admission, à l'enseignement et à la formation professionnelle et à la formation continue, ainsi qu'à la façon de conserver les comptables qualifiés dans le pays et au sein de la profession. Un autre point important porte sur la différenciation de l'enseignement et de la formation en fonction de différents niveaux de qualification (technicien comptable, par exemple), ainsi

que sur la prise en compte des besoins de formation différents des comptables et des commissaires aux comptes.

74. Un problème important est notamment celui de la cohérence entre les programmes d'enseignement de la comptabilité dispensés dans des établissements d'enseignement supérieur général et spécialisé et les besoins de la profession.

75. Les normes et critères internationaux pourraient être des sources utiles d'information pour la mise en place du pilier de l'éducation. Au niveau mondial, ils comprennent les prescriptions du Conseil des normes internationales de la formation comptable (IAESB) dans le domaine de l'enseignement et de la formation professionnelle. C'est aussi le cas du modèle type de formation de l'ISAR/CNUCED³², qui repose sur les normes de l'IAESB et donne des orientations plus détaillées sur le contenu du programme de formation à la comptabilité en s'inspirant des meilleures pratiques. Parmi les autres références utiles figure le projet de contenu commun³³ conçu par un groupe d'organes professionnels et la huitième Directive de l'UE sur les personnes chargées du contrôle légal des documents comptables.

76. Le Conseil des normes internationales de la formation comptable de l'IFAC a publié une série de normes internationales de formation (IES)³⁴ qui porte sur les qualifications préalables des membres et sur la formation professionnelle continue, et comprend de nombreuses orientations de base. La SMO 2 exige que les organismes membres fassent de leur mieux pour respecter ces normes.

77. En outre, les organisations comptables professionnelles exigent normalement un certain niveau d'instruction et de qualification, qui porte sur:

- a) Les conditions d'admission;
- b) Les conseils aux candidats;
- c) Les examens professionnels;
- d) Les règles déontologiques;
- e) Les compétences professionnelles;
- f) Les modalités d'enseignement et de formation;
- g) La certification des membres;
- h) La formation professionnelle continue.

78. Les examens et la formation professionnels comprennent:

- a) Un cursus professionnel;
- b) Une expérience pratique pour les qualifications professionnelles;
- c) Des systèmes de suivi de la formation dans les entreprises;
- d) Des systèmes d'examen qui garantissent une évaluation au niveau professionnel;
- e) Une aide didactique et du matériel pédagogique.

³² http://www.unctad.org/en/docs/iteteb20039_en.pdf (voir le chapitre VIII, qui commence à la page 200).

³³ <http://www.commoncontent.com/>.

³⁴ IFAC, *Handbook of International Education Pronouncements*, New York, New York, 2009.

79. Au sein de l'UE, la Directive sur les personnes chargées du contrôle légal des documents comptables (huitième Directive) définit l'enseignement et la formation que doivent suivre les contrôleurs légaux des comptes dans l'UE. Ces conditions sont analogues, et non pas contraires, aux normes de formation de l'IFAC, par exemple la norme internationale de formation 8, qui traite des prescriptions relatives aux commissaires aux comptes.

80. Les systèmes de formation professionnelle continue exigent aussi l'adoption de règles sur les obligations que doivent respecter les membres en matière de formation professionnelle continue, la mise en place de méthodes garantissant que ces règles sont respectées et l'accès aux cours et matériels de formation professionnelle continue. L'IES 7 définit les règles de l'IFAC dans ce domaine.

81. Les autres sources de références d'orientations sont les suivantes:

- a) Les orientations de l'IFAC pour les qualifications des techniciens;
- b) L'Accord de Bologne³⁵ sur les critères de définition des degrés aux différents niveaux;
- c) Les définitions de Dublin (Dublin descriptors³⁶) qui développent et étendent les critères de Bologne;
- d) La base de données du NARIC (National Recognition Information Centre)³⁷, qui aide à reconnaître les degrés aux différents niveaux dans le monde entier;
- e) World of Learning³⁸, qui recense les établissements d'enseignement reconnus;
- f) Les orientations publiées par les organes professionnels et les organismes de supervision dans les pays dotés de capacités bien développées, d'organisations professionnelles et d'autres intervenants dans la chaîne d'information financière.

V. Processus de renforcement des capacités

82. Une partie importante du cadre pour le renforcement des capacités est le processus de renforcement des capacités lui-même. Il comprend les principaux éléments tels que la stratégie de renforcement des capacités et un plan d'action réaliste, qui définit les priorités, les calendriers, les ressources humaines, les ressources financières, les principaux acteurs et les tâches qui leur sont confiées.

