



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

Distr.
GÉNÉRALE

TD/B/C.II/ISAR/49*
21 août 2008

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-cinquième session

Genève, 4-6 novembre 2008

Point 3 de l'ordre du jour provisoire

**Examen de questions relatives à l'application des normes
internationales d'information financière**

**DIFFICULTÉS PRATIQUES ET AUTRES CONSIDÉRATIONS LIÉES
À L'APPLICATION DE NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT**

Note du secrétariat de la CNUCED**

Résumé

La présente note donne un aperçu des aspects institutionnels des normes internationales d'audit (ISA) qui sont publiées par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Elle examine les rôles respectifs de l'IFAC et de l'IAASB ainsi que le projet «de clarté» de ce dernier. Elle constate que plus de 100 pays ou territoires juridictionnels ont recours à des ISA – adoptées telles quelles ou avec des modifications juridictionnelles importantes – ou à des normes comptables nationales qui sont comparées aux ISA afin d'éliminer les différences qui existent. Elle explique comment remédier aux difficultés pratiques d'application des ISA grâce à: a) une stratégie d'application et un plan d'action dynamiques; b) une infrastructure d'appui adéquate; c) la formation, l'enseignement et la publication en temps voulu de bonnes traductions des ISA.

* Les documents de l'ISAR étaient précédemment publiés sous la cote TD/B/COM.2/ISAR/...

** La présente note a été établie grâce à des contributions de fond du personnel du Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB) et de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC).

I. CONTEXTE

1. Au vu de l'adoption généralisée des normes internationales d'information financière (IFRS) au cours des dernières années, le Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication (ISAR) de la CNUCED examine les problèmes pratiques qui se posent lors de l'application des IFRS, afin de favoriser l'échange de l'expérience acquise et des enseignements tirés par les États membres. À sa vingt-deuxième session, l'ISAR a examiné une note d'information (TD/B/COM.2/ISAR/28) dans laquelle le secrétariat de la CNUCED mettait en lumière les difficultés d'application liées au cadre institutionnel et réglementaire, aux mécanismes d'application effective, aux problèmes techniques et au renforcement des capacités. Dans ce contexte, cinq études de cas portant sur l'Allemagne, le Brésil, l'Inde, la Jamaïque et le Kenya ont été établies; elles ont été examinées par l'ISAR, à sa vingt-troisième session. À sa vingt-quatrième session, celui-ci a aussi examiné les études de cas portant sur l'Afrique du Sud, le Pakistan et la Turquie.
2. À l'issue de sa vingt-quatrième session, l'ISAR a demandé au secrétariat de la CNUCED de poursuivre ses études sur les questions relatives à l'application des IFRS, notamment sur des sujets connexes tels que l'application des normes internationales d'audit (ISA). En conséquence, des études de cas portant sur l'application des IFRS en Égypte, en Pologne, au Royaume-Uni et en Suisse – ainsi qu'une étude des difficultés pratiques et autres considérations liées à l'application des ISA – ont été établies pour examen par l'ISAR, à sa vingt-cinquième session. Elles visent principalement à faciliter l'échange de données d'expérience entre États membres.
3. La présente note fait le point de l'application des ISA et illustre un certain nombre de difficultés pratiques et autres considérations que les États membres doivent prendre en compte afin de poursuivre une stratégie d'application efficace.

II. LES AVANTAGES D'UNE UNIFORMISATION DES SYSTÈMES D'INFORMATION FINANCIÈRE AU NIVEAU MONDIAL

4. Dans une économie qui continue de se mondialiser rapidement grâce au commerce et à l'investissement, la crédibilité de l'information financière joue un rôle de plus en plus important. Les émissions de titres ne sont plus limitées au pays d'origine des entreprises, mais englobent souvent plusieurs territoires juridiques. Par ailleurs, les investisseurs et les autres pourvoyeurs de capitaux regardent de plus en plus en dehors de leurs frontières lorsqu'ils investissent et prennent d'autres décisions en matière de financement. La libre circulation des capitaux, aussi bien à l'intérieur des pays qu'à l'étranger, dépend de la crédibilité, de la cohérence et de la fiabilité de l'information financière, qui repose elle-même sur des normes d'information financière de qualité.
5. Les normes qui régissent l'information financière dans un pays donné doivent être réglementées au niveau national, d'où la nécessité de normes nationales. Par conséquent, une entité dont les titres sont cotés dans plus d'un territoire juridique est assujettie aux règles de son pays d'origine et des autres territoires juridiques où elle est cotée. L'existence de systèmes d'information financière différents s'appliquant à la même entité, dont chacun vise à donner une image fidèle, affaiblit la crédibilité générale de l'information financière et rend le marché inefficace. Par ailleurs, les investisseurs étrangers qui souhaitent investir dans d'autres pays doivent supporter des coûts non nécessaires pour adapter l'information financière des entreprises locales aux normes de leur pays d'origine afin d'évaluer les possibilités d'investissement.

6. Le meilleur moyen de réduire les obstacles à la libre circulation d'une information financière crédible n'est pas de choisir les normes d'un pays et de s'efforcer de les imposer aux autres – ce qui ne serait pas acceptable politiquement – mais de s'entendre sur un ensemble «neutre» de normes qui peuvent être acceptées par chaque territoire juridictionnel, qui les adopterait comme ses propres normes ou les intégrerait dans les normes en vigueur. C'était là la conclusion du Forum sur la stabilité financière lorsque celui-ci a choisi, en mars 2000, les 12 normes indispensables à la mise en place de systèmes financiers rationnels¹.

7. Parmi les nombreux avantages que procurent des normes d'information financière uniformes au niveau mondial figurent:

- a) Une plus grande comparabilité et transparence de l'information financière pour les investisseurs;
- b) Un intérêt accru des investisseurs pour les investissements à l'étranger;
- c) Une baisse du coût du capital;
- d) Une affectation des ressources plus efficace; et
- e) Une croissance économique plus forte.

8. Aussi le respect de normes internationales telles que celles élaborées par l'IAASB et l'International Accounting Standards Board (IASB) peut-il aboutir à une accélération de la croissance économique dans le monde.

III. VERS L'ACCEPTATION DES ISA AU NIVEAU MONDIAL

9. Le fait que les ISA publiées par l'IAASB sont élaborées dans le cadre d'un processus global et transparent que tous les acteurs reconnaissent et acceptent joue un rôle fondamental dans l'acceptation de ces normes au niveau mondial. Il est tout aussi important pour l'IAASB de nouer avec ses parties prenantes des relations fortes qui permettent de mettre en place une bonne communication et de mieux se comprendre.

10. Le présent chapitre explique le rôle que l'IFAC et l'IAASB jouent dans l'élaboration d'un ensemble unique de normes d'audit acceptées au niveau mondial, et illustre les initiatives qui contribuent dans le monde à un rapprochement avec les ISA.

A. Le rôle de l'IFAC

11. L'IFAC est l'organisation mondiale des experts comptables qui vise à servir l'intérêt public en renforçant la profession et en contribuant au développement d'une économie internationale dynamique. Elle comprend 157 membres et associés dans 123 pays et territoires juridictionnels, et représente plus de 2,5 millions de comptables travaillant dans des cabinets,

¹ Voir http://www.fsforum.org/cos/key_standards.htm

dans la formation, dans le service public, dans l'industrie et dans le commerce². Par le biais de ses conseils indépendants de normalisation, elle établit des normes en matière d'audit et d'assurance, de formation, de déontologie et de comptabilité publique. Elle publie aussi des orientations destinées à inciter les comptables professionnels en activité à accomplir un travail de qualité.

