



COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

ACTES DE LA CONFÉRENCE SUR LE

Rôle, Statut et Responsabilité du Contrôleur Légal des Comptes dans
l'Union Européenne

5 & 6 December 1996

Centre de Conférences Albert Borschette
36 rue Froissart
1040 Bruxelles

NOTE D'INTRODUCTION

Le présent document peut être obtenu sur simple demande à la DG XV/D3:

- par courrier, à l'adresse suivante :

Commission européenne – DG XV/D3

Rue de la Loi 200 – C100 03/133

1049 Bruxelles

Belgique

- par télécopie, au numéro (+32-2)-299-4745; ou
- en déchargeant le document à partir du site Internet de la DG XV:

<http://europa.eu.int/fr/comm/dg15/dg15home.html>

AVANT-PROPOS

La présente publication réunit tous les exposés et présentations effectués lors de la conférence sur le “Rôle, statut et responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l’Union européenne”, organisée par la Commission à Bruxelles, les 5 et 6 décembre 1996. Cette conférence s’inscrit dans le processus de consultation lancé par un Livre vert portant sur le même sujet, publié par la Commission en juillet 1996.

Quelque 200 personnes ont participé à cette conférence, qui réunissait pour la première fois les principales autorités réglementaires de la profession de l’audit, les différentes organisations nationales qui représentent cette profession, ainsi que les organisations européennes représentatives des auditeurs et des principaux utilisateurs et préparateurs des comptes. Le débat sur le contrôle légal des comptes en Europe, lancé par le Livre vert précité et par la conférence, a suscité un vif intérêt. Plus de 100 organisations et particuliers ont fait connaître à la Commission leur point de vue sur son Livre vert. Il est clair qu’il existe un large consensus sur la nécessité d’améliorer le cadre réglementaire de la profession de l’audit en Europe. Il ressort des différentes contributions à la conférence que les principaux acteurs du secteur sont disposés à coopérer avec la Commission dans cette entreprise.

Afin d’encourager la poursuite du débat, la Commission juge utile de diffuser largement les actes de la conférence. L’objectif final doit être de renforcer la qualité du contrôle légal des comptes dans toute l’Europe et de contribuer à la création d’un véritable marché intérieur des services d’audit dans l’Union européenne.

Bruxelles, juin 1997

Karel Van Hulle
Chef d’unité
Unité information financière
Commission européenne

TABLE DES MATIERES

NOTE D'INTRODUCTION.....	1
AVANT-PROPOS.....	3
TABLE DES MATIERES	4
PROGRAMME DE LA CONFERENCE	6
M. MARIO MONTI	
LE CONTROLE LEGAL DES COMPTES ET LE MARCHÉ UNIQUE	11
CONCLUSIONS PROVISOIRES DE LA CONFERENCE	15
EXPOSES.....	19
M. John F. Mogg Discours d'ouverture.....	21
M. Karel Van Hulle Présentation des observations reçues concernant le livre vert.....	25
M. Jens Røder Les défis pour la profession de contrôleur légal des comptes en Europe	33
M. Jacques Manardo Les défis pour les grands cabinets d'audit dans le cadre du marché unique européen	41
M. Philippe Arraou Le contrôleur légal des petites et moyennes entreprises dans le cadre du marché unique européen.....	45
Table ronde n° 1 - Le rôle du contrôleur légal des comptes	53
Mme Marie-Charlotte Piniot.....	55
Professeur J.P. Percy.....	61
Mme Purificación Grajal Martin.....	71
Professeur DR. Werner Schülen.....	81
Table ronde n° II - Le rôle des organismes publics et professionnels	87
Mme Sarah Brown.....	89
M. Gérard Riviere.....	95
DR. Burkhard Hense.....	103
M. Pasi Horsmanheimo.....	111
Table ronde n° III - Les normes d'audit	121
M. Robert Roussey.....	123
Professeur Dr. Arnold Schilder.....	129
Professeur Matteo Caratozzolo.....	131
M. Claude Charron.....	167
Table ronde n° IV -Le statut du contrôleur légal des comptes au sein de l'entreprise et le rôle de l'audit interne.....	171

M. Brian Birkenhead	173
M. Bruno Martin Laprade	179
M. David Darbyshire	183
M. Jean-Pierre Garitte.....	189
Table ronde n° V - La responsabilité professionnelle du contrôleur légal des comptes.....	199
Professeur Dr. Werner Ebke.....	201
M. Ian Brindle	207
Professeur Dr. André Bindenga.....	213
M. Henri Olivier	216
ANNEXE I.....
ROLE, STATUT ET RESPONSABILITE DU CONTROLEUR LEGAL DES	
COMPTES DANS L'UNION EUROPEENNE.....	221

PROGRAMME DE LA CONFERENCE

JEUDI
5 Décembre
1996

1. 09H30 Accueil des participants
2. 10H00 Discours de bienvenue
Président de la Conférence,
Mme Susan BINNS
Directeur de la DG XV.D
Libre circulation de l'information,
Droits des sociétés et information
financière

Ouverture de la Conférence
M. John MOGG
Directeur général de la DG XV Marché
intérieur et services financiers
3. 10H15 Présentation des commentaires reçus
sur le Livre vert

M. Karel VAN HULLE
Chef d'unité - DG XV.D.3
Information financière - Normes
comptables
4. 10H45 Pause café
5. 11H00 Les défis pour la profession de
contrôleur légal des comptes en Europe
M. Jens RÖDER
Président de la FEE
6. 11H15 Les défis pour les grands cabinets d'audit dans le cadre
du Marché Unique européen
M. Jacques MANARDO
Président du "European Contact Group"
7. 11H30 Les petites et moyennes entreprises dans le cadre du
Marché Unique européen

M. Philippe ARRAOU
Président de EFAA
8. 11 H45 Questions
9. 12H30 Pause déjeuner

JEUDI

1. 14H15 Le rôle du contrôleur légal :
- Une définition du contrôle légal des comptes

**5 Decembre
1996**

- Le contenu et la forme du rapport d'audit
Table ronde et discussion

Mme Marie-Charlotte PINIOT

Avocat général à la Cour de Cassation, France

Professor JP PERCY

Auditing Practices Board, Royaume-Uni

Mme Purificación GRAJAL MARTIN

Directeur Général Adjoint du Département Contrôle
Qualité de l'ICAC, Espagne

Professor Dr Werner SCHÜLEN

Université de Hohenheim, Stuttgart

2. 16H15

Pause café

3. 16H45

Le rôle des organismes publics et professionnels
Table ronde et débat

Mme Sarah BROWN

Chef du Département Droit des Sociétés au
Ministère du Commerce et de l'Industrie,
Royaume-Uni

M. Gérard RIVIERE

Président de l'Examen national d'activité de la
Compagnie Nationale des Commissaires aux
comptes, France

Dr Burkhard HENSE

Président de la Wirtschaftsprüferkammer, Allemagne

M. Pasi HORSMANHEIMO

Conseiller juridique, Chambre de Commerce , Finlande

4. 20H00

Dîner

VENDREDI
6 Décembre
1996

1. 09H00 Président de la Conférence
Mme **Susan BINNS**
Introduction
Le contrôle légal des comptes et le marché unique
M. Mario MONTI
Membre de la Commission responsable du marché unique
2. 09H 15 Les normes d'audit
Table ronde et débat
M. Robert ROUSSEY
Président de l' "International Auditing Practice Committee (IAPC)" à l' "International Federation of Accountants (IFAC)"
Professeur Dr. Arnold SCHILDER
Ancien Président de l'Institut néerlandais des "Registered Accountants (NIVRA)", Pays-Bas
Professeur Matteo CARATOZZOLO
Président de la Commission des normes comptables, Italie
M. Claude CHARRON
Président du Comité des normes professionnelles de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, France
3. 10H30 Pause café
4. 11H00 Le statut du contrôleur légal au sein de l'entreprise et le rôle de l'audit interne
Table ronde et débat
M. Brian BIRKENHEAD
Président du "Hundred Group of Finance Directors", Royaume-Uni
M. Bruno Martin LAPRADE
Secrétaire Général de la Banque Société Générale à Paris. France
M. David DARBYSHIRE
Vice Président de la FEE
M. Jean-Pierre GARITTE
Président de l'Institut des Auditeurs Internes
5. 12H 45 Pause déjeuner
6. 14H30 La responsabilité professionnelle du Contrôleur

VENDREDI

**6 Décembre
1996**

légal des comptes

Table ronde et débat

Professeur Dr. Werner EBKE

Université de Constance, Membre du Barreau de New-York et de l' "American Law Institute"

M. Ian BRINDLE

Membre du "European Contact Group"

Professeur Dr. André BINDENGA

Membre du Conseil de l'Institut néerlandais des "Registered Accountants (NIVRA)", Pays-Bas

M. Henri OLIVIER

Directeur Général de l'Institut des Réviseurs d'entreprise, Belgique

7. 16H00

Pause café

8. 16H30

Conclusions préliminaires

Mme **Susan M. BINNS**

Directeur de la DG XV

Clôture de la réunion

M. Karel VAN HULLE

Chef d'Unité XV.D.3

9. 17H00

Fin de la Conférence

M. MARIO MONTI*

LE CONTROLE LEGAL DES COMPTES ET LE MARCHE UNIQUE

J'accorde une très grande importance à nos travaux dans les domaines de la comptabilité et du contrôle des comptes et je ne voulais pas manquer cette occasion de m'adresser à votre assemblée, dont la richesse en nombre de participants et en compétences est inhabituelle dans ce domaine dans l'enceinte de la Commission. Je tenais également à vous assurer de mon profond intérêt à l'égard des conclusions qui pourront émerger de cette conférence et même, d'ailleurs, de la large consultation lancée autour de notre Livre vert.

Le secteur de la comptabilité a un rôle fondamental à jouer pour l'efficacité du Marché unique. La préparation, la publication et la large diffusion de l'information financière relative aux entreprises permettent aux acteurs de la vie économique de faire des choix appropriés et forment la base nécessaire sur laquelle les dirigeants s'appuient pour prendre les bonnes décisions. Les assurances données par des comptes vérifiés renforcent la confiance de toutes les parties intéressées à la vie des entreprises.

Si nous voulons développer un Marché unique fort, nous devons donc veiller à l'application de bonnes pratiques de comptabilité et d'audit. Nous devons également assurer des conditions permettant aux experts-comptables et aux contrôleurs des comptes d'offrir librement leurs services dans toute l'Europe.

La place importante que l'expertise comptable et l'audit occupent dans le secteur des professions libérales n'est pas une particularité de l'Europe. Ce n'est pas un hasard si l'on a choisi de s'occuper d'abord de la profession comptable lorsque les discussions sur la libéralisation des professions libérales ont commencé au sein de l'OMC.

Pour la Commission, l'intérêt particulier que présente le secteur comptable tient au rôle qu'il occupe dans la création des conditions nécessaires au fonctionnement du Marché unique. A cet égard, il est peut-être utile de dire plus généralement quelques mots du Marché unique et de la manière dont la comptabilité et le contrôle des comptes s'y inscrivent.