83. Les différentes étapes peuvent donc être les suivantes:

- a) La compréhension de la portée du projet, c'est-à-dire du cadre pour le renforcement des capacités;
- b) L'évaluation de la situation actuelle, en tenant compte des conditions culturelles, politiques et socioéconomiques et des principaux acteurs;
- c) Le recensement des lacunes actuelles par rapport aux normes et meilleures pratiques internationales;

³⁵ Pour une explication et pour le texte de l'Accord de Bologne, voir: <http://ec.europa.eu/education/policies/educ/bologna/bologna.pdf>.

³⁶ Pour un aperçu complet des définitions de Dublin, voir: <http://nbm20.kasetsart.org/document/piniti/Dublin.pdf>.

³⁷ Pour de plus amples informations sur les tâches et services de UK NARIC, voir: www.naric.org.uk.

³⁸ Europa World of Learning est disponible sur abonnement à l'adresse www.worldoflearning.com.

d) La mise au point d'une stratégie et d'un plan d'action correspondant aux besoins du pays, la définition des priorités, l'estimation des ressources nécessaires, l'acceptation d'un calendrier réaliste et le recensement des contreparties et des partenaires stratégiques;

e) La communication du plan d'action à tous les principaux acteurs;

f) La mise en œuvre du plan;

g) L'évaluation du plan d'action et des progrès accomplis;

h) Le démarrage de l'étape suivante du processus de renforcement des capacités.

84. Au sujet de la création d'un organe professionnel, le Guide de l'IFAC/DNC intitulé «Établir et développer un organisme comptable professionnel»³⁹ donne un nombre considérable d'informations qui sont utiles pour l'établissement des plans d'action dans le domaine considéré. On pourrait aussi mentionner l'élaboration et l'acceptation de plans d'action relevant du programme de conformité de l'IFAC⁴⁰, que les organes membres ont mis au point sur la base des SMO de l'IFAC.

85. Certains organes membres de l'IFAC sont aussi disposés à s'associer à d'autres organes professionnels ou à les encadrer afin de les aider à mettre au point des systèmes qui respectent les normes internationales. Cela peut prendre la forme d'une assistance technique, d'examens organisés conjointement et de cours de formation professionnelle continue ou de programmes de formation de formateurs. Dans certains cas, cela peut déboucher sur la réciprocité, par exemple par le biais d'examens communs. Parmi les partenariats professionnels figurent les accords que l'ACCA a conclus avec Chypre concernant les règles, les examens et la formation ou ceux de NIVRA avec certaines organisations comptables.

86. Comme il est analysé plus haut, la capacité des entreprises de publier des informations de qualité dépend de nombreux éléments clefs qui sont interdépendants. Il est peu probable qu'un seul projet puisse englober tous ces domaines, mais il importe de comprendre l'ampleur de la tâche dès le départ afin de définir les priorités.

87. Pour mettre au point une stratégie et un plan d'action visant à améliorer les capacités, il faut évaluer de manière réaliste les facteurs influant sur ce processus, à savoir:

a) La volonté politique au plus haut niveau;

b) Les conditions culturelles et socioéconomiques;

c) Les compétences intellectuelles et techniques pertinentes;

d) Le soutien financier sur une longue période de temps, y compris pour garantir la viabilité permanente;

e) L'adhésion des principales parties prenantes, notamment des pouvoirs publics, des organismes de réglementation, des organisations comptables professionnelles et des acteurs du marché;

f) Une communication et une publicité efficaces au sujet des effets bénéfiques que pourraient avoir les changements opérés pour le pays et l'économie, à l'appui de tous les éléments précédents.

88. Tout en mettant au point un plan national de renforcement des capacités fondé sur les normes et critères internationaux, il est important de prendre en compte les besoins

³⁹ IFAC, *Établir et développer un organisme comptable professionnel*, deuxième édition, New York, New York, novembre 2007.

⁴⁰ <http://www.ifac.org/ComplianceAssessment/published.php>.

particuliers des pays et les bonnes pratiques des programmes d'assistance technique et de renforcement des capacités.

89. Pour accroître l'efficacité des efforts de renforcement des capacités, on pourrait envisager un certain nombre d'activités telles que le partage des bonnes pratiques et des enseignements tirés par d'autres pays, la participation à des exercices de comparaison internationale, la mise en place de programmes d'échange, la coopération avec de grands organismes internationaux, la coordination régionale et la conclusion d'accords de jumelage.

90. À cet égard, l'évaluation de la situation d'un pays par rapport aux normes et codes internationaux dans les rapports sur l'observation des normes et codes établis par la Banque mondiale constitue un bon point de départ pour l'élaboration de plans d'action dans les pays concernés.