12. L'IFAC et ses mécanismes internationaux de normalisation ont été transformés à la suite de grandes réformes lancées il y a cinq ans. En mars 2005, le changement le plus important de l'histoire de cette organisation vieille de trente ans a été annoncé, à savoir: la création du Conseil de supervision de l'intérêt public (PIOB), chargé de contrôler, premièrement, les activités internationales de normalisation en matière d'audit, de formation et de déontologie, et, deuxièmement, le Programme de conformité des organismes membres de l'IFAC³. La création du PIOB s'inscrivait dans un large programme de réforme que la direction de l'IFAC et le groupe de surveillance des organismes de réglementation⁴ ont élaboré pendant deux ans.

13. Le PIOB, qui est indépendant de l'IFAC, joue un rôle clef de plusieurs façons:

a) Il vérifie la régularité des activités de normalisation de l'IFAC et en rend compte publiquement;

b) Il approuve les candidatures aux conseils de normalisation⁵ ainsi que la nomination des présidents et des autres membres de ces organes;

c) Il a le droit d'exiger qu'un point particulier soit inscrit au programme de travail ou à l'ordre du jour d'un conseil de normalisation de l'IFAC;

d) Il a le droit d'être présent en tant qu'observateur et de prendre la parole aux réunions du Conseil d'administration et des conseils de normalisation de l'IFAC.

² Une liste des membres et associés de l'IFAC est disponible à l'adresse <http://www.ifac.org/About/MemberBodies.tmpl>.

³ Le Programme de conformité des organismes membres de l'IFAC, que supervise le Comité consultatif de la conformité, contribue à soutenir le développement de la profession comptable dans le monde entier en encourageant les membres et les associés de l'IFAC à rapprocher les normes nationales des normes internationales, et à mettre en place des programmes d'assurance qualité, d'investigation et de procédure disciplinaire pour chaque membre.

⁴ Le groupe de surveillance des organismes de réglementation est composé de représentants du Comité de Bâle sur le contrôle bancaire (Comité de Bâle), de la Commission européenne, du Forum sur la stabilité financière, de l'Association internationale des contrôleurs d'assurances, de l'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV) et de la Banque mondiale.

⁵ L'IAASB, le Conseil des normes internationales de la formation comptable et le Conseil des normes internationales de déontologie comptable.

B. Le rôle de l'IAASB

14. L'IAASB a pour objet de servir l'intérêt public en édictant, de manière indépendante et sous sa propre autorité, des normes de qualité en matière de contrôle de qualité, d'audit, de révision, d'autres services d'assurance et services connexes, et en favorisant un rapprochement avec ces normes. Il contribue ainsi à améliorer la qualité et l'uniformité des pratiques de par le monde et à renforcer la confiance du public dans les commissaires aux comptes et assureurs au niveau mondial.

15. L'IAASB comprend un président à plein temps et 17 membres volontaires. Il est composé à égalité de praticiens⁶ et de non-praticiens (y compris 3 membres publics)⁷. Cette composition diversifiée a pour but de veiller à ce que l'expérience provenant de milieux différents soit prise en compte dans les délibérations de l'IAASB, et aide ce dernier à définir les meilleurs processus de normalisation. Les membres de l'IAASB sont nommés par l'IFAC et leur nomination est approuvée par le Conseil de supervision de l'intérêt public. L'IAASB se réunit quatre à cinq fois par an.

16. Suite aux réformes de l'IFAC, l'IAASB a revu un certain nombre de ses mécanismes afin de devenir l'un des organes de normalisation les plus transparents dans le monde. Les réunions de l'IAASB sont ouvertes au public et les ordres du jour, comptes rendus des séances et décisions finales peuvent être librement consultés sur son site Web⁸. Les visiteurs peuvent télécharger des enregistrements audio des séances de l'IAASB, des exposés-sondages sur les normes proposées et d'autres documents consultatifs, et lire tous les commentaires reçus sur ces documents.

17. L'IAASB s'est fixé comme priorité d'intégrer l'intérêt public dans le processus de normalisation. Il a créé un comité consultatif⁹ chargé d'apporter des contributions élargies et constantes sur son programme de travail, sur ses priorités en matière de projet et sur les problèmes techniques.

18. L'IAASB compte trois observateurs officiels habilités à prendre la parole, représentant respectivement la Commission européenne (CE), l'Organisme japonais des services financiers et le Conseil de supervision des comptes d'entreprise (PCAOB).

⁶ Les praticiens sont des comptables exerçant dans des cabinets et dotés d'une grande expérience en matière de services d'audit et d'assurance.

⁷ Les membres publics sont censés servir l'intérêt public; ils doivent être indépendants de tout intérêt particulier et doivent agir en tant que représentants de l'ensemble de la société.

⁸ <http://www.iaasb.org>.

⁹ Le Comité consultatif de l'IAASB comprend actuellement des représentants de 28 organisations du monde entier: organismes de réglementation, investisseurs et bourses, organisations comptables régionales et autres organismes professionnels:
<http://www.ifac.org/IAASB/CAG.php>.

19. En outre, l'IAASB s'est fixé comme priorité de nouer des relations avec les autres acteurs. Il tient une réunion annuelle avec les grands organismes nationaux de normalisation en matière d'audit¹⁰ (NSS), au cours de laquelle des questions de portée internationale sont examinées. L'IAASB participe aussi à un dialogue avec la CE et les organismes de normalisation de pays européens, essentiellement pour contribuer au processus de convergence avec les ISA en Europe. En outre, des représentants de l'IAASB:

- a) Rencontrent régulièrement des représentants de l'OICV¹¹, du Comité de Bâle et du Forum des sociétés d'audit¹²;
- b) Participent régulièrement aux réunions du Comité consultatif permanent du PCAOB.

C. Le projet de clarté de l'IAASB

20. En 2003, l'IAASB a lancé une étude des conventions utilisées pour rédiger des normes internationales afin de recenser les moyens d'accroître la clarté, et donc la bonne application de ces normes. Après de nombreuses consultations publiques, il a approuvé de nouvelles conventions en 2005 et a engagé un programme complet de révision de ses normes existantes et d'élaboration de nouvelles normes selon le nouveau style adopté («projet de clarté»). Ce projet aboutit à l'une des plus importantes modifications des normes internationales d'audit enregistrées depuis de nombreuses années.

21. Ce projet a plusieurs objectifs, dont le principal est de supprimer du texte des normes toute ambiguïté susceptible de modifier l'interprétation des prescriptions. En outre, afin d'aider les utilisateurs à comprendre clairement les exigences des normes, l'IAASB définit, pour chaque norme, des objectifs, puis, dans des sections distinctes, énonce des prescriptions et des conseils. Il croit que l'application des nouvelles conventions contribuera à l'adoption des ISA dans le monde et facilitera leur traduction et le processus de convergence au niveau mondial. Il compte achever le projet de clarté avant la fin 2008¹³.

¹⁰ Les pays actuellement représentés à la réunion de liaison IAASB-NSS sont l'Afrique du Sud, l'Allemagne, l'Australie, le Brésil, le Canada, la Chine, les États-Unis, la France, l'Inde, le Japon, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas et le Royaume Uni.

¹¹ Le 9 novembre 2007, l'OICV a publié un communiqué de presse afin de confirmer qu'elle évaluait dans quelles conditions elle pouvait approuver les ISA à des fins internationales et quelle forme pourrait revêtir son approbation.

¹² Créé en 2002, le Forum des sociétés d'audit est une association regroupant des réseaux internationaux de cabinets de comptabilité qui vérifient des états financiers qui sont ou peuvent être utilisés à l'étranger. Pour de plus amples informations sur le Forum, consulter le site http://www.ifac.org/Forum_of_Firms/.