Bien entendu, le Marché unique a été "achevé" (entre guillemets) en 1992. La Commission vient de mener une grande étude sur les résultats du programme de 1992 et il ne fait aucun doute que le Marché unique constitue aujourd'hui une réalité irréversible dont les incidences économiques sont considérables.

Mais le Marché intérieur est encore bien loin d'être achevé et d'avoir libéré tout son potentiel, et nous avons encore fort à faire. La poursuite de nos travaux en faveur du Marché unique s'articule autour de trois grandes priorités: l'application, la simplification et l'achèvement du cadre législatif.

L'application du cadre législatif est bien évidemment une condition essentielle pour que la législation du Marché unique ne reste pas lettre morte. C'est pourquoi la Commission n'a pas hésité à engager des procédures pour infraction au Traité contre les Etats membres qui

* Membre de la Commission plus particulièrement chargé du marché intérieur

appliquent tardivement ou de manière erronée les directives "Marché unique" et violent les dispositions du Traité CE en la matière. Un certain nombre d'études a également été lancé, dont une portant sur les principales directives comptables. Elles devraient nous permettre de mieux appréhender dans quelle mesure les dispositions communautaires sont correctement appliquées et nous indiquer, à partir de données d'expérience, s'il est nécessaire de réviser les dispositions en vigueur.

La *simplification* est un objectif poursuivi par la Commission depuis quelque temps, mais l'année dernière nous avons lancé une simplification de la législation relative au marché intérieur, qui porte le sigle SLIM et est une méthodologie permettant aux administrations nationales, à la Commission et aux utilisateurs de réglementations de se concerter pour trouver des règles plus simples. Permettez-moi toutefois de souligner que le processus d'harmonisation des lois est en soi un processus de simplification et de déréglementation. Les entraves inutiles à l'accès au marché et aux opérations transfrontalières découlent principalement de législations nationales trop détaillées et non harmonisées.

Enfin, nous arrivons à *l'achèvement du cadre législatif*. Il reste encore à mettre en oeuvre un certain nombre d'éléments clés du programme de 1992, comme la suppression des contrôles des personnes aux frontières intérieures, diverses questions fiscales et certaines propositions en matière de droit des sociétés. Nous devons également prendre des mesures dans un certain nombre de domaines qui vont revêtir une importance primordiale dans l'économie de demain: la société de l'information, les biotechnologies et les services. Enfin et surtout, nous devons établir dans le détail le cadre nécessaire à l'introduction de la monnaie unique: un certain nombre de questions comptables doit être réglé à cette occasion.

Des actions visant à renforcer le Marché unique doivent être menées en étroite coopération avec celles menées plus largement à l'échelle internationale, chaque fois que cela est nécessaire et possible. Cette cohérence entre l'harmonisation européenne et l'harmonisation internationale doit résulter d'un processus dans lequel l'UE joue un rôle actif. L'UE ne peut se contenter d'un rôle passif consistant à adopter les dispositions et réglementations, quelles qu'elles soient, arrêtées au plan international. Nous devons contribuer à façonner ces dispositions et réglementations, et nous devons suivre leur évolution dans un esprit critique constructif.

Vous conviendrez, je pense, que la nouvelle approche de la Commission en matière de normes comptables est un bon exemple du mode d'action que je viens de mentionner. De fait, je cite souvent la comptabilité comme un bon exemple la mise en pratique de ma politique générale pour le Marché unique.

La Nouvelle stratégie comptable lancée par la Commission l'année dernière vise à favoriser le processus de normalisation internationale, tout en travaillant parallèlement à une harmonisation plus étroite des pratiques dans la Communauté. Cette démarche se fonde sur une collaboration renforcée entre la Commission et les Etats membres, plutôt que sur l'adoption d'une nouvelle législation communautaire. Jusqu'ici, je dois dire que les résultats ont été satisfaisants. L'adoption de positions communes sur les normes comptables internationales (IAS) nous permet également de clarifier certaines différences dans l'interprétation et l'application des directives comptables. Ce qui précède va permettre de développer le processus d'harmonisation démarré avec les directives comptables et devrait à terme aboutir à une meilleure application de ces directives.

Dans le même ordre d'idées, je compte lancer l'année prochaine une communication explicative visant à préciser certains aspects des directives comptables à partir des travaux menés par le Comité de contact sur ces directives.

L'une des questions abordées au cours de cette conférence est de savoir s'il faut à présent mener dans le domaine de l'audit des actions similaires à celles mises en oeuvre dans le domaine comptable. Si les bonnes pratiques comptables ne sont pas conjuguées à des pratiques de contrôle des comptes de même qualité, le résultat ne peut pas être satisfaisant. C'est l'audit qui, vis-à-vis du public, confère aux comptes le crédit si nécessaire à leur large utilisation. En ce sens, les contrôleurs externes assument une énorme responsabilité, car ils doivent donner au public l'assurance que les comptes ont été correctement établis.

A mon sens, il est essentiel pour la profession que l'on fasse le point sur ce que l'on peut raisonnablement attendre du contrôle légal des comptes. Il est également important pour les citoyens de savoir clairement ce qu'ils peuvent en attendre.

En effet, l'absence de clarté engendre une discordance entre les attentes du public et la réalité de l'audit. C'est un problème que vous connaissez bien car il est particulier au domaine du contrôle des comptes. Il tend à saper la confiance, et nous devons bien entendu faire en sorte que la confiance dans la fonction d'audit ne soit pas compromise.

L'harmonisation en Europe ne concerne le secteur du contrôle des comptes que de manière très limitée. Il ne serait guère satisfaisant d'instaurer une obligation d'audit sans spécifier les normes à appliquer en la matière. Au niveau international, les normes internationales d'audit (ISA) ont été élaborées par l'International Auditing Practices Committee de l'IFAC, la Fédération internationale des experts-comptables. L'une des questions soulevées par cette conférence est de savoir dans quelle mesure nous pouvons nous inspirer de ces normes. D'après la Nouvelle stratégie comptable, il semblerait logique de nous aligner sur le travail déjà effectué au niveau international. Mais comme je l'ai déjà dit, nous ne pouvons nous contenter de laisser "carte blanche" aux instances internationales de normalisation. Nous devons nous organiser pour veiller à ce que les ISA correspondent à ce que nous voulons appliquer au sein du Marché unique.

Avant de conclure, je voudrais en quelques mots évoquer deux questions mentionnées dans le Livre vert et auxquelles j'accorde une importance particulière. Il s'agit de l'*indépendance* et de la *liberté d'établissement*.

En ce qui concerne l'*indépendance*, la Commission ne se satisfait pas de la situation actuelle. A l'époque de la huitième directive, déjà, la Commission avait déclaré qu'il serait probablement nécessaire de prendre des mesures supplémentaires d'harmonisation en matière d'indépendance du contrôleur légal. Je sais que le concept d'indépendance est interprété de manières différentes dans les Etats membres et je crois que l'instauration d'un ensemble de principes essentiels relatifs à l'indépendance constituerait un grand pas vers la mise en place d'un marché intérieur des services d'audit. En outre, je pense qu'il serait difficile d'aboutir à des conclusions en matière de responsabilité sans que nous soyons parvenus au préalable à un accord sur l'indépendance. C'est pourquoi je me félicite de la réponse apportée sur ce point par la profession, en particulier telle qu'elle a été exprimée par la FEE. Nous attendons un programme d'action bien défini de la part de la FEE afin de donner suite à cet engagement.

La question de la *liberté d'établissement* touche à l'un des principes fondamentaux du Marché unique. Si nous voulons réellement mettre en place un Marché unique des services d'audit, les contrôleurs - qu'il s'agisse de personnes physiques ou de sociétés - doivent

pouvoir s'établir et exercer leur profession librement dans chacun des Etats membres. Selon la Commission, il n'y a aucune raison valable pour que les dispositions du Traité ne s'appliquent pas pleinement au commerce des services d'audit.

A cet égard, le Livre vert attire l'attention sur les problèmes encore non résolus. Les Etats membres qui mettent en oeuvre les mesures communautaires de manière restrictive devraient réfléchir aux avantages économiques générés à long terme par la liberté de mouvement et d'établissement. Parmi ces avantages, le renforcement de la concurrence, étayé par des normes appropriées, devrait contribuer à renforcer la qualité du contrôle des comptes.

J'ai déjà mentionné qu'au niveau international, la question de la libéralisation des services comptables est traitée au sein de l'OMC. Il faudra du temps avant d'arriver à des solutions concrètes, mais nous devons fortement réduire les grandes différences qui existent encore en Europe si nous voulons être en mesure de réussir ces négociations. Accorder trop d'importance aux particularités nationales reviendrait non seulement à compromettre la création d'un Marché unique, mais aussi à empêcher que l'UE pèse de tout son poids dans les négociations avec ses partenaires commerciaux.

Enfin, avant de vous quitter, je tiens à vous remercier d'être venus à cette conférence et de contribuer de ce fait au développement d'un programme de travail dans ce domaine important. Le Livre vert nous a montré qu'il reste fort à faire en Europe en matière d'audit. La première exigence est d'établir un ordre de priorités et de décider qui va faire quoi. J'attache une importance toute particulière à la volonté de la profession comptable européenne de jouer un rôle plus actif dans ce domaine et je suis fermement déterminé à faire en sorte que la profession comptable et éventuellement d'autres organismes privés ayant un intérêt particulier dans ce domaine soient étroitement associés à toute action menée au niveau communautaire, suite au Livre vert et à cette conférence. J'espère que les débats de ces deux jours nous donneront des indications claires sur le chemin à suivre, afin que des actions concrètes puissent être engagées dès que possible.

Je vous souhaite une bonne poursuite de vos travaux et vous remercie de votre participation ainsi que de l'utilité de vos commentaires

CONCLUSIONS PROVISOIRES DE LA CONFERENCE*

1. GENERALITES

Bien que tous les problèmes soulevés dans le Livre vert n'aient pas été spécifiquement abordés pendant la conférence, les principales questions ayant trait à la fonction de contrôleur des comptes dans l'Union européenne ont été examinées.

Les différentes tables rondes ont permis de préciser certaines observations contenues par les nombreuses réactions à la publication du Livre vert;

Dans son intervention, M. Monti a mis l'accent sur l'importance de la fonction de contrôleur des comptes dans le contexte du marché unique. Il a proposé de suivre, dans le domaine de l'audit, une démarche relativement proche de celle adoptée par la Commission dans sa nouvelle stratégie en matière comptable. Il a confirmé que nous ne pouvons nous contenter de donner carte blanche à des organismes internationaux de normalisation, tels que la Fédération internationale des experts-comptables. L'Union européenne doit prendre les mesures propres à garantir que les normes internationales d'audit concordent avec ses propres objectifs pour le marché unique.