91. Les points suivants devraient être pris en compte lors de l'élaboration de la stratégie de renforcement des capacités:

a) Des activités doivent être planifiées non seulement en fonction d'objectifs à court terme, mais aussi dans le cadre de la stratégie à long terme du pays d'accueil ou de l'organisation concerné(e);

b) L'application des normes internationales devrait se faire en tenant pleinement compte des différences culturelles sur les plans linguistique et économique;

c) Les considérations politiques ne devraient pas déboucher sur l'établissement de calendriers irréalistes pour atteindre les résultats escomptés des projets;

d) Les ressources devraient être allouées de manière à garantir la viabilité des projets une fois la phase de financement initial achevée.

92. Il est essentiel d'identifier les ressources financières nécessaires au renforcement des capacités. Parmi les sources de financement figurent les recettes publiques, les organismes donateurs, les organisations non gouvernementales nationales et internationales, les sociétés cotées en bourse et les grands cabinets comptables.

93. Dans le cas des organisations comptables professionnelles, les sources de financement pourraient être relativement limitées, provenant essentiellement des cotisations des membres et des recettes tirées de la formation professionnelle continue. Cela est particulièrement vrai des petites entités, ce qui limite sérieusement les activités que celles-ci peuvent financer.

94. Le manque de compétences locales est un obstacle important dans la plupart des pays en développement et des pays en transition, et la formation d'experts qualifiés est un projet à long terme. Certaines organisations nationales de réglementation et de supervision proposent aussi de dispenser des formations et des compétences à des organisations homologues de pays en développement.

95. Les délais ne devraient pas non plus être sous-estimés. La phase de mise en place peut durer deux à trois ans si tout se passe comme prévu. Il faut ensuite assurer la viabilité des nouvelles structures.

VI. Considérations relatives à l'évaluation

96. Dans le cadre pour le renforcement des capacités, il est important de procéder ou de mettre au point une méthode et des indicateurs de mesure afin d'évaluer la situation actuelle et les progrès réalisés et de définir les priorités à poursuivre.

97. Un certain nombre d'outils d'évaluation qualitative issus de différents projets et organismes ont été mis au point. Au niveau mondial, le programme de la Banque mondiale relatif aux rapports sur l'observation des normes et codes procède à des évaluations complètes d'une centaine de pays.

98. Des évaluations quantitatives peuvent aussi être utiles afin de favoriser la comparabilité, de mesurer l'impact, de définir les besoins et les priorités en vue de mieux satisfaire à certains critères communs.

99. Lorsque l'on envisage d'utiliser des modèles d'évaluation quantitative, il convient d'être prudent avant de soumettre toute proposition à un examen plus approfondi et à l'avis du public. Il existe de nombreuses façons de définir et de quantifier les progrès à réaliser pour atteindre un ensemble d'objectifs bien définis, et il importe que le modèle utilisé ne devienne pas trop prépondérant, contraignant ou complexe, au risque d'entraver le renforcement des capacités dans les pays dont la situation est différente, au lieu de le favoriser⁴¹.

100. En guise de point de départ de la définition des jalons à atteindre pour les piliers et les éléments examinés dans la présente note, il a été proposé d'examiner certains domaines. Ceux-ci sont étayés par des questions précises, afin de permettre l'évaluation des composantes susmentionnées du cadre pour le renforcement des capacités à un moment particulier dans le temps et de définir les domaines d'action prioritaires (voir l'appendice IV du document TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1).

VII. Conclusion

101. De nombreux États membres continuent de rencontrer des problèmes de renforcement des capacités qui font obstacle à la publication d'informations de qualité par les entreprises. Il s'agit notamment des aspects institutionnels et techniques. La présente note donne un aperçu des principaux piliers et éléments d'un cadre pour le renforcement des capacités qui pourrait aider les décideurs à prendre de bonnes décisions et à élaborer un plan d'action coordonné et cohérent dans l'optique de la publication d'informations de qualité par les entreprises.

102. Il importe de poursuivre l'examen de cette question afin de recenser les pratiques qui pourraient accroître l'utilité du présent document pour les pays en développement et les pays en transition qui s'efforcent de renforcer leurs capacités. Il est aussi nécessaire de débattre de la méthode à utiliser pour évaluer les progrès accomplis et pour décider des priorités en vue de renforcer les capacités nationales dans le domaine de la publication d'informations par les entreprises.

⁴¹ La méthode mise au point dans le cadre du projet USAID/BISTA relatif à l'indice de développement de la comptabilité pourrait être envisagée comme point de départ de l'élaboration d'un outil d'évaluation quantitative. Ce projet a été mis au point pendant plusieurs années; il comprend un comité directeur où siègent les principales autorités comptables de différents pays, et a été mis à l'essai dans une quarantaine de pays. Depuis la fin 2009, la CNUCED mène des travaux de recherche en commun avec l'Université Lieden sur la méthode employée et les résultats obtenus par ce projet pilote.