¹³ Les ISA publiées dans le cadre du projet de clarté entreront en vigueur pour la vérification des états financiers des exercices commençant le 15 décembre 2009 ou plus tard. Afin de permettre la traduction et l'application de ces normes, l'IAASB n'en publiera plus de nouvelles entre la

D. Le sens d'une convergence au niveau mondial

22. Quel que soit le débat sur une convergence au niveau mondial, la question est généralement de savoir s'il faut adopter ou adapter les normes internationales. Par adoption, on entend l'intégration des normes internationales dans les normes nationales ou la «nationalisation» de ces normes par le biais d'un processus national qui pourrait permettre de procéder à des ajouts qui ne soient pas incompatibles avec les normes internationales. Par contre, par adaptation, on entend l'apport de modifications considérables dans le cadre d'un processus de réécriture. L'IFAC croit que la réécriture des normes ne permet pas de tirer le plus grand parti possible d'un rapprochement, qui consiste à pouvoir dire que les normes internationales sont appliquées. C'est la conclusion que le Royaume-Uni a tirée, par exemple, lorsqu'il a choisi d'adopter les ISA pour tous les audits des états financiers qui se rapportent aux exercices commençant le 15 décembre 2004 ou après¹⁴.

23. Toute modification des normes internationales liée à des raisons ou situations juridiques particulières devrait être exceptionnelle¹⁵. Il devrait être relativement commode d'adopter les normes internationales dans leur ensemble et de prévoir ensuite des exceptions si besoin est. En général, cette approche est beaucoup plus efficace et permet de conserver une grande partie des avantages découlant de l'application de normes internationales dans le but d'en rapprocher les normes nationales. C'est pourquoi l'IFAC privilégie l'adoption des ISA plutôt que leur adaptation.

24. Afin de réduire au minimum les conflits éventuels avec la législation nationale, l'IAASB s'efforce de promulguer des ISA qui soient «juridictionnellement neutres». Mais il admet que quelques modifications, ne serait-ce que terminologiques, soient nécessaires pour rendre les ISA plus facilement applicables au niveau national. Par exemple, l'expression «les personnes chargées de la gouvernance» figurant dans les ISA pourrait être modifiée dans le pays adoptant où il n'existe qu'une seule catégorie de personnes chargées de cette tâche, par exemple, les administrateurs. Dans ce cas, l'organisme national de normalisation peut juger utile d'utiliser

date d'achèvement du projet de clarté et la date d'entrée en vigueur des ISA figurant dans le projet de clarté.

¹⁴ Voir le communiqué de presse publié par l'organisme britannique de normalisation en matière d'audit (Auditing Practices Board) à l'adresse: <http://www.frc.org.uk/apb/press/pub0530.html>.

¹⁵ Lorsque des considérations nationales exigent que l'on modifie les règles internationales, à cause soit d'un conflit juridique soit d'un autre facteur local, il incombe à l'organisme national de normalisation de veiller à ce que ces problèmes soient résolus au niveau local. Mais il faut aussi s'assurer que les ISA ne sont pas altérées par les modifications apportées dans le pays concerné. L'IAASB a élaboré un guide général – *Modifications to International Standards of the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB): A Guide for National Standard-Setters that Adopt IAASB's International Standards but Find it Necessary to Make Limited Modifications* – afin d'aider les organismes nationaux qui adoptent les ISA à décider des aménagements qui peuvent être autorisés, tout en permettant de juger si les normes élaborées sont compatibles avec les ISA:
http://www.ifac.org/IAASB/downloads/Modification_Policy_Position.pdf.

le terme «administrateurs» dans les normes nationales qui se rapprochent des ISA, en ajoutant peut-être une note explicative à l'endroit idoine. Par ailleurs, si des options prévues dans les ISA ne sont pas pertinentes dans le pays considéré (par exemple, l'interdiction faite au commissaire aux comptes de démissionner) pourraient être supprimées pour plus de simplicité. Néanmoins, il faut reconnaître que les ISA s'appliquent à tous les audits, notamment aux audits contractuels. Ainsi, ce qui peut sembler être une bonne simplification pour un organisme de réglementation prévu par la loi peut ne pas être aussi bénéfique pour la profession dans son ensemble.

E. Contribution à la convergence mondiale

25. L'IFAC s'est engagée en faveur d'une convergence rapprochement des normes nationales et des normes internationales dans le monde, ce qui ressort aussi bien de son mandat que des obligations de ses membres publiées en avril 2004. Les organismes membres de l'IFAC sont officiellement tenus depuis longtemps, entre autres obligations, de soutenir les travaux de l'IAASB et de l'IASB en faisant tout leur possible pour intégrer les normes internationales respectives dans leurs prescriptions nationales et contribuer à l'application des normes internationales, ou de normes nationales qui incorporent les normes internationales.

26. Ce rapprochement mondial avec les ISA est largement soutenu, comme le montrent les éléments suivants:

a) D'après la dernière enquête réalisée par l'IFAC en 2006, plus de 100 pays ou territoires juridictionnels appliquent les ISA – après les avoir adoptées telles quelles ou leur avoir apporté des modifications juridictionnelles importantes – ou des normes nationales qui sont comparées aux ISA dans le but de supprimer les différences qui existent. Parmi les pays ou territoires juridictionnels en question figurent:

- i) Ceux qui ont adopté les ISA telles quelles: Barbade, Chili, Hong Kong (Chine), Jamaïque, Kenya, Luxembourg, Malaisie, Namibie, Ouganda, République dominicaine, Trinité-et-Tobago et Zambie;
- ii) Ceux qui ont adopté les ISA dans leurs normes nationales après avoir apporté des modifications juridictionnelles essentielles visant à régler les conflits juridiques ou réglementaires: Afrique du Sud, Allemagne, Australie, Bangladesh, Danemark, Finlande, France, Haïti, Israël, Italie, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, République de Corée, République tchèque, Royaume-Uni, Sri Lanka, Suède et Suisse;
- iii) Ceux qui ont adopté des normes nationales qui ont été comparées aux ISA afin d'éliminer les différences: Arabie saoudite, Japon, Mexique et Portugal;

b) Un rapport indépendant – *Rebuilding public confidence in financial reporting: an international perspective*¹⁶ – a recommandé d'aboutir à un rapprochement entre les normes nationales et internationales dès que possible, car cela était important du point de vue de l'intérêt public;

¹⁶ <http://www.ifac.org/Store/Details.tmp?SID=1186509159170528&Cart=1214922730491403>.

c) Les directives d'INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions)¹⁷ en matière d'audit financier, qui donnent aux membres d'INTOSAI des orientations pratiques sur l'application des normes de l'organisation aux audits du secteur public, sont fondées sur les ISA;

d) Parmi les grands marchés de capitaux mondiaux, nombreux sont ceux qui acceptent le recours aux ISA pour la vérification des états financiers des émetteurs étrangers. Il ressort d'une enquête récente de l'IAASB que 20 des 23 grands marchés de capitaux, dont la capitalisation boursière globale représente 56 % du total mondial, acceptent les ISA à cette fin;

e) La World Federation of Exchanges¹⁸ soutient officiellement le processus d'adoption des ISA et reconnaît leur importance, car elle considère que celles-ci sont essentielles à l'élaboration d'un système d'information financière uniforme au niveau mondial;

f) La Banque mondiale, qui, en collaboration avec le Fonds monétaire international, a lancé un programme visant à établir des rapports sur l'observation des normes et des codes (ROSC) par les pays, utilise les ISA comme normes de référence pour évaluer la qualité des normes nationales d'audit;

g) Les membres du Forum des sociétés d'audit se sont engagés à réaliser des audits transnationaux en fonction de politiques et de méthodes fondées, dans la mesure du possible, sur les ISA.