M. Monti a également insisté particulièrement sur l'indépendance et la liberté d'établissement. Il s'est félicité des réactions de la profession sur cette question d'indépendance et a indiqué qu'il attendait de la FEE un programme d'action clair, donnant suite à son engagement de formuler un ensemble de principes de base. En ce qui concerne le libre établissement, le commissaire ne voit aucune raison valable de ne pas appliquer pleinement les règles du Traité dans le domaine des services d'audit. Il a également souligné que si une trop grande importance était accordée aux particularités nationales, cela compromettrait la création d'un marché unique et empêcherait, de surcroît, l'Union européenne de peser de tout son poids dans ses négociations avec ses partenaires commerciaux, en particulier dans le cadre de l'OMC.

Dans son discours d'ouverture, M. Mogg, Directeur général du Marché intérieur et des services financiers, a proposé de créer, éventuellement au sein du comité de contact des directives comptables, une instance qui traiterait plus particulièrement des questions d'audit. M. Mogg a souligné la nécessité de respecter les règles communes. Il ne suffit pas de s'accorder sur des règles ou sur des normes, encore faut-il se doter des moyens d'en garantir l'application concrète.

2. LES NORMES D'AUDIT ET LE RAPPORT D'AUDIT

La proposition de créer une instance chargée de l'examen des normes d'audit au niveau européen a reçu un large soutien. Il est proposé que cette instance prenne la forme d'un sous-comité technique du comité de contact des directives comptables.

Ce sous-comité recevrait les missions suivantes:

* Présentées par Mme Susan Binns et M. Karel Van Hulle au nom des services de la Commission

- passer en revue les normes internationales d'audit en vigueur et envisager leur application potentielle dans un cadre communautaire, sur la base de travaux préparatoires effectués par la profession comptable, et déterminer si cette application pourrait répondre pleinement aux besoins communautaires en la matière, ou s'il restera des lacunes à combler;
- coordonner les réactions aux exposés-sondages et autres documents de réflexion proposés par l'International Auditing Practices Committee de l'IFAC;
- examiner les rapports établis par la profession sur le respect des normes en vigueur et formuler toute proposition d'amélioration éventuelle;
- examiner les principes de base en matière d'indépendance, que la FEE s'est engagée à élaborer.

Au sein de ce sous-comité, la profession de l'audit serait placée en permanence face à son engagement de s'organiser par voie d'autodiscipline.

Le sous-comité technique serait composé de représentants des États membres. Chaque État membre disposant d'un organisme de normalisation en matière d'audit serait encouragé à ouvrir les rangs de sa délégation à un représentant de cet organisme. La profession comptable européenne aurait un rôle clé à jouer. Sa participation aux travaux du sous-comité serait donc essentielle. La question des autres parties intéressées qu'il convient d'inviter à se joindre aux travaux du comité reste à débattre. La FEE a entrepris d'examiner l'application des normes internationales d'audit dans les États membres. Il est proposé qu'elle fasse rapport au sous-comité technique sur les conclusions de son étude.

3. LE ROLE DES ORGANISMES PUBLICS ET PROFESSIONNELS

Il est généralement admis que la surveillance de la fonction d'audit doit être assurée par la profession même, mais sous le contrôle de l'autorité publique. Ce principe découle de la huitième directive, qui dispose que les États membres prescrivent que les personnes chargées du contrôle légal des comptes exécutent ce contrôle avec conscience professionnelle et en toute indépendance.

La FEE a proposé d'examiner les systèmes nationaux de contrôle de qualité dans le domaine de l'audit. Il a été convenu que la FEE présenterait ses conclusions au sous-comité technique, qui, à son tour, ferait rapport au comité de contact. Ce dernier décidera alors de l'opportunité d'une intervention communautaire dans ce domaine.

4. LE STATUT DU CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES DANS L'ENTREPRISE ET LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE

Il a été convenu que le rôle du vérificateur des comptes doit être replacé dans le contexte, plus large, du gouvernement d'entreprise. D'aucuns ont exprimé l'idée qu'il ne serait pas souhaitable que l'Union européenne adopte une législation contraignante en la matière.

Il a été proposé de réfléchir à l'opportunité d'incorporer les diverses propositions concernant l'audit interne et le comité d'audit, formulées dans le cadre des réactions au Livre vert ainsi qu'au cours de la conférence, dans une recommandation de la

Commission sur le gouvernement d'entreprise. La question de l'utilité d'une telle recommandation fait l'objet d'une consultation distincte.

5. LA RESPONSABILITE PROFESSIONNELLE

Les participants se sont accordés à convenir que la question de la responsabilité professionnelle est extrêmement complexe et nécessite un examen approfondi, indépendamment de la question de l'utilité d'une intervention au niveau communautaire.

Cette problématique sera examinée de façon plus détaillée dans le cadre d'une étude que la Commission compte lancer l'an prochain. Celle-ci passera en revue les régimes nationaux en matière de responsabilité civile, afin d'aider la Commission à déterminer si des mesures communautaires s'imposent.

6. DIVERS

Plusieurs questions soulevées dans le Livre vert n'ont pas été spécifiquement abordées au cours de la conférence. À la lumière des réactions suscitées par le Livre vert et des points de vue exprimés ces deux derniers jours, nous proposons les mesures suivantes:

6.1 Compétence professionnelle

Il est généralement admis que le contrôleur légal des comptes doit faire preuve d'un degré élevé de compétence professionnelle. La huitième directive a été jugée suffisamment souple pour permettre aux États membres d'élargir directement, si nécessaire, le champ de l'épreuve d'aptitude professionnelle prévue dans la directive.

Il a été proposé d'examiner la possibilité d'une plus grande harmonisation de la formation des personnes chargées du contrôle des comptes. La création d'un comité permanent de la formation au niveau communautaire pourrait constituer une bonne solution, qui contribuerait à un relèvement généralisé du niveau de formation dans tous les États membres. La Commission examinera les modalités pratiques de la création de ce comité et fera rapport au comité de contact. Il est clair qu'aussi bien les milieux universitaires que la profession comptable auront un rôle déterminant à jouer au sein d'un tel comité.

6.2 Libre établissement et libre prestation de services dans le domaine de l'audit

Le comité de contact sera invité à répondre à certaines questions d'interprétation de l'article 2 de la huitième directive, dans la mesure où le texte de la directive semble avoir été mis en oeuvre de manière trop restrictive par les États membres.

Dans le souci d'assurer une meilleure application de la directive sur la reconnaissance mutuelle, il est proposé d'organiser, l'an prochain, une réunion spéciale des coordinateurs des États membres et du comité de contact des directives comptables, consacrée à l'examen des problèmes pratiques que rencontre la mise en oeuvre du droit d'établissement et de la libre prestation de services dans le domaine de l'audit. La profession comptable sera invitée à participer à cette réunion et à faire rapport sur sa propre expérience en la matière.

La Commission approuve la proposition de la FEE d'examiner les problèmes que pose l'utilisation, par un auditeur d'origine étrangère, du titre professionnel en vigueur dans le pays d'accueil.

La Commission réitère également son offre de proposer une directive sectorielle, à la triple condition:

- que la profession arrête une position commune sur un avant-projet de proposition;
- qu'au moins la majorité des États membres adhèrent à cet avant-projet;
- que le système général soit amélioré, aussi bien pour les sociétés d'audit que pour les particuliers exerçant la profession.

Dans ce contexte, la Commission invite la FEE à présenter de nouvelles propositions susceptibles de diminuer le coût de l'épreuve d'aptitude pour les migrants qui utilisent le titre professionnel obtenu dans leur pays d'origine et qui travaillent en coopération avec un professionnel du pays d'accueil.

6.3 L'audit des petites entreprises

Les participants conviennent que les mêmes normes d'audit doivent s'appliquer aux grandes entreprises et aux PME. Par ailleurs, le sentiment général est que si les petites entreprises ne doivent pas être soumises à une obligation de contrôle, les moyennes entreprises ne peuvent se soustraire au contrôle légal obligatoire.

Les personnes chargées du contrôle des petites entreprises doivent présenter le même niveau d'indépendance que le contrôleur légal des comptes en général.

Le rôle de la profession comptable dans les PME doit être envisagé dans un contexte plus large que celui du simple contrôle légal. Dans cette optique, il pourrait être utile de déterminer comment la profession comptable peut jouer un rôle plus actif dans les PME.

EXPOSES

La présente section reprend le texte intégral des contributions des différents orateurs, par ordre d'intervention.

M. JOHN F. MOGG***DISCOURS D'OUVERTURE**

Cette conférence est la première à rassembler les personnages-clés intervenant directement dans le contrôle légal des comptes en Europe, et elle sera vraisemblablement unique en son genre. Elle constitue donc à bien des égards une occasion exceptionnelle et je me félicite sincèrement d'être parmi vous pour ouvrir les travaux.

En la présence de représentants si nombreux de la profession comptable européenne, permettez-moi de vous dire avant tout combien la Commission apprécie l'excellente collaboration qu'elle entretient avec vous. Si je vous dis que la Commission est bien consciente de l'importance du rôle de la profession comptable pour l'économie en général, et pour le Marché unique en particulier, ce n'est point pour vous flatter. Notre Livre vert, cette conférence et votre présence ici sont la preuve de l'importance que nous attachons tous aux tâches qui vous sont confiées, et plus particulièrement au contrôle légal des comptes, qui n'a de raison d'être que s'il est effectué conformément aux normes professionnelles les plus rigoureuses.

Les commentaires au Livre vert que nous avons reçus font ressortir de vastes terrains d'entente, comme on pouvait s'y attendre. Nous sommes unanimes non seulement à reconnaître l'importance du contrôle légal des comptes, mais aussi à nous féliciter de toute action susceptible de contribuer encore à la qualité du contrôle légal. La confiance dans l'information financière s'en trouverait en effet d'autant renforcée, bénéficiant du même coup aux investisseurs, aux créanciers, aux partenaires commerciaux et, de fait, à tous ceux qui sont en relation avec les entreprises. Nombre de commentateurs se sont dits favorables à une amélioration du cadre de référence du contrôle des comptes dans l'Union européenne.

Comme l'indique le Livre vert, ce cadre manque de vigueur. Du point de vue des réglementations européennes, les lacunes sont nombreuses. Il n'y a pas de définition commune du contrôle légal des comptes. Il n'y a pas d'accord sur les normes d'audit à appliquer. Il n'y a pas d'accord sur le contenu minimal du rapport d'audit.

L'absence de législation communautaire ne suffit pas, à l'évidence, à justifier que l'on entreprenne l'élaboration d'une nouvelle législation. Nous devons clairement définir nos objectifs puis, en application du principe de subsidiarité, nous devons déterminer quelle sera l'action à mener et à quel niveau il faudra la mener pour atteindre le plus efficacement possible nos objectifs définis.

Les réactions au Livre vert révèlent un consensus important et fort apprécié quant à ces objectifs. Ainsi, le contrôle légal des comptes dans l'UE doit être effectué

- par des professionnels possédant les qualifications requises;
- en faisant preuve d'indépendance;

* Directeur Général de la DG XV - Marché intérieur et services financiers

- sur la base d'une définition commune de ce en quoi consiste le contrôle des comptes;
- conformément à un ensemble de règles et de normes équivalentes qui ne sont pas seulement applicables dans toute l'Europe, mais également reconnues à l'échelle internationale;
- avec l'assurance que ces règles et normes sont respectées.

Tout le débat porte sur la ou les méthodes permettant d'atteindre ces objectifs.

Certains commentateurs préconisent des mesures législatives au niveau européen définissant le contrôle légal des comptes et le contenu du rapport d'audit. Permettez-moi d'être très clair: la Commission ne cherche pas à obtenir un mandat pour préparer une législation communautaire. Il va sans dire que si nous pouvons trouver des solutions efficaces en faisant l'économie d'une législation, je n'en serai que plus heureux.

L'approche de la Commission est en fait ici très similaire à celle qu'elle a suivie dans le domaine comptable. La nécessité d'une approche souple a fortement pesé dans la formulation de notre Nouvelle stratégie comptable. Nous proposerons des amendements aux directives comptables si le besoin s'en fait sentir, mais essayons de voir jusqu'où nous pouvons aller sans légiférer. A mon sens, et je crois que mon opinion est largement partagée, la nouvelle approche comptable fonctionne très bien.

D'après de nombreuses réponses au Livre vert, c'est à la profession qu'il incombe d'agir. Ces réponses font remarquer que la profession a traité le problème de la normalisation, par exemple, en adoptant au niveau international un ensemble commun de normes d'audit, les ISA. Comme pour les normes comptables internationales, la Commission se félicite de l'existence de normes internationales d'audit, et nous partageons l'avis de ceux qui considèrent qu'elles constituent le meilleur point de départ d'une normalisation dans l'Union européenne.

Mais il n'est pas certain que les ISA répondent entièrement aux besoins de l'Europe en matière de normes d'audit. De fait, cette question n'a jamais fait l'objet d'un examen méthodique et complet. Il n'est pas non plus certain que l'influence européenne sur la formulation de ces normes ait été aussi forte qu'elle l'aurait pu. Il est difficile de voir quelle opinion européenne transparaît dans les processus de l'IFAC dans la mesure où aucun dispositif ne prévoit d'élaborer une telle opinion.

Actuellement, il nous paraît fort peu probable que l'incorporation des ISA dans un contexte européen pose des problèmes. Ceci est particulièrement vrai des aspects techniques de l'audit mais risque toutefois de s'appliquer moins facilement à la définition du contrôle légal des comptes et au contenu du rapport d'audit.

Le fait de suggérer qu'il faut aller encore plus loin ne revient aucunement à dénigrer les travaux de normalisation accomplis par la profession. Bien au contraire: les travaux de la profession constituent le fondement de toute action future visant à atteindre les objectifs définis et doivent rester au cœur de cette action. Mais personne ne prétend que des améliorations sont impossibles. Et nous ne devons pas oublier que le contrôle légal s'impose dans l'intérêt public: la Commission estime que les attentes du public sont telles qu'il est impossible de laisser la profession, malgré la qualité de son autoréglementation, assumer seule la poursuite des travaux.

Je rappellerai que nous ne devons pas seulement nous accorder sur le contenu des règles ou des normes. Nous devons également faire en sorte que les règles adoptées soient respectées, qu'elles soient effectivement mises en oeuvre dans tous les Etats membres. Or, qui prétendrait ici qu'elles le sont?

S'il est une chose que l'expérience du Marché unique nous a apprise, c'est qu'il ne suffit pas d'avoir des règles, et une grande partie de notre travail consiste ainsi à veiller à leur application effective. Il n'y a aucune raison pour que les choses soient différentes pour les normes d'audit.

Certes, la profession nous assure qu'elle maîtrise la situation. Une grande partie du travail des organismes professionnels touche au respect des règles et au contrôle de la qualité, nous dit-on. Répondre qu'il est nécessaire d'aller plus loin ne revient pas à contester ces affirmations ou à en sous-estimer la valeur. Il s'agit de trouver le dispositif adéquat qui permettra d'atteindre les objectifs définis. A moins d'élever nos ambitions concernant le respect des règles, la discordance entre les attentes du public et la réalité de l'audit persistera.

Si nous ne voulons pas recourir à une législation européenne, nous devons au moins nous assurer que toutes les parties détenant des pouvoirs de décision en matière d'audit à l'échelle des Etats membres consentent à garantir le respect des règles arrêtées. Ceci peut aboutir à la mise en place de législations nationales, même s'il n'existe pas de législation au niveau européen.

La nécessité de renforcer le cadre européen du contrôle des comptes et la recherche de dispositifs permettant de parvenir à cette fin nous ont tout naturellement amenés à envisager d'appliquer à l'audit une approche similaire à celle engagée avec succès dans l'élaboration de normes comptables. Une telle méthode est-elle applicable et nous permettrait-elle d'atteindre nos objectifs?

Dans notre contexte, la principale différence entre le contrôle des comptes et la comptabilité tient au fait qu'il n'a pas été adopté au niveau européen de règles ou de normes d'audit. Ceci constitue à certains égards un avantage, car nous disposons d'une marge de manœuvre plus large que dans le domaine comptable, où nous devons préserver le cadre légal mis en place par les directives comptables. D'un autre côté, l'absence de règles communes en matière d'audit n'est pas le fruit du hasard, car une législation n'est sans doute pas nécessaire. Mais il ne devrait pas en résulter une absence de conception commune européenne sur ces questions. Si nous considérons que nous avons besoin d'un ensemble de règles et de normes à appliquer dans le contexte européen, nous avons besoin d'un organe représentatif au sein duquel élaborer notre conception commune. Nous avons besoin d'une tribune faisant autorité, dans laquelle les conclusions des actions de la profession pourront être examinées et - il faut l'espérer - entérinées.

A cet égard, nous pouvons sans doute tirer des enseignements de l'approche suivie dans le domaine comptable. Les travaux antérieurs et ceux menés actuellement "au-dessous" du Comité de contact, si je puis m'exprimer ainsi, montrent que nous pourrions combiner tous les éléments requis en créant un mécanisme similaire pour l'audit: contribution des autorités publiques compétentes, savoir-faire de la profession et conclusions à la fois souples et faisant autorité.

Un tel dispositif permettrait en outre de voir si une législation est réellement utile. Il examinerait les conclusions de la profession sur des questions comme le respect des

règles, et soumettrait des recommandations au Comité de contact si des actions complémentaires étaient jugées nécessaires.

Permettez-moi de conclure en espérant que notre vaste consultation autour du Livre vert et la présente conférence marqueront une étape importante dans l'élévation de la qualité du contrôle des comptes dans toute l'Union européenne. En nous mettant d'accord maintenant sur les actions à mener, nous apporterons une réponse à la discordance entre les attentes des uns et des autres, et nous fournirons à l'Union européenne les moyens nécessaires pour contribuer plus efficacement à l'harmonisation internationale.

M. KAREL VAN HULLE*

**PRESENTATION DES OBSERVATIONS REÇUES CONCERNANT LE LIVRE
VERT**

1. REMARQUES GENERALES

A la fin du mois de novembre, nous avons reçu 52 séries de commentaires au Livre vert. Treize des 15 Etats membres de l'UE nous ont fait parvenir leurs observations. La plupart de celles-ci étaient formulées par des instituts professionnels et par des enseignants du supérieur. Huit Etats membres (le Danemark, l'Espagne, la France, l'Irlande, l'Italie, les Pays-Bas, le Royaume-Uni et la Suède) ont présenté des commentaires officiels. Des commentaires officiels ont également été présentés par la Suisse, et des observations ont été formulées par un institut professionnel norvégien.

Outre ces commentaires nationaux, 12 organismes européens ont présenté leurs observations au nom de leurs membres. Enfin, des commentaires nous sont parvenus du comité pour l'Union européenne de la Chambre américaine de commerce en Belgique et de l'IFAC.

Il serait irréaliste à ce stade de donner une synthèse de ces nombreuses réponses, qui représentent quelque 500 pages. Certaines d'entre elles nous sont arrivées ces derniers jours. Pour mettre ces commentaires à la disposition d'un public aussi large que possible, nous en avons inclus certains dans le dossier qui vous a été remis pour cette conférence, et nous nous proposons de les mettre sur Internet. Vous trouverez des précisions à cet effet dans votre dossier. Si vous souhaitez faire apparaître vos commentaires dans notre site Web, il vous suffit de suivre les instructions indiquées sur la page en question de votre dossier.

La plupart des commentateurs réservent un accueil favorable au Livre vert et estiment que c'est un document intéressant et équilibré. Nombre d'entre eux estiment que le débat sur le rôle du contrôleur légal des comptes est dépassé. L'un des commentateurs considère que le Livre vert manque d'audace et est relativement modéré. A cet égard, il convient d'observer que le rôle d'un Livre vert n'est pas de faire des propositions mais d'organiser et de stimuler le débat.

Il est frappant de constater que l'aspect "marché intérieur" est pratiquement absent de toutes les observations reçues. Tous les commentateurs parlent des problèmes nationaux et de la scène internationale. Les aspects communs en Europe et le potentiel qu'un marché européen de l'audit pourrait offrir ne sont pas abordés, ce qui montre que nous sommes encore loin d'un "contrôleur européen des comptes".

De l'avis général, la stratégie choisie par l'UE dans le domaine comptable devrait également être appliquée au domaine du contrôle des comptes. Le niveau d'action devrait être approprié, tenir compte des disparités existant entre les cadres de référence

* Chef d'Unité DG XV/D-3 - Information financière - Normes comptables

des Etats membres, et l'action devrait respecter le principe de subsidiarité. Chaque fois que cela est possible, il faut que des initiatives soient prises, mais celles-ci ne doivent pas nécessairement aboutir à légiférer au niveau communautaire.

Une très nette majorité de commentateurs se montre favorable à l'utilisation des normes internationales d'audit (ISA) comme fondement d'un cadre de référence du contrôle des comptes en Europe. Cependant, il ressort de certaines réponses qu'il faudrait passer en revue les normes existantes, que des ajouts propres à l'Europe seront peut-être nécessaires et qu'il faut veiller à ce que l'Europe intervienne véritablement dans le débat international sur l'harmonisation.

2. ROLE DU CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES

2.1 Définition du contrôleur légal des comptes

2.1.1 Contrôle légal et normes d'audit

Selon de nombreux commentateurs, il convient de définir le contrôle légal des comptes. Cependant, cette définition doit être suffisamment souple pour permettre le développement de nouvelles normes suite à des faits nouveaux ou à l'émergence de besoins nouveaux. Certains commentateurs suggèrent de recourir à la définition de l'IFAC. Ceci peut se révéler difficile parce que l'IFAC définit non pas le contrôle légal des comptes, mais les objectifs de l'audit.