27. Dans de nombreuses parties du monde, la convergence avec les ISA se fait rapidement au niveau des pays ou des territoires juridictionnels. Parmi les événements récents, il convient de noter que:

a) La Directive de l'Union européenne concernant les contrôles légaux des comptes précise que les ISA serviront de base à tous les audits réalisés dans l'ensemble des États membres. La CE envisage actuellement d'approuver les ISA comme normes internationales;

b) Le Conseil des normes de vérification et de certification, après des consultations approfondies, a décidé de suivre les ISA au Canada, qui seront adoptées parallèlement au projet de clarté de l'IAASB et entreront en vigueur pour l'audit des états financiers des exercices débutant le 15 décembre 2009 ou après¹⁹;

c) Le Conseil des normes d'audit de l'American Institute of Certified Public Accountants a annoncé un plan de convergence officiel avec les ISA pour les audits des entités faisant appel à l'épargne publique aux États-Unis. Il a déclaré que l'effort de clarté déployé par

¹⁷ INTOSAI est l'organisation représentant les organismes supérieurs d'audit que sont les organismes publics centraux de vérification des comptes.

¹⁸ Cette fédération regroupe 57 bourses de valeurs et de produits dérivés dans le monde, qui représentent 97 % de la capitalisation mondiale.

¹⁹ <http://www.cica.ca/4/1/0/8/8/index1.shtml>.

l'IAASB constituera une excellente base pour améliorer les normes d'audit généralement acceptées aux États-Unis qui sont applicables aux sociétés non cotées²⁰;

d) Les grands pays émergents connus sous le sigle BRIC (Brésil, Fédération de Russie, Inde et Chine) ont élaboré des politiques de convergence afin de rapprocher leurs normes d'audit nationales des ISA. Par exemple, le Brésil et l'Inde ont établi des plans d'action pour aboutir à une telle convergence avant 2010.

IV. SURMONTER LES DIFFICULTÉS PRATIQUES D'APPLICATION DES ISA

28. Étant donné que de plus en plus d'organisations et de pays s'engagent à rapprocher leurs normes d'audit nationales avec les ISA, surtout en adoptant ces dernières, il faut veiller à ce que cette convergence mondiale se fasse de manière systématique et, si possible, cohérente entre les territoires juridiques. En outre, les parties intéressées telles que les organismes nationaux de normalisation ou de réglementation et les entreprises doivent comprendre les difficultés d'application des ISA, afin de pouvoir les surmonter dès le début du processus.

29. S'il faut bien distinguer l'adoption de l'application, il est difficile d'examiner l'une sans l'autre. Comme il a été expliqué plus bas, on entend par adoption l'intégration des ISA dans les normes nationales ou leur «nationalisation». Par contre, on entend par application l'introduction et l'application effectives des ISA par les praticiens. L'adoption des ISA est généralement l'étape la plus simple, même si le calendrier d'adoption doit tenir compte de la capacité des praticiens d'appliquer concrètement ces règles. L'application, par contre, est la tâche la plus difficile car les difficultés pratiques sont souvent largement sous-estimées. Pour que l'application soit effective, il faut notamment que les ISA soient disponibles, que du temps soit consacré à leur apprentissage et aux modifications à adopter aux systèmes et méthodes d'audit et qu'une surveillance adéquate existe. Même si l'application soulève des problèmes propres, elle sera grandement facilitée lorsque la décision d'adopter les ISA repose sur de fermes convictions.

30. Afin de favoriser le débat sur les difficultés d'application des normes internationales de comptabilité et d'audit ainsi que la prise de conscience de cette question, en septembre 2004, l'IFAC a publié une étude internationale – Challenges and successes in implementing international standards: achieving convergence to IFRS and ISAs (rapport Wong) – qui recense les problèmes liés à l'adoption et à l'application des IFRS et des ISA. Le rapport Wong donne aussi des exemples d'adoption et d'application réussies qui peuvent servir de modèle à d'autres pays, et recommande à tous les acteurs de la chaîne de l'information financière de prendre des mesures précises pour aboutir à une convergence avec les normes internationales²¹.

²⁰ http://www.aicpa.org/download/auditstd/Clarity_Project_Explanatory_Memorandum.pdf.

²¹ Le rapport Wong a été établi par Peter Wong, ancien membre du Conseil d'administration de l'IFAC: http://www.ifac.org/Members/Source_Files/Other_Publications/Wong_Report_Final.pdf.

31. Dans les sections suivantes sont examinés les éléments essentiels à l'application réussie des ISA, en accordant une attention particulière aux principales difficultés d'application recensées dans le rapport Wong (certaines étant plus concrètes que d'autres), dont les incidences varient en fonction de la situation nationale.

A. Poursuivre une stratégie d'application et un plan d'action dynamiques

1. Comprendre la nature et l'étendue des changements nécessaires et les planifier en conséquence

32. Un facteur clef de succès dans l'application des ISA est l'existence d'une stratégie et d'un plan d'action efficaces financés par des ressources suffisantes. Souvent, des difficultés surgissent en raison de l'absence de stratégie cohérente d'application au niveau national. Cela peut aboutir à une méconnaissance de l'étendue des problèmes posés et des changements à apporter, aboutissant à une mauvaise planification et préparation des activités d'application. Il peut aussi y avoir des malentendus quant à la nature des ISA à appliquer et des activités à mener pour contrôler leur respect²². Par exemple, la Banque mondiale a noté dans son rapport de septembre 2004 – *Implementation of international accounting and auditing standards: lessons learned from the World Bank's accounting and auditing ROSC programme*²³ (rapport ROSC) – que des pays n'ont adopté que certaines ISA ou que les normes en vigueur à une date donnée, sans tenir compte de leur évolution.

33. L'adoption sélective des ISA peut aussi être due à leur apparente complexité, à leur incompatibilité avec la culture nationale ou à d'autres problèmes potentiels d'application. Comme il a été noté dans le rapport Wong, par exemple, «dans un pays, les ISA étaient résumées en 33 pages car la version complète était considérée comme “trop lourde”. L'application des ISA résumées était censée constituer une première étape vers une adoption intégrale, mais cela fait déjà six ans que ce pays se trouve à ce stade provisoire.».

34. Il est évident que la nature des modifications à apporter aux normes nationales d'audit variera en fonction du pays et du degré de compatibilité entre celles-ci et les ISA. Il faut néanmoins comprendre pleinement l'étendue de ces changements et les délais nécessaires à une application efficace, ainsi qu'élaborer et mettre en œuvre une stratégie et un plan d'action correspondants. À cet égard, l'IFAC, par le biais de son comité consultatif de la conformité, collabore étroitement avec ses organismes membres afin de faciliter ce processus. Il ressort des données les plus récentes provenant de la troisième partie du Programme de conformité de

²² Pour que les normes nationales d'audit soient considérées comme conformes aux ISA à une date donnée, elles devraient incorporer toutes les prescriptions et toutes les directives relatives aux ISA qui sont en vigueur à cette date-là.

²³ http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2008/01/22/000333037_20080122014815/Rendered/PDF/419530WP0Lesso1ned1ROSC1AA01PUBLIC1.pdf.

l'IFAC²⁴ que certains territoires juridictionnels, notamment la Chine continentale, semblent plus en avance dans l'élaboration de plans d'action concrets que d'autres²⁵.