En matière de normes d'audit en général, plusieurs commentateurs suggèrent la création d'un organe consultatif communautaire dont le rôle serait d'examiner les ISA existantes et d'exprimer une opinion sur les exposés-sondages et autres documents publiés par l'International Auditing Practices Committee de l'IFAC. Toutefois, l'un des commentateurs est farouchement opposé à une telle démarche et estime que la Communauté européenne ne doit pas tenter d'influer sur les évolutions d'une profession autoréglementée servant l'intérêt public, ces évolutions étant dictées par le marché. Selon ce même commentateur, il faut empêcher la bureaucratie, la Communauté ne devant jouer qu'un rôle de surveillance au même titre que la SEC aux Etats-Unis.

Il a été proposé que les Etats membres travaillent à une harmonisation fondée sur les ISA par l'intermédiaire de leurs dispositifs nationaux de normalisation. Certains commentateurs font valoir que les caractéristiques propres à l'Europe demandent des règles adaptées à la situation existant dans l'UE, et qu'un simple passage en revue des ISA existantes ne suffira peut-être pas. D'autres contestent la nécessité de solutions européennes ou nationales. Cependant, nombre de commentateurs soulignent que compte tenu de la diversité des structures de gouvernement d'entreprise existant en Europe, il faudrait pour parvenir à une équivalence de l'audit, soit harmoniser le contrôle des comptes et les structures de gouvernement d'entreprise, soit élaborer des normes d'audit différenciées en fonction des structures de gouvernement d'entreprise en vigueur dans les Etats membres.

De l'avis de la plupart des commentateurs, le recours à une directive pour harmoniser les normes d'audit ne constitue pas une bonne solution. En ce qui concerne la définition du contrôle légal des comptes, la situation est un peu différente. Certains commentateurs insistent sur le fait qu'une forme ou une autre de législation peut ici se révéler nécessaire. Néanmoins, l'impression générale est que les directives ne permettent pas la rapidité et la souplesse requises pour appréhender une situation qui continue d'évoluer.

En matière d'ISA en général, la FEE se propose de mener une étude détaillée du respect des ISA dans les Etats membres.

2.1.2 Responsabilités du contrôleur des comptes

Nombre de commentateurs s'accordent à penser que le contrôleur des comptes doit accepter des responsabilités allant dans le sens des attentes du public dans les domaines où le consensus est manifeste quant à ces attentes et où le contrôleur à l'évidence possède ou peut acquérir les compétences requises pour assumer ces responsabilités. D'un autre côté, les coûts entraînés par une extension des responsabilités du contrôleur des comptes doivent être comparés aux avantages qui en découleraient. La plupart des commentateurs insistent sur le fait que la fonction essentielle de l'audit doit être conservée, à savoir l'émission d'une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes.

2.1.3 Discordance entre les attentes du public et la réalité de la mission d'audit

De l'avis général, l'absence de définition commune du rôle du contrôleur légal des comptes contribue à la discordance entre les attentes du public et la mission d'audit. Il est important de remédier à cette discordance, surtout lorsqu'il s'agit de personnes informées. Réduire l'ampleur des malentendus au sein du public est une cause louable, mais c'est un objectif difficile à atteindre, qui ne doit pas constituer la première priorité.

2.1.4 Fraudes

Nombre de commentateurs insistent sur le fait que la recherche active d'éventuelles fraudes ne peut être considérée comme faisant partie du rôle du contrôleur légal. La détection des fraudes ne peut former qu'une responsabilité secondaire, la principale responsabilité en matière de prévention et de détection des fraudes incombant aux administrateurs de la société.

Bien entendu, lorsque le contrôleur légal découvre une fraude, il est tenu d'en faire état. Cependant, il n'apparaît pas de distinction claire entre les informations qui doivent figurer dans le "rapport court" concernant les systèmes de contrôle interne, et celles qui doivent rester dans le "rapport long" ou dans la lettre de recommandations à la direction.

En général, il semble nécessaire de clarifier le rôle du contrôleur légal des comptes en matière de détection des fraudes. Plusieurs commentateurs (Pays-Bas, Suède) se réfèrent à cet égard à des développements particuliers dans leurs pays.

2.1.5 Continuité de l'exploitation

Les commentateurs estiment qu'il est raisonnable d'attendre du conseil d'administration qu'il indique au public si l'hypothèse de la continuité de l'exploitation reste valable. Cependant, on estime qu'il est très difficile pour les contrôleurs légaux d'évaluer l'appréciation donnée par la direction sur l'activité de la société. La crainte est grande de voir la situation d'un client compromise en raison d'une information communiquée trop tôt sur des problèmes de continuité de l'exploitation. Nombre de commentateurs renvoient aux débats menés au sein de l'IFAC à ce sujet. Certains sont convaincus de l'importance de cette question et estiment que le contrôleur peut ici jouer un rôle non négligeable.

2.2 Le rapport d'audit

Un accord sur la définition du contrôle légal des comptes devrait ouvrir la voie à un consensus sur le contenu minimal du rapport d'audit. De nombreux commentateurs proposent une harmonisation de la formulation du rapport établi par le contrôleur des comptes. D'un autre côté, certains craignent que le fait de prescrire certains mots ou expressions n'aboutisse tôt ou tard à des conflits lors de modifications des normes d'audit.

D'une manière générale, la plupart des commentateurs souhaitent que les normes internationales d'audit (ISA 700) servent de point de départ. Les opinions divergent sur le point de savoir si le contenu minimal du rapport d'audit doit être fixé par voie de réglementation ou laissé à l'autoréglementation de la profession.

Toute initiative doit se limiter au rapport dit "de forme courte". Le "rapport long", présenté aux dirigeants, est considéré comme un instrument utile mais ne doit pas faire l'objet de mesures d'harmonisation.

3. STATUT DU CONTROLEUR LEGAL

3.1 Compétences du contrôleur légal

Nombre de commentateurs estiment qu'il est fortement souhaitable d'harmoniser les critères de formation. En Europe, les étudiants ne devraient pas avoir la possibilité d'aller chercher leur formation à leur gré dans l'Etat membre où les critères de formation sont les moins sévères.

La huitième directive est en général considérée comme suffisamment souple pour permettre des évolutions. La plupart des commentateurs estiment qu'il est inutile de revoir la liste des matières visée à l'article 6 de la directive.

Les commentateurs insistent beaucoup sur les avantages et la nécessité de la formation continue, aspect qui n'a pas été abordé dans le Livre vert.

Sur la base de l'exemple américain, il est suggéré de créer en Europe un comité permanent sur la formation en comptabilité, au travers duquel la profession travaillerait en étroite collaboration avec l'enseignement supérieur.

3.2 Indépendance du contrôleur légal des comptes

Les opinions s'accordent sur l'utilité de l'élaboration, à l'échelle communautaire, d'un ensemble de principes minimaux en matière d'indépendance. La FEE a avancé des propositions spécifiques à cet égard.

Tandis que certains commentateurs estiment qu'une législation devrait être mise en place pour garantir un niveau minimum d'indépendance, d'autres considèrent qu'il est inadapté d'instaurer des "règles" ou pis, des lois visant à définir l'indépendance parce que selon eux, l'indépendance est un état d'esprit.

Etant donné que le choix des contrôleurs externes et la fixation de leurs honoraires constituent dans de nombreux cas une décision des dirigeants, certains commentateurs suggèrent que l'indépendance du contrôleur serait améliorée si cette décision était laissée aux actionnaires ou au comité d'audit. Certains soulignent que le jeu de la concurrence se trouve stimulé du fait que les nominations des contrôleurs se font sur la base d'appels d'offres. Il n'en reste pas moins qu'il faut selon eux éviter les pratiques de prestations à perte dans lesquelles le contrôleur compte récupérer le manque à gagner de ses honoraires d'audit grâce à des prestations autres. Le prix ne semble pas être la raison principale d'un changement de contrôleur des comptes, qui résulterait plutôt du manque de satisfaction quant à la qualité des services fournis.

Selon certains commentateurs, les cabinets pluridisciplinaires constituent la réponse naturelle aux besoins du marché et la création de ce type de cabinets ou d'entreprises ne devrait pas donc pas être soumise à des contraintes inutiles. Certains garde-fous visant à assurer l'indépendance sont nécessaires dans le cas où des services autres que l'audit sont fournis à la société auditée. A cet égard, les commentateurs ne sont pas unanimes quant au bien-fondé de la publicité des honoraires pour prestations d'autres services. Certains sont fortement opposés à la création de cabinets ou sociétés pluridisciplinaires et estiment à cet égard qu'il y a une concurrence déloyale entre les avocats et les experts-comptables.

Selon certains commentateurs, combiner la préparation des états financiers et le contrôle de ces états financiers ne pose aucun problème. Selon d'autres, ceci ne devrait pas être autorisé bien qu'il n'apparaisse pas clairement où commence le travail de préparation.

Certains soulignent qu'il n'est pas acceptable que l'audit interne (destiné aux dirigeants) et le contrôle externe (destiné aux parties extérieures à la société) soient effectués par une même société d'audit. De l'avis général, le contrôleur des comptes doit éviter d'entrer dans la gestion et de prendre des décisions au nom de son client.

La limitation de la part qu'un client représente dans le portefeuille total d'un contrôleur des comptes est en général considérée comme un bon moyen d'assurer l'indépendance. Cependant, les propositions de seuils maximaux vont de moins de 10% à 50%.

La rotation des associés d'un cabinet d'audit a la faveur de certains commentateurs lorsqu'il s'agit de grands cabinets. En revanche, ce principe est considéré comme inutile et irréalisable dans le cas de petits cabinets. Les représentants des entreprises n'aiment pas cette idée.

3.3 Statut du contrôleur légal des comptes dans l'entreprise

La création d'un comité d'audit et l'instauration d'un service d'audit interne sont en général considérées comme des questions relevant des dirigeants. Il n'est pas nécessaire de mettre en place une législation communautaire exigeant la création d'un comité d'audit ou l'instauration d'un service d'audit interne dans certaines sociétés. Néanmoins, on estime qu'il pourrait être utile que l'UE émette une recommandation en la matière.

La proposition de limiter la période de référence du contrôle des comptes à 3 ans minimum et 6 ans maximum trouve un certain écho mais ne fait manifestement pas l'unanimité.

Comme on l'a signalé plus haut, nombre de commentateurs soulignent le lien entre l'harmonisation des normes d'audit et les structures de gouvernement d'entreprise.

3.4 Rôle des organismes publics et professionnels

De l'avis apparemment général, il serait approprié que chaque Etat membre dispose d'un système indépendant de surveillance étudiant la manière dont les contrôleurs légaux des comptes s'acquittent de leur mission. Ici encore, la FEE se propose d'étudier les systèmes de contrôle de la qualité actuellement en vigueur dans les Etats membres.

L'un des commentateurs est convaincu que le contrôle de la qualité doit être organisé au niveau européen, ce qui constituerait le meilleur moyen d'assurer une qualité d'audit équivalente dans toute l'Union.

4. RESPONSABILITE CIVILE DU CONTROLEUR LEGAL

Selon l'opinion de la profession comptable, le caractère effréné des actions en dommages-intérêts auxquelles les contrôleurs des comptes sont confrontés dans certains Etats membres pose un grave problème à la profession et menace sérieusement la continuité de prestations d'audit compétitives et performantes. La situation actuelle, où le contrôleur externe est la seule partie défenderesse couverte par une assurance responsabilité civile professionnelle et à ce titre considérée comme la partie pouvant réparer l'ensemble du préjudice subi, est à l'évidence injuste et doit être modifiée. Une étude est nécessaire pour que des recommandations soient formulées quant aux moyens de limiter la responsabilité du contrôleur à des montants qui soient à la mesure de sa négligence.

Les commentateurs de la profession comptable regrettent que le Livre vert n'indique pas clairement qu'une limitation de la responsabilité doit être organisée au niveau communautaire.

D'après la plupart des autres réponses, il n'est pas justifié de réduire la responsabilité professionnelle des contrôleurs par rapport à d'autres professionnels libéraux. Ces commentateurs estiment plus particulièrement qu'une limitation de la responsabilité ne sert pas l'intérêt public.

5. LE CONTROLE LEGAL DES COMPTES DANS LES PETITES ENTREPRISES

Certains commentateurs font valoir que le contrôle des comptes n'est pas nécessaire dans les petites entreprises, dans lesquelles l'intérêt public ne justifie pas les coûts entraînés. Selon d'autres commentateurs, le contrôle légal dans les petites entreprises est extrêmement important parce que les dispositifs de contrôle interne ont peu de chances d'être très perfectionnés.

En général, le fait d'exiger des professionnels distincts pour la préparation et le contrôle des comptes est considéré comme une mauvaise solution.

Les opinions semblent s'accorder sur le fait que les normes d'audit devraient être les mêmes pour toutes les entreprises, quelle que soit leur taille.

Les commentateurs représentant les contrôleurs de PME regrettent l'absence, dans le Livre vert, d'une synthèse sur le rôle que l'expert-comptable peut et doit jouer dans les PME en matière de conseil.

6. MODALITES DU CONTROLE LEGAL DES GROUPES

Les commentateurs reconnaissent pour la plupart que les normes traitant spécifiquement de l'audit des groupes sont rares. Certains estiment que les règles établies par l'IFAC suffisent, tandis que d'autres jugent nécessaire de les compléter, de préférence par des règles élaborées par l'IFAC.

Bien qu'un certain nombre de commentateurs estime qu'il est judicieux de faire contrôler l'ensemble d'un groupe par un même contrôleur externe (ou par une même société de contrôle), la plupart pensent qu'une telle disposition ne doit pas être obligatoire.

7. LIBERTE D'ETABLISSEMENT ET LIBRE PRESTATION DE SERVICES

En général, un accueil favorable est réservé aux efforts visant à supprimer les restrictions inutiles susceptibles de nuire à la compétitivité et d'augmenter le coût des prestations.

Certains commentateurs aimeraient que l'article 2 de la huitième directive soit précisé, si possible par l'intermédiaire du Comité de contact, afin que soient supprimées les exigences nationales qui semblent aller au-delà des conditions requises par cet article.

En particulier, la FEE souhaite une directive sectorielle favorisant encore la libre prestation de services et la liberté d'établissement pour les personnes physiques comme pour les sociétés d'audit. Cette directive devrait par ailleurs organiser la reconnaissance mutuelle des sociétés d'audit.

8. CONCLUSION

Pour conclure, je tiens à remercier tous ceux qui ont présenté des commentaires au Livre vert. Ces commentaires constituent une matière importante que nous allons étudier dans plus de détail dans les mois à venir.

Bien que les commentaires présentés abordent un grand nombre d'aspects et n'aillent pas tous dans le même sens, il faut à mon sens retenir le message qui s'en dégage, à savoir que l'importance du contrôle des comptes est incontestée, qu'un cadre de référence de l'audit commun à toute l'Union européenne est nécessaire, et que ce cadre de référence doit s'ancrer à des normes internationales existantes.

M. JENS RØDER***LES DEFIS POUR LA PROFESSION DE CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES
EN EUROPE**

C'est pour moi un honneur et un plaisir que de vous exposer les points de vue de la Fédération des Experts Comptables Européens concernant le Livre vert de la Commission sur "le rôle, le statut et la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne", et je tiens avant tout à remercier la Commission de son aimable invitation à intervenir devant vous. La FEE représente les points de vue de la profession comptable, qui comprend des contrôleurs légaux des comptes, dans toute l'Europe. Elle regroupe les 34 principaux organismes professionnels de 22 pays, soit environ 350 000 professionnels prestataires de services d'audit et de conseil pour des entreprises de tout type et de toute taille. La plupart de ces entreprises sont des PME.

L'avenir de notre profession fait actuellement l'objet d'intenses discussions et son rôle, en particulier en ce qui concerne la fonction de certification du contrôleur légal des comptes, sera fixé au cours des prochaines années, à l'aube du prochain millénaire. La FEE considère le Livre vert de la Commission comme une initiative de la plus haute importance pour le développement à venir du contrôle légal des comptes en Europe et pour le positionnement de la profession, telle qu'elle est exercée en Europe, dans le contexte international d'une économie de plus en plus mondialisée. La FEE se félicite du Livre vert et approuve les objectifs de la Commission tels qu'ils ont été définis par le Commissaire Monti, à savoir que les contrôles des comptes doivent dans toute l'Europe être menés conformément aux normes professionnelles les plus élevées en tenant compte des améliorations les plus récentes au niveau international, et que la prestation de services d'audit doit pleinement profiter des avantages du marché unique.

Dans son étude de janvier 1996 intitulée "Rôle, statut et responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne", la FEE a déjà fait connaître ses recommandations concernant la plupart des questions abordées par le Livre vert. Les points de vue de la FEE sont le résultat du travail considérable mené pendant de longues années non seulement par la Fédération elle-même, mais également par les organisations dont elle est le fruit et par les organisations qui la composent, en particulier sur les points des responsabilités, de l'indépendance et de l'objectivité, ainsi que du droit d'exercice des professionnels comptables européens. Dans ses observations écrites à la Commission, la FEE approuve la ligne de force du Livre vert et constate avec plaisir que ce document a retenu un certain nombre des propositions de la FEE.

Le contrôle légal des comptes est effectué dans l'intérêt du public. La reconnaissance de cette dimension est telle que dans tous les Etats membres de l'UE, il existe un cadre commun, énoncé dans les directives comptables, qui impose une obligation légale ou réglementaire de contrôle des comptes. En outre, la huitième directive régit l'agrément des contrôleurs légaux. L'existence de ce cadre commun à l'échelle communautaire

* Président de la Fédération des Experts Comptables Européens

traduit l'intérêt porté à l'information financière relatives aux entreprises. Le contrôle légal des comptes constitue également un élément essentiel du système de gouvernement d'entreprise. Le tout premier rôle du contrôleur légal des comptes est de faire savoir aux actionnaires de l'entreprise contrôlée si les comptes qui lui ont été soumis par ses dirigeants donnent une image fidèle de la situation financière et des résultats de l'entreprise. En outre, l'opinion du contrôleur des comptes contribue à la crédibilité de l'information financière utilisée par les tiers. Je voudrais ici souligner qu'à l'instar du Livre vert, la FEE ne voit actuellement aucune raison de modifier les seuils de la quatrième directive, qui déterminent quelles petites entreprises peuvent être dispensées par les Etats membres du contrôle légal de leurs comptes. Les systèmes de gouvernement d'entreprise diffèrent dans toute l'Europe et le contrôle légal des comptes ne représente qu'un élément, aussi important soit-il, de systèmes nationaux cohérents de gouvernement d'entreprise dans lesquels sont définis les rôles respectifs des administrateurs, contrôleurs des comptes, actionnaires et autres parties intéressées. Il convient donc de veiller à considérer le contrôle légal des comptes dans le contexte d'un équilibre global propre à chaque système de gouvernement d'entreprise examiné.

La FEE estime, à l'instar de ce qui est indiqué dans le Livre vert, qu'il est de prime importance d'assurer la qualité du contrôle des comptes pour veiller au bon fonctionnement de l'économie de marché. L'opinion du contrôleur légal des comptes ajoute à la crédibilité des états financiers. Le fait qu'une confiance accrue peut être accordée à des comptes contrôlés renforce les décisions prises sur la base de ces comptes annuels. La FEE considère que le meilleur moyen de préserver et de garantir la qualité du contrôle des comptes est d'assurer une application correcte des normes d'audit et des règles de déontologie. La mondialisation croissante de l'économie crée un besoin de normes d'audit reconnues et appliquées à l'échelle internationale. Cela implique qu'il existe également un besoin d'utilisation harmonisée dans toute l'Europe de telles normes internationales d'audit. Une fois les normes appliquées, la qualité doit être démontrée. A cet égard, la FEE est convaincue qu'il faudrait déployer davantage d'efforts pour expliquer le fonctionnement des systèmes de contrôle de la qualité en matière d'audit comme en matière de gouvernement d'entreprise, plus généralement, et pour présenter les résultats obtenus grâce à l'application de ces systèmes.

Bien que la FEE partage dans une large mesure les opinions exprimées dans le Livre vert, il reste un certain nombre de points où nous considérons que les initiatives soumises par la Commission pour discussion ne sont pas nécessairement les plus appropriées, et nous voudrions proposer d'autres initiatives constructives relatives au contrôle légal des comptes.

1. IL CONVIENT DE SE PREOCCUPER DES OBJECTIFS DU CONTROLE DES COMPTES ET DU RAPPORT DU CONTROLEUR DES COMPTES PLUTOT QUE D'UNE DEFINITION JURIDIQUE DU CONTROLE LEGAL DES COMPTES.

Le Livre vert préconise une définition juridique du contrôle légal des comptes susceptible de contribuer à l'harmonisation en Europe de celui-ci, en ce qui concerne le rôle du contrôleur légal des comptes, la manière dont il accomplit sa mission, la manière dont il rend compte des résultats de ses contrôles, et plus généralement, de la qualité globale du contrôle légal des comptes. La FEE approuve ces objectifs et comprend le raisonnement suivi dans le Livre vert. Néanmoins, nous estimons qu'une

solution législative telle que celle examinée dans le Livre vert ne permettrait peut-être pas d'obtenir les résultats les plus appropriés. Comme l'indique le Livre vert, les normes d'audit appliquées dans les Etats membres sont souvent directement inspirées des ISA. Dans ce contexte, il est légitime de se demander quelles garanties supplémentaires un dispositif législatif communautaire pourrait apporter.