35. Les décisions adoptées pour mettre en œuvre d'autres normes internationales – telles que les IFRS et le Code de déontologie de l'IFAC – peuvent aussi influencer sur l'élaboration d'une stratégie et d'un plan d'action adaptés pour mettre en œuvre les ISA, en particulier si l'application de toutes les normes internationales se fait plus ou moins en même temps. Il faudra mettre en œuvre des stratégies d'application concertées pour les différents ensembles de normes afin de veiller à ce que l'approche générale soit cohérente et efficace.

2. Prévoir d'obtenir l'engagement et la participation de tous les acteurs compétents

36. L'application des ISA ne devrait pas reposer uniquement sur les praticiens. Pour qu'elle réussisse, il faut l'engagement et la participation de tous les acteurs et il sera peut-être essentiel d'adopter à cette fin une approche partant du sommet.

3. Avoir le soutien des autorités de réglementation

37. Il faut avant tout qu'une stratégie d'application efficace soit soutenue par les organismes de réglementation afin que les normes internationales jouissent d'une autorité nationale. À cette fin, il faut peut-être modifier les cadres juridique et réglementaire de nombreux territoires juridictionnels qui ne reconnaissent que les normes élaborées au niveau national. Comme la Banque mondiale l'a noté dans son rapport ROSC:

«Pour être efficaces au niveau national, les normes internationales doivent avoir force de loi ou être étayées par la réglementation. Dans le cas contraire, leur application est laissée au bon vouloir – sans aucune transparence – de ceux qui établissent et vérifient les états financiers, en dehors de tout cadre réglementaire contraignant. Même si la profession comptable joue un grand rôle dans l'élaboration de normes internationales et dans leur promotion au niveau national, la profession elle-même n'a pas une autorité suffisante pour veiller à leur bonne application, à moins que la loi lui ait confié des pouvoirs de réglementation.»

38. Dans certains territoires juridictionnels, il peut s'avérer nécessaire de faire adopter les ISA au terme d'un processus législatif qui peut s'avérer long, surtout si les normes doivent être approuvées. En Fédération de Russie, par exemple, les amendements nécessaires au cadre

²⁴ La troisième partie du Programme de conformité de l'IFAC exige des organismes membres qu'ils élaborent des plans d'action visant à recenser les problèmes quantitatifs et qualitatifs que pose le respect des obligations des organismes membres, notamment pour ce qui est du rapprochement avec les normes de l'IAASB.

²⁵ Un exemplaire du plan d'action de la Chine continentale portant sur la convergence avec les ISA et sur leur application, établi dans le cadre des efforts déployés par l'organe chinois membre de l'IFAC pour se conformer à l'obligation n° 3, peut être consulté à l'adresse: <http://www.ifac.org/ComplianceAssessment/published.php>.

juridique sont en cours d'adoption et les normes d'audit russes, qui sont la traduction des ISA, sont en cours d'approbation. Dans l'UE, la CE envisage la mise en place d'un mécanisme d'approbation pour l'adoption des ISA en vertu de la Directive concernant les contrôles légaux des comptes, bien que ce texte ne fixe pas de date limite pour que la CE prenne une décision d'adoption.

4. Confier des rôles précis en matière d'application et établir les responsabilités

39. Pour que l'application réussisse, il faudrait définir les acteurs qui joueraient un rôle directeur. Si les organismes nationaux de normalisation sont avant tout responsables du processus de convergence des normes nationales et des ISA, ce sont les organes nationaux de la profession comptable qui sont le plus souvent chargés de soutenir l'application des normes car ils sont au plus près des praticiens qui en sont membres. Dans certains cas, cette responsabilité peut être partagée. La difficulté est de veiller à ce que les différentes responsabilités soient définies et connues dès le départ, grâce à un dialogue entre toutes les parties prenantes, et que celles-ci acceptent de rendre des comptes.

40. Un exemple de l'approche adoptée à cet égard est celle du groupe chargé de l'application des ISA qui a été établi au Royaume-Uni lors de l'adoption de ces normes. Ce groupe comprend des organes de réglementation, des organes de la profession comptable, des praticiens, des groupements de formation, des examinateurs et des éditeurs, l'organisme national de normalisation occupant un siège d'observateur. La division des responsabilités a plutôt bien fonctionné au Royaume-Uni à certains égards. Par exemple, l'organisme national de réglementation a élaboré des directives d'application sur certains aspects des ISA tels que la documentation d'audit, tandis que les organes comptables locaux ont organisé des exposés itinérants, favorisé la formation ou soutenu les praticiens de diverses autres manières.

41. Dans d'autres pays – tels que le Canada, la Chine et l'Inde – où les organes comptables locaux sont aussi responsables de la normalisation, ces organes devront peut-être à la fois contribuer au rapprochement des normes nationales avec les ISA et appliquer ces normes.

5. Faire participer les praticiens et le public

42. Souvent, l'un des principaux obstacles à l'application des ISA réside simplement dans la résistance des praticiens au changement. Il peut y avoir un certain nombre de raisons à ce phénomène. Par exemple, des obstacles culturels peuvent exister lorsque les praticiens sont réticents à adopter des pratiques qui favorisent un examen plus approfondi et une plus grande transparence, surtout dans les pays où une proportion notable des entreprises est détenue ou contrôlée par une famille. L'inertie des praticiens peut aussi constituer un obstacle en soi, surtout au niveau des petites structures pour lesquelles la vérification des états financiers n'est peut-être pas la principale activité rémunératrice et qui ont de faibles capacités. Des enquêtes récentes menées en Australie et en Nouvelle-Zélande, par exemple, ont systématiquement révélé une méconnaissance de l'évolution des normes internationales parmi les petits praticiens.

43. Le moyen de surmonter ce problème est d'associer les praticiens à tous les niveaux. Une stratégie d'application efficace doit intégrer des initiatives visant à associer des praticiens au processus d'application, grâce à une formation et à une consultation active sur les

exposés-sondages et les questions de mise en œuvre²⁶, et à les sensibiliser aux modifications à apporter aux normes²⁷, ainsi que la nécessité de modifier notamment les systèmes et méthodes d'audit.

44. Il est également important de faire largement connaître les conséquences de l'application des ISA afin de faire face aux attentes du public, d'autant que certains des coûts initiaux liés à la première année d'application peuvent avoir à être supportés par les entreprises et, en dernier ressort, leurs actionnaires. L'un des enseignements tirés de l'application des ISA au Royaume-Uni est que les investisseurs devraient davantage être associés à ce processus. Le Royaume-Uni est désormais doté d'un forum d'audit (Audit Quality Forum) qui fait participer tous les acteurs, ce qui a aidé à promouvoir une plus grande compréhension entre eux. Le besoin de mieux associer les médias professionnels au processus d'application s'est aussi fait sentir car le manque d'information peut être préjudiciable.

45. La plupart du temps, les données empiriques relatives à l'adoption des ISA au Royaume-Uni indiquent que les entreprises ont généralement bien compris la valeur ajoutée que conféraient les audits reposant sur les nouvelles normes en raison des contrôles imposés et de la plus grande transparence exigée en matière de risques et de fraude. En particulier, les nouvelles procédures d'audit ont révélé des lacunes dans le système de gestion de la clientèle dont on n'était pas conscient auparavant²⁸.