D'abord, un dispositif législatif communautaire ne pourrait s'appuyer que sur des principes communs minimaux d'ordre général qui ne réaliseraient pas en soi une harmonisation de la forme et du contenu du rapport du contrôleur des comptes dans les Etats membres. Les disparités existantes découlent souvent de disparités du droit national des sociétés, et il est difficile d'imaginer que les Etats membres puissent être empêchés d'imposer des exigences nationales spécifiques allant au-delà d'un ensemble de principes essentiels communs fixés au niveau communautaire. Ensuite, rien ne permet d'affirmer que ces disparités donnent lieu à des différences dans la qualité de l'exécution du contrôle légal des comptes dans les divers Etats membres. La FEE considère en outre qu'il n'est pas réaliste d'entreprendre la conception et la mise en oeuvre de normes d'audit purement européennes tout en développant parallèlement la nouvelle stratégie d'harmonisation comptable adoptée par la Commission.

Il convient également d'accorder à la flexibilité l'attention qui lui est due. La FEE estime que le meilleur moyen de renforcer la qualité et la compréhension du contrôle légal des comptes est de définir les objectifs de ce contrôle et de s'accorder sur la manière dont les contrôleurs des comptes doivent faire part de leurs conclusions aux utilisateurs des comptes annuels. La profession comptable a déjà fait des progrès notables à cet égard et continue en ce sens. La stratégie de la profession tient compte de la souplesse requise pour adapter les objectifs du contrôle des comptes et l'information financière aux attentes des utilisateurs, en constante évolution. Une définition juridique du contrôle légal des comptes à l'échelle communautaire qui irait au-delà de ce qui existe actuellement dans certains Etats membres semble inutile et risque d'aboutir à une certaine rigidité.

Les positions de la FEE sur les questions essentielles que sont la fraude, la continuité de l'exploitation et les contrôles internes, seront développées par M. David Darbyshire, Vice-président de la FEE, au cours de la table ronde sur le statut du contrôleur légal des comptes dans l'entreprise et le rôle du contrôle interne. Je n'entrerai pas ici dans plus de détail sur ces questions.

2. IL CONVIENT DE POSER DES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT COMME LE FONDEMENT DU CONTROLE LEGAL DES COMPTES.

Les travaux de l'International Auditing Practices Committee (IAPC), qui se sont enrichis depuis de longues années des contributions très importantes émanant de participants européens, ont marqué des progrès importants dans l'amélioration et l'harmonisation des normes d'audit. L'application systématique des normes internationales d'audit (ISA) aidera les entreprises européennes à se procurer des capitaux dans l'Union européenne et à l'extérieur de l'Union, tout comme l'a fait l'application des normes comptables internationales (IAS).

La FEE estime que le Livre vert ne prend pas pleinement en considération les avancées de l'IAPC et est disposée à démontrer la convergence déjà obtenue pour les normes nationales, ainsi que les mesures qui continuent d'être mises en oeuvre pour aller plus

avant. Une transparence accrue dans ce domaine encouragerait aussi la mise en oeuvre de nouvelles mesures. Vu les progrès réalisés au sein de la profession, la FEE est convaincue qu'il n'est pas nécessaire de mettre en place une instance gouvernementale supplémentaire au niveau communautaire pour contrôler les mesures concrètes d'adoption et d'application de normes d'audit dans les Etats membres. Une fois les normes d'audit fixées à l'échelle internationale et mises en oeuvre à l'échelle nationale, les systèmes de contrôle de la qualité mis en place doivent vérifier que les normes sont véritablement respectées dans la pratique par les contrôleurs légaux de comptes. La publication des résultats de mesures de contrôle de la qualité renforcera la confiance du public dans les travaux effectués par les contrôleurs légaux des comptes.

3. IL CONVIENT DE METTRE EN BALANCE LES RESPONSABILITES DES CONTROLEURS DES COMPTES ET LES RISQUES QU'ILS COURENT ET LA REMUNERATION ACCORDEE A CEUX QUI ASSUMENT LEURS RESPONSABILITES.

L'exposition des contrôleurs des comptes à des contentieux continue de s'accroître dans toute l'Union européenne et aboutit à des coûts disproportionnés eu égard à la part de responsabilité qui leur incombe en cas de préjudice. Cela met en question toute extension significative des responsabilités des contrôleurs des comptes à des domaines qui sont par nature plus exposés aux incertitudes ou aux risques. Il est inévitable que le marché unique soit faussé étant donné que les contrôleurs des comptes s'efforcent d'éviter le ressort des juridictions à haut risque et que les plaignants choisissent le tribunal compétent où le régime de responsabilité sera le plus favorable à leurs intérêts. Cette situation se trouvera encore plus marquée à mesure que les contrôleurs des comptes jouiront d'une plus grande liberté d'établissement et pourront exercer leur profession au-delà des frontières nationales. Il découle des risques particuliers du fait que le rapport du contrôleur des comptes sur des états financiers consolidés porte éventuellement sur les opérations d'un groupe relevant de plusieurs juridictions différentes. La FEE note avec satisfaction que le Livre vert reconnaît ce problème, mais elle regrette la conclusion qui en est apparemment tirée, selon laquelle cette question est trop complexe pour justifier une action à l'échelle communautaire. Il s'agit d'une question délicate qui est liée aux disparités entre les systèmes juridiques et judiciaires nationaux de tous les Etats membres. Il n'est resté pas moins que la FEE continue de considérer que ce problème mérite une analyse plus approfondie.

4. IL CONVIENT DE FAIRE EN SORTE QUE LA PROFESSION ELABORE ET APPLIQUE UN CODE DE PRINCIPES ESSENTIELS D'INDEPENDANCE ET D'OBJECTIVITE.

Le droit des sociétés, qu'il soit communautaire ou national, prescrit que les contrôles légaux des comptes doivent être effectués par des contrôleurs indépendants. Les contrôleurs doivent faire preuve d'objectivité dans l'exercice de leurs fonctions, et c'est pourquoi la profession comptable a mis au point dans toute l'Europe des règles de déontologie appropriées. La FEE a défini dans sa note de position de 1995 un cadre commun visant à assurer l'indépendance et l'objectivité des contrôleurs des comptes. La FEE partage le point de vue exposé dans le Livre vert selon lequel ce cadre devrait être développé, et elle accepte la mission consistant à préparer un ensemble commun de principes essentiels.

5. IL CONVIENT D'APPUYER LES MESURES PRISES PAR LA PROFESSION AFIN D'ASSURER LA QUALITE DU CONTROLE DES COMPTES.

La FEE note avec satisfaction que dans le Livre vert, les contrôleurs des comptes sont considérés comme une seule et même profession du point de vue de la qualité de l'audit. L'opinion du contrôleur des comptes doit toujours présenter le même degré de fiabilité. En Europe, la profession comptable a enregistré des progrès significatifs au cours de ces dernières années en mettant en place des systèmes transparents d'assurance de la qualité, cette démarche découlant soit d'un dispositif législatif, soit de la propre initiative de la profession. Il apparaît que les propres structures de la profession permettent le mieux l'application systématique des normes d'audit et des règles de déontologie. La FEE estime que la réussite enregistrée en la matière par la profession comptable soutient avantageusement la comparaison avec les résultats obtenus par d'autres professions, et que le Livre vert pourrait accorder une reconnaissance plus manifeste à ces progrès. Nous sommes également prêts à poursuivre nos travaux afin de stimuler la convergence des systèmes nationaux d'assurance de la qualité en vue de créer un système commun d'assurance de la qualité qui ne s'arrêterait pas aux seuls Etats membres de l'UE mais s'appliquerait à l'Europe dans son ensemble. Il en résulte que les systèmes appliqués dans les différents pays devront être rendus plus transparents. Dans certains pays, les organismes professionnels n'ont pas encore reçu la délégation de pouvoir de leur gouvernement pour gérer l'agrément des contrôleurs. Dans ces pays, il convient au moins d'assurer que le système d'assurance de la qualité est administré par les organismes professionnels.

6. IL CONVIENT DE DEFINIR A QUI LES CONTROLEURS DES COMPTES DOIVENT ADRESSER LEURS RAPPORTS.

L'essentiel de l'opinion du contrôleur des comptes apparaît dans le rapport de celui-ci sur les états financiers contrôlés. La publication de ce rapport, avec les comptes annuels, assure l'égalité de traitement de tous les utilisateurs de ces comptes annuels. Néanmoins, il convient d'accorder une grande attention à l'information concernant plusieurs des questions sensibles soulevées dans le Livre vert afin de veiller à ce que l'intérêt public soit servi du mieux possible. Il existe plusieurs moyens d'information à la disposition du contrôleur (version "courte" du rapport du contrôleur des comptes, à l'intention du public; version "longue" de ce rapport, à l'intention des conseils d'administration ou de surveillance; lettres de recommandations; rapport aux autorités de tutelle; rapport au ministère public; etc.). Il est important de déterminer quelle forme de rapport est appropriée dans chaque circonstance. Le Livre vert s'abstient de suggérer quelles formes les rapports doivent prendre et à qui ils doivent s'adresser dans chacun des cas mentionnés. La FEE est convaincue que des précisions sont à apporter, tant pour des raisons de gouvernement d'entreprise que pour des raisons de responsabilité.

7. IL CONVIENT DE GARANTIR AUX CONTROLEURS DES COMPTES L'ACCES A TOUTES LES INFORMATIONS NECESSAIRES A LEUR MISSION.

Le marché unique a stimulé le commerce et l'investissement transfrontaliers qui s'organisent de plus en plus par le biais de groupes de sociétés, les diverses entités relevant de juridictions différentes. Ces groupes doivent établir des comptes consolidés devant également être contrôlés. Cependant, la territorialité de la législation des Etats membres en matière de contrôle des comptes entraîne généralement que seules les entités locales sont visées, la conséquence étant parfois que les contrôleurs des comptes du groupe ne disposent pas, du point de vue juridique, des droits leur permettant d'accéder aux informations à l'étranger. La FEE se félicite de la reconnaissance accordée par le Livre vert à ce problème mais ne considère pas que la solution réside dans des normes ou principes d'audit. La FEE estime qu'une législation appropriée régissant les groupes sera nécessaire, vraisemblablement au niveau communautaire.

8. IL CONVIENT DE REPLACER LE CONTROLE LEGAL DES COMPTES DANS LE CONTEXTE DU GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE.

Le contrôle des comptes ne constitue qu'un élément de l'ensemble plus vaste du gouvernement d'entreprise, qui prévoit notamment l'obligation pour les dirigeants et les administrateurs de contrôler leur entreprise et d'établir et publier les comptes annuels. La FEE note avec satisfaction que le Livre vert reconnaît que tout examen de la réglementation du contrôle des comptes doit se placer dans ce contexte plus vaste. Cependant, il semble y avoir peu de chances de voir une législation communautaire préciser les rôles et obligations respectives de chacune des parties intervenant dans le gouvernement d'entreprise. La FEE estime que la fréquence des litiges, et partant le risque de litige, continueront de progresser tant que les rôles et responsabilités de toutes les parties intervenant dans le gouvernement d'entreprise ne seront pas précisés. La FEE continuera de débattre avec d'autres instances des questions de gouvernement d'entreprise.