6. Prévoir une stratégie de transition adéquate

46. Un autre facteur clef d'une application efficace des ISA est l'élaboration d'une stratégie de transition adéquate qui repose sur trois éléments. En premier lieu, il faut commencer par décider s'il faut faire table rase du passé ou opérer un rapprochement progressif. Dans le premier cas, toutes les ISA sont adoptées en même temps alors que, dans le deuxième cas, elles le sont de manière fragmentaire. La deuxième approche est généralement plus difficile à mettre en œuvre en raison des liens étroits existant entre les ISA, des difficultés à appliquer deux ensembles de normes en même temps ainsi que de la nécessité pour les praticiens de modifier constamment les règles au fur et à mesure où de nouvelles ISA sont adoptées. Parmi les territoires juridiques

²⁶ Un exemple de mécanisme de consultation est le forum de discussion du Comité de l'IFAC sur les cabinets comptables de petite et moyenne taille à l'adresse suivante:

<http://web.ifac.org/forum/SMP/1>.

²⁷ Comme exemple d'initiative de sensibilisation, voir les fiches d'information de CPA Australia à l'adresse: https://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xchg/SID-3F57FECA-6DDB40C7/cpa/hs.xsl/1019_22187_ENA_HTML.htm.

²⁸ Voir le rapport intitulé Audit-exempt companies – beyond the threshold, élaboré par l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) à l'adresse:

<http://www.icaew.com/index.cfm?route=141483>.

qui ont décidé de faire table rase du passé figurent l'Australie, le Canada, Hong Kong (Chine) et le Royaume-Uni²⁹.

47. Deuxièmement, pour que les praticiens disposent de suffisamment de temps pour planifier et préparer l'application des nouvelles normes, il faut mettre en place une communication claire, dès le début, au sujet de l'entrée en vigueur de ces normes, des éventuelles dispositions transitoires et de leurs liens avec les dispositions correspondantes des ISA. Un exemple à suivre est celui du Canada, où les normes nationales incorporeront les ISA publiées dans le cadre du projet de clarté de l'IAASB et entreront en vigueur en même temps que les ISA révisées³⁰.

48. Troisièmement, une fois que les normes nationales se sont rapprochées des ISA, il faut les mettre à jour en fonction de l'évolution des ISA afin de tirer le meilleur parti possible des améliorations à apporter aux pratiques internationales.

49. Il ressort du rapport Wong que les questions susmentionnées posent souvent des problèmes pratiques. Par exemple, certains pays ont adopté les normes internationales en question à une date précise mais ne les ont pas mises à jour avec les normes internationales nouvelles ou révisées publiées ultérieurement. Dans d'autres cas, les normes nationales ont des dates d'entrée en vigueur différentes et des dispositions transitoires différentes de celles des normes internationales sur lesquelles elles reposent. Ces problèmes empêchent les praticiens des pays concernés d'affirmer que les normes internationales sont bien respectées.

B. Mettre en place une bonne infrastructure d'appui à l'application

50. Pour bien appliquer les ISA, il faut disposer d'une infrastructure d'appui adéquate, qui se caractérise par différents aspects.

1. Des moyens de diffusion adéquats

51. Il faut avant tout disposer de moyens adéquats de diffusion des normes, que cela soit sur support papier ou via Internet. Les efforts déployés par l'IAASB pour favoriser une diffusion aussi large que possible en permettant de consulter les ISA sur son site Web et de les télécharger gratuitement ne suffit pas en soi à faire en sorte que tous les praticiens du monde entier les connaissent. Ne serait-ce que parce que les ISA sont rédigées en anglais et que pour qu'elles puissent être diffusées le plus largement possible, elles doivent être traduites et distribuées dans des territoires juridictionnels où l'anglais n'est pas la langue nationale. C'est dans les pays en développement et les pays en transition («pays en développement et pays émergents») qui n'ont ni les ressources ni les capacités suffisantes pour diffuser les normes en temps voulu que cela est

²⁹ L'adoption des ISA au Royaume-Uni est étudiée dans le rapport intitulé *Audit quality fundamentals – making global auditing standards local*, que l'ICAEW a publié en novembre 2006 (voir <http://www.icaew.com/index.cfm?route=143423>).

³⁰ Afin d'aider les commissaires aux comptes canadiens en vue du passage aux ISA, l'Institut canadien des comptables agréés a publié un guide sur les ISA au Canada, qui explique les conséquences attendues de l'adoption de ces normes et la manière dont les praticiens peuvent s'y préparer (voir http://www.cica.ca/download.cfm?ci_id=44176&la_id=1&re_id=0).

peut-être le plus problématique. Il ressort des études menées en Jordanie, par exemple, que les ISA n'ont pas été largement diffusées et que de nombreux commissaires aux comptes n'ont pas eu accès à des manuels pratiques reposant sur les ISA. La méconnaissance des normes empêche la plupart des commissaires aux comptes jordaniens de s'assurer que les pratiques suivies en matière d'audit sont rationnelles³¹.

2. Des directives d'application et des instruments d'appui connexes

52. Un autre problème réside dans l'absence de directives d'application et d'autres instruments qui aident les praticiens à comprendre et à appliquer les ISA. Cela est le cas dans les pays développés mais encore plus dans les pays en développement et les pays émergents dont les capacités sont insuffisantes. Une solution est de partager ses connaissances et ses ressources avec d'autres pays rencontrant le même type de difficultés. Ainsi, grâce à ce type de collaboration, des directives d'application communes et des instruments d'appui connexes peuvent être élaborés et, si nécessaire, adaptés ensuite à la situation nationale. Une autre solution consiste à ce que les organismes nationaux de normalisation et les organes comptables professionnels demandent l'aide de leurs homologues d'autres pays plus avancés dans le processus d'application.

53. Grâce à sa réunion de liaison annuelle avec les principaux organismes nationaux de normalisation, l'IAASB s'efforce de faciliter la coopération entre ces organismes en élaborant des directives d'application et d'autres instruments d'appui. En outre, suite aux demandes formulées par un grand nombre de ses parties prenantes, l'IAASB a décidé de lancer un certain nombre d'initiatives dans le cadre de la stratégie et du programme de travail pour 2009-2011 qu'il a récemment publiés³² en vue d'aider les praticiens à appliquer les normes. S'il est encore trop tôt pour dire quelle forme cette aide devrait revêtir, l'IAASB et l'IFAC reconnaissent le rôle important que tous deux jouent dans l'application des ISA³³.

3. Une infrastructure de supervision et d'assurance qualité adéquate

54. Une stratégie d'application efficace devrait viser à mettre en place une infrastructure de supervision et d'assurance qualité adéquate reposant sur trois éléments distincts. En premier lieu, il faut créer des mécanismes de suivi et de contrôle efficaces administrés par un organe de supervision reconnu au niveau national afin de veiller à la bonne application des ISA. Souvent, ces mécanismes ont besoin d'être coordonnés avec d'autres programmes de supervision portant sur d'autres aspects de l'information financière afin de veiller à ce que le cadre réglementaire soit homogène et cohérent. En deuxième lieu, la profession comptable nationale doit elle-même

³¹ Obaidat AN (2007). Auditors compliance with international standards on auditing: evidence from Jordan. *Journal of Social Sciences* 3 (4): 185-189. Tafila Technical University.

³² <http://www.ifac.org/store/Details.tpl?SID=1216051339304536&Cart=12160062762308775>.

³³ Le Centre international pour les cabinets comptables de petite et moyenne taille de l'IFAC compte diverses ressources, notamment une liste des liens utiles permettant d'accéder à des documents gratuits, y compris des instruments d'application, à l'adresse http://www.ifac.org/SMP/relevant_link.php. L'IFAC a aussi élaboré un moteur de recherche destiné aux praticiens (www.ifacnet.com).

contrôler de manière rigoureuse l'application des normes, notamment en mettant en place des mécanismes d'enquête et des procédures disciplinaires pour veiller au respect des ISA. Troisièmement, il faut mettre en œuvre des systèmes de contrôle de la qualité adéquats au niveau des sociétés d'audit. Des mesures et des objectifs devraient être définis en même temps dans chacun de ces domaines car des synergies existent, et devraient servir à obtenir un résultat global efficace.

55. Même si des efforts considérables ont été déployés au cours des dernières années pour accroître les capacités et les pouvoirs de divers organes réglementaires dans un certain nombre de pays développés, il ressort du programme ROSC de la Banque mondiale que les activités de suivi et de contrôle restent insuffisantes et doivent être renforcées dans de nombreux pays en développement et pays émergents. En outre, il ressort notamment de la deuxième partie du Programme de conformité de l'IFAC que seuls 40 % des pays en développement et des pays émergents ayant répondu se sont dotés d'un programme d'assurance qualité. Beaucoup reste donc à faire dans ce domaine. Une solution pourrait être trouvée au niveau régional ou, au moins, un projet commun pourrait être lancé concernant la conception, la mise au point et l'application de systèmes adéquats d'assurance qualité.

56. Les organes compétents rencontrent d'autres problèmes lorsqu'ils mettent en place des systèmes d'assurance qualité adéquats, à savoir: le manque d'examineurs expérimentés et formés, l'élaboration de directives adéquates qui permettent aux sociétés d'audit de mettre en place de bonnes pratiques³⁴, et la formation afin que les praticiens puissent constamment s'améliorer sur des points soulevés dans le cadre du processus d'assurance qualité.

Dans les obligations de ses membres, l'IFAC exige que chacun de ses membres et associés mette en place un programme d'assurance qualité ou contribue à l'élaboration et à la mise en œuvre d'un tel programme.

C. Surmonter les obstacles liés à la formation et à l'enseignement

57. Une fois que le rapprochement avec les ISA a été décidé, il faut surmonter des obstacles logistiques considérables pour que les élèves et les formateurs appliquent les nouvelles normes.

1. Renforcement des capacités

58. Pour pouvoir surmonter les obstacles liés à la formation et à l'enseignement, il faut disposer de personnes qualifiées en nombre suffisant. Cela dépend des possibilités d'acquérir un enseignement, une formation et une expérience qui soient pertinents et adéquats. Comme l'indique la Banque mondiale dans son Rapport ROSC, «plus l'écart entre les normes nationales et les normes internationales est grand et plus courte est la période de transition, plus le

³⁴ Compte tenu de cette nécessité, le Comité des cabinets comptables de petite et moyenne taille de l'IFAC élabore actuellement un guide à paraître début 2009 qui vise à aider ces cabinets à appliquer la norme internationale de l'IAASB sur le contrôle de qualité. Ce guide est essentiellement destiné aux organismes membres de l'IFAC et, par leur intermédiaire, aux membres travaillant dans des cabinets comptables de petite et moyenne taille et dans des pays où la profession est en phase de développement.

renforcement des capacités est difficile. Le développement et l'accroissement des capacités concernent les enseignants, les autorités de réglementation et ... les commissaires aux comptes, et soumettent les institutions et les personnes à des obligations. Les systèmes, méthodes, directives d'application, programmes d'enseignement, supports pédagogiques, procédures d'examen et de délivrance de diplômes, entre autres éléments, doivent être adaptés afin de concourir au respect des nouvelles obligations». Naturellement, le temps nécessaire à la planification et à la mise en œuvre de ces changements ralentit le processus de renforcement des capacités. Par exemple, lorsque le Royaume-Uni a adopté les ISA, il a traité la question des délais d'incorporation des nouvelles normes dans les programmes universitaires et de formation professionnelle comme une question particulière.

59. Les pays en développement et les pays émergents qui n'ont pas les capacités, aussi bien humaines que financières, de diriger les activités d'application sont ceux qui connaîtront les plus gros problèmes en matière de formation et d'enseignement. Une action coordonnée au niveau national, associant les pouvoirs publics, l'organisation nationale de normalisation, et les organes comptables locaux, les établissements universitaires, les organismes privés de formation et d'autres organisations d'appui, et les sociétés d'audit, est donc essentielle afin de veiller à ce que des capacités suffisantes puissent être mises en place dans le temps. Si besoin est, des donateurs devraient être sollicités pour financer des activités de renforcement des capacités. Il faudrait aussi accorder une attention aux dispositifs de collaboration avec d'autres territoires juridictionnels qui se sont dotés de compétences spécialisées. De tels dispositifs peuvent prendre la forme, par exemple, de cours de formation de formateurs qui permettent d'acquérir les compétences et les connaissances indispensables à la formation d'autres personnes dans leur pays d'origine.

60. On peut prendre comme modèle de coopération visant à remédier aux problèmes liés à la formation et à l'enseignement celui du Royaume-Uni. Même si les normes d'audit y ont été essentiellement alignées sur les précédentes versions des ISA, le processus d'adoption et d'application des ISA a pris plus de trois ans et a exigé que l'organisme national de normalisation en matière d'audit, les organes comptables nationaux, et les groupements privés de formation et les fournisseurs de logiciels, ainsi que les praticiens coopèrent. Cette coopération a contribué à ce que les praticiens soient bien préparés lors du passage aux ISA³⁵.

61. Il convient d'évoquer le rôle important mais souvent sous-estimé que jouent les sociétés d'audit mondiales dans les pays en développement et les pays émergents en vue de renforcer les capacités et de contribuer à l'amélioration de la formation, de l'enseignement professionnel et des compétences en s'engageant à utiliser les ISA.

2. Remédier aux problèmes techniques

62. Des problèmes techniques se posent aussi en matière d'interprétation des nouvelles prescriptions mises en place par les ISA, surtout compte tenu du fait que les changements importants ne sont pas toujours assimilés immédiatement. Même sur un marché développé tel que celui du Royaume-Uni, il ressort des activités de suivi de l'ICAEW que certaines

³⁵ Voir la note de bas de page 29.

prescriptions des ISA ne sont pas interprétées de manière cohérente, surtout pour ce qui est de l'évaluation des risques, du contrôle interne et de la documentation d'audit.

63. Les petites sociétés d'audit du monde entier qui n'ont pas les capacités internes de contribuer à l'application des ISA rencontrent souvent des problèmes techniques importants. C'est sur ce segment de marché que le besoin d'un appui se fait probablement le plus sentir. Consciente de cela, l'IFAC s'efforce d'apporter une aide pratique aux cabinets comptables de petite et moyenne taille afin de renforcer leur capacité d'appliquer les ISA de manière effective et efficace. C'est ainsi qu'a notamment été élaboré un guide sur le recours aux normes internationales d'audit dans les activités d'audit des cabinets de petite et moyenne taille (Guide ISA)³⁶, et que des sources d'information sont disponibles sur Internet (voir la note de bas de page 33). Même les sociétés mondiales d'audit qui appliquent généralement les normes ISA les plus récentes peuvent rencontrer des problèmes pour former et sensibiliser leur personnel en vue de garantir l'application cohérente de ces normes dans leurs réseaux internationaux, surtout des ISA qui ont été reformulées ou révisées dans le cadre du projet de clarté de l'IAASB.

64. Pour améliorer la qualité et accroître la cohérence de l'application des ISA dans le monde entier, il faut tenir compte aussi de l'effet que l'environnement culturel peut avoir sur l'interprétation des prescriptions. En particulier, des notions clefs telles que le scepticisme professionnel et le discernement peuvent ne pas être interprétés de la même manière que l'IAASB, surtout dans les territoires juridiques où l'on ne remet pas en cause l'autorité. D'autres concepts importants tels que le comportement exemplaire de la direction, les valeurs déontologiques et l'indépendance peuvent aussi être relativement nouveaux ou ne pas être bien appréciés, surtout lorsque l'intégrité morale n'est pas valorisée et que la corruption est monnaie courante. Il faut alors apprendre aux praticiens non seulement à comprendre le sens technique des prescriptions des ISA, mais aussi à adopter le bon état d'esprit lorsqu'ils les appliquent.

65. Les premiers enseignements tirés dans les pays qui ont déjà adopté les ISA sont que la qualité de la vérification des comptes s'est améliorée. Par exemple, il ressort d'une enquête menée dans le cadre d'un projet exécuté sous la responsabilité de l'IFAC sur la chaîne de l'information financière que les acteurs interrogés considéraient que le processus de vérification s'était amélioré, notamment que l'approche était plus systématique et que les études analytiques mettaient l'accent sur les risques et les contrôles³⁷. En outre, ces normes, qui étaient plus exigeantes, obligeaient les commissaires aux comptes à mieux connaître les entités auditées et à mieux comprendre leurs processus d'information financière.

³⁶ Publié en décembre 2007, le guide ISA (<http://www.ifac.org/Store/Details.tpl?SID=1197644225547443&Cart=1215023902253>) vise avant tout à aider les praticiens du monde entier à comprendre, respecter et appliquer les ISA dans les cabinets d'audit de petite et moyenne taille. L'IFAC en a distribué gratuitement une version électronique à ses membres, qu'ils pourront utiliser pour l'adapter à leur propre situation et pour élaborer d'autres aides, par exemple un logiciel d'audit, des listes de vérification, des formulaires et du matériel pédagogique.

³⁷ *Financial Reporting Supply Chain: Current Perspectives and Direction:*
<http://www.ifac.org/Members/Pubs-Details.tpl?PubID=12047550542246268&Category= Other>.

D. Veiller à ce que les traductions des ISA soient réalisées en temps voulu et soient de bonne qualité

66. Pour que l'application des ISA soit réussie, il faut accorder une grande importance à leur traduction et veiller à ce que celle-ci soit bonne du point de vue technique, à ce qu'elle soit réalisée en temps voulu et à ce qu'elle soit facilement accessible. La traduction n'est pas un exercice simple et exige la mobilisation de ressources suffisantes et adéquates. Deux éléments particuliers doivent être pris en compte.

67. Premièrement, la traduction des ISA ne peut pas être littérale. Les traducteurs doivent bien connaître la langue et être au fait des aspects techniques des normes, afin de veiller à ce que les notions figurant dans les normes soient bien traduites. Mais cela n'est pas toujours le cas, surtout dans les pays où la traduction est assurée par l'organisme de réglementation ou par un organisme public. Il peut alors s'avérer nécessaire d'élaborer des orientations interprétatives et de réaliser des traductions supplémentaires.

68. Deuxièmement, il est préoccupant de constater que les ISA adoptées dans certains pays ne sont pas les normes les plus récentes publiées par l'IAASB. Par exemple, il ressort du rapport Wong que les délais d'adoption des ISA étaient dans un pays donné de cinq ans car ces normes devaient d'abord être traduites.

69. Selon les procédures suivies, certains pays traduisent les normes publiées par l'IAASB par groupe à des dates adéquates. D'autres pays les publient rapidement après chaque réunion de l'IAASB. Certains pays doivent faire approuver les modifications apportées aux normes comptables par le pouvoir législatif. Les délais variables de traduction selon les pays aboutissent à l'application d'ensembles différents de normes dans le monde, au détriment de l'objectif de convergence mondiale. Il est donc particulièrement important que les pays ne prennent pas de retard dans la traduction des normes.

70. Il convient de noter que la traduction pose aussi des problèmes pour les grandes sociétés d'audit qui doivent utiliser les mêmes systèmes et méthodes d'audit reposant sur les ISA dans leurs réseaux internationaux.

Possibilités de collaboration en matière de traduction

71. La traduction est un domaine où des accords de collaboration devraient être recherchés entre les organes comptables professionnels ou d'autres organisations de pays différents, afin de réduire au minimum les risques de redondance et de veiller à ce que les traductions soient cohérentes. On peut citer comme exemple l'accord signé en 2005 entre l'IFAC et deux de ses organismes membres – la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) en France et l'Institut des réviseurs d'entreprises (IRE) en Belgique – en vue de traduire les ISA en français. La CNCC et l'IRE vont travailler avec d'autres professionnels francophones du Canada, du Luxembourg et de Suisse afin de s'inspirer des traductions existantes et d'élaborer une version française unique des ISA à appliquer dans le monde entier³⁸.

³⁸ Afin que les ISA soient plus accessibles dans le monde entier, le Conseil d'administration de l'IFAC a approuvé une proposition consistant à adopter une seule bonne traduction des normes

V. CONCLUSION

72. L'application des ISA pose d'importantes difficultés pratiques qui exigent une action coordonnée au niveau national, associant tous les acteurs, notamment les pouvoirs publics, les organismes de réglementation, les organismes nationaux de normalisation, les organes comptables professionnels, les sociétés d'audit et les praticiens, les organisations de formation et d'autres prestataires. Une stratégie nationale efficace devrait définir les priorités, les responsabilités pour les mesures prévues (notamment la communication) et un calendrier réaliste d'application. Elles devraient aussi indiquer les ressources humaines et financières nécessaires et comment les mobiliser de manière durable afin d'engager et de poursuivre les efforts d'application.

73. L'IFAC et l'IAASB contribuent aux efforts d'application de diverses manières, notamment en mettant à disposition sur Internet des ressources dont d'autres peuvent tirer parti, et en lançant des initiatives visant à évaluer à la fois l'impact des nouvelles normes proposées et le degré d'efficacité des activités d'application des ISA. Il est tout aussi important de noter que l'IFAC et l'IAASB s'attachent à bien informer les acteurs concernés afin de veiller à ce que les difficultés pratiques soient comprises et surmontées et à ce que les effets bénéfiques soient pleinement reconnus.

74. L'IFAC admet que les pays en développement et les pays émergents ne disposent pas des moyens financiers et techniques permettant de prendre l'ensemble des mesures nécessaires à la bonne application des ISA. Il sera de plus en plus important que les organisations compétentes des pays développés, ou celles dotées d'un mandat régional, apportent leur aide aux pays en développement ou aux pays émergents dans le cadre de parrainages et que soient élaborés des mesures et des instruments d'appui à l'application. En outre, il sera essentiel d'encourager les gouvernements à faire du rapprochement avec les ISA et de l'application de ces normes une de leurs préoccupations prioritaires, et les organismes donateurs à investir dans la mise au point de mesures d'appui à l'application. En fin de compte, les pays en développement et les pays émergents appliqueront d'autant mieux les ISA qu'ils seront en mesure de faire clairement connaître les problèmes posés, les mesures à prendre et les ressources nécessaires, et que les gouvernements, les organismes donateurs et les pays développés seront disposés à accorder une assistance lorsque cela sera possible.

de l'IFAC par langue et à tenir des consultations publiques afin de parvenir à cet objectif (<http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0110>). L'IFAC dispose aussi d'une base de données de traduction dans laquelle figure une liste des publications qui ont été traduites, qui précise aussi le nom de l'organe qui les a traduites et propose un lien avec une liste de termes clefs, le cas échéant (<http://www.ifac.org/Translations/database.php>).