9. LIBERTE D'ETABLISSEMENT ET LIBRE PRESTATION DE SERVICES.

La liberté d'établissement et la libre prestation de services à l'échelle transfrontalière font partie des mécanismes prévus par le Traité de Rome pour parvenir à la libre circulation des marchandises, des services, des capitaux et des personnes. Dans la législation communautaire existante, la seule mesure permettant un certain degré de libéralisation de la profession comptable est la directive 89/48/CEE relative à la reconnaissance mutuelle des formations professionnelles. La FEE estime que cette directive ne suffit pas à créer un véritable marché unique de services comptables, ce pour les raisons suivantes:

- la directive ne porte pas sur les cabinets ou sociétés, alors que la profession comptable s'exerce, dans l'Union européenne, principalement dans le cadre de cabinets ou sociétés.
- la directive ne porte pas sur la libre prestation transfrontalière de services d'audit sans obligation de disposer d'un établissement professionnel dans le pays d'accueil.

Il y a quelques années, la FEE a proposé l'adoption d'une directive sectorielle sur la libéralisation de la profession comptable qui tiendrait compte des structures et besoins spécifiques de cette profession afin que celle-ci, et par conséquent aussi les utilisateurs de ses services, puissent pleinement profiter des avantages du marché unique. Deux objectifs essentiels sous-tendent cette proposition:

- faciliter la libre prestation de services transfrontaliers, tant par les experts-comptables (personnes physiques) que par les cabinets ou sociétés d'expertise comptable, en tenant dûment compte des caractéristiques spécifiques de la fonction de contrôle légal des comptes.
- permettre la reconnaissance mutuelle des sociétés et cabinets d'expertise comptable en assurant le libre choix de la forme juridique d'exercice du contrôle légal des comptes.

Afin de garantir que la poursuite du processus de libéralisation s'accompagne bien de la sauvegarde constante de l'intérêt public, certains principes fondamentaux ont été adoptés lors de l'élaboration des propositions de la FEE, à savoir:

- la nécessité d'acquiescer le titre professionnel du pays d'accueil;
- l'application des règles du pays d'accueil lorsque le professionnel exerce dans un Etat membre autre que celui dans lequel il a acquis sa qualification professionnelle d'origine.

Il est nécessaire que la Commission précise dans quelle mesure elle approuve les propositions de la FEE et si elle est disposée à proposer, sur cette base, une directive sectorielle visant la profession comptable.

10. CONCLUSION

La FEE appuie les objectifs énoncés par la Commission parce qu'elle les approuve. La FEE propose donc de:

- démontrer que la convergence des normes nationales avec les Normes internationales d'Audit a déjà commencé, et expliciter les mesures que l'on prend régulièrement afin d'aller plus loin en ce sens;
- élaborer un code de principes essentiels d'indépendance et d'objectivité;
- poursuivre les travaux afin de stimuler la convergence des systèmes nationaux de contrôle de la qualité;
- poursuivre avec d'autres instances le débat sur les questions de gouvernement d'entreprise;
- poursuivre ses travaux sur une directive sectorielle applicable à la profession comptable afin de rajeunir et de concrétiser les principes énoncés aux articles 52 et 59 du traité de Rome, et aboutir ainsi à un marché unique des prestations de services comptables.

Je suis sûr que nous approuvons tous les objectifs du contrôle légal des comptes et je suis convaincu que les efforts conjugués de toutes les parties présentes ici aujourd'hui nous permettront d'y parvenir.

M. JACQUES MANARDO*

**LES DEFIS POUR LES GRANDS CABINETS D'AUDIT DANS LE CADRE DU
MARCHE UNIQUE EUROPEEN**

Le groupe que je représente aujourd'hui a travaillé depuis 3 ans. Vous avez dans votre dossier la réponse que nous avons bien évidemment adressé au Green Paper. Cette réponse exprime notre très fort soutien à la plupart des vues de la Commission et reprises dans le Livre Vert. Plutôt que de reprendre tous nos commentaires je vais répondre à la demande que nous a faite Madame la Présidente Binns et Monsieur Van Hulle et je vais partager avec vous, pendant ces quelques minutes, notre analyse des défis que représente l'exercice de notre profession afin d'expliquer, pour tenter de faire mieux comprendre pourquoi nous avons constitué ce groupe et pourquoi nous avons exprimé un certain nombre de recommandations.

Comme l'a expliqué Jens Röder, notre profession aujourd'hui est exercée essentiellement par des firmes. Nous avons donc pensé qu'il était important que ces acteurs économiques que sont les firmes puissent s'exprimer. On me demande de parler des grandes firmes d'audit, la première chose que nous aimerions dire c'est que nous ne pensons pas qu'il y a des différences significatives entre les défis auxquels les grandes firmes sont confrontées et les défis des firmes moins grandes. Le concept de grand ou petit ne nous semble pas être un élément déterminant.

Nous avons ainsi, pendant l'été 1993, constitué un groupe entre arbitrairement ces 8 grandes firmes ce que l'on appelle les BIG SIX plus BDO et GRAND THORTON. Nous avons demandé à chacune de ces firmes de désigner un seul représentant et d'essayer à travers ces représentants de couvrir la plupart des pays européens. Nous avons réussi pendant ces 3 ans par des évolutions, à couvrir une douzaine de pays, c'est-à-dire que nous avons eu l'expression non seulement des sensibilités, des intérêts des firmes mais également des différents pays. Cela a été un travail assez passionnant. Notre cahier des charges était d'abord de comprendre les enjeux: savoir si nous étions d'accord sur leur définition et en établir l'inventaire. Puis il s'agissait de voir si nous étions d'accord sur les réponses à apporter à ces enjeux et si oui, ce qui c'est passé, est-ce que nous pourrions ensemble définir un mode opératoire pour les mettre en oeuvre.

Alors le premier travail, extraordinaire a été d'essayer de partager ensemble nos analyses des causes de la création au fil des ans ce cet écart spectaculaire que l'on appelle "expectation gap". Le premier facteur, il y en a cinq essentiellement que vous avez tous vécus ou subis avec plus ou moins de bonheur, c'est la globalisation des entreprises qui s'est accompagnée d'une extraordinaire dérégulation. Tout cela à entraîné des mouvements profonds sur les attentes des utilisateurs des états financiers. La deuxième révolution a été la révolution technologique qui nous a permis d'assister de façon assez brutale et foudroyante à une dématérialisation des transactions. Que les débits soient à Tokyo, les crédits à Londres et souvent sans que ces crédits et ces

* Président du groupe de contact européen

débats ne s'équilibrent. Cette révolution technologique a eu des conséquences extraordinaires. Un troisième facteur, dans certains pays européens, est la crise économique profonde que nous avons vécu et qui a tendu les relations entre les acteurs économiques pour provoquer d'extrêmes tensions, des mises en cause et des fraudes assez spectaculaires. Et puis, il y a un autre phénomène qui s'est répandu à travers l'Europe et à travers le monde, ce sont les privatisations qui ont très rapidement provoqué des changements brutaux dans le type, dans le style des investisseurs. Nous nous sommes, les entreprises et nous, bien vite alors aperçus que le jargon technique que nous avons développés pour parler aux financiers classiques des entreprises qui, surtout en Europe continentale, sont les banquiers, les institutions financières nous laissait désarmés pour communiquer avec un actionariat très nouveau. Enjeu, le cinquième défi extraordinaire en Europe, plus encore que dans les pays d'Amérique du Nord, un enjeu que nos associés d'Asie pacifique commencent à vivre aussi, est l'incroyable diversité des législations et l'absence de définition de normes communes.

Ces 5 causes majeures ont entraîné un changement des marchés dans lesquels nous opérons et un bouleversement des attentes. Nous ne sommes plus dans le même monde et nous avons basculé d'un monde de stabilité dans lequel les différents acteurs économiques ont perdu leurs marques. Et ça c'est un phénomène auquel il a fallu absolument répondre. Alors devant ces enjeux, si nous prenons les 3 grands acteurs économiques du marché que sont d'abord les entreprises ensuite les régulateurs ou les institutions qui ont un rôle essentiel à jouer et puis les membres de notre profession, tous ont réagi avec force. Au niveau des entreprises, nous avons vu émerger dans un certain nombre de pays avec plus ou moins de rapidité des actions autour du renforcement du gouvernement d'entreprise et en matière de principes comptables. Dans ce domaine le continent européen avait un retard assez spectaculaire en matière de reporting financier, et connaissait une extraordinaire diversité. Les entreprises ont agi.

Les régulateurs, les institutions ont également agi. Nous avons vu le renforcement, l'émergence de l'IOSCO, nous avons eu les convergences articulées vers des normes comptables internationales. Et nous avons également le troisième groupe d'acteurs, les firmes qui devaient s'organiser. Nous avons depuis longtemps défini entre nous des normes d'audit, des normes de vérification mais il fallait aller plus loin, et malgré ces actions fortes des entreprises, des régulateurs, des institutionnels et des firmes, l'écart s'est creusé entre les attentes tout à fait nouvelles de ce marché et nos réponses collectives.

Alors, nous avons d'abord voulu rappeler qu'en tant qu'auditeurs nous avons un double rôle. Ce rôle, on peut vouloir le nier, ou peut vouloir l'oublier, mais il existe. Les auditeurs ont d'abord et surtout un rôle vis-à-vis du marché pour crédibiliser l'information financière et pour exprimer une opinion. Mais nous avons également un autre rôle face à ces enjeux technologiques de mondialisation. Cet autre rôle est d'accompagner les entreprises dans leur migration.. C'est la raison pour laquelle nous avons au fil des ans été amenés, non pas par volonté stratégique ou simplement économique, à devoir créer des firmes multi- disciplinaires pour se doter des compétences nécessaires pour pouvoir répondre à ces enjeux nouveaux. Nous avons en tant que professionnel ce double rôle mais nous avons, en toile de fond, le devoir de répondre aux évolutions des attentes des investisseurs, des utilisateurs d'états financiers. La première responsabilité que nous avons vis-à-vis de ces investisseurs, est de développer une plus grande sécurité des marchés. Nous avons donc travaillé

intensément sur une introspection afin de savoir si ce que nous faisons dans nos firmes était suffisamment fort, suffisamment serré pour répondre à ce besoin de sécurité. Nous avons déterminé que cela n'était pas le cas et que nous devions améliorer encore nos standards de normes. Nous avons déterminé qu'il fallait d'abord balayer devant notre porte et deuxièmement articuler des recommandations vis-à-vis des régulateurs, des gouvernants des différents pays dans lesquels nous opérons et vis-à-vis de la Commission. Nos recommandations en réponse au Livre Vert ou les actions que nous pouvons prendre dans différents pays pour éclairer le législateur et aider à des évolutions ne sont que le deuxième volet d'une action que nous voulons d'abord prendre chez nous parce que nous n'avons pas de leçon à donner avant d'avoir été absolument irréprochables dans notre comportement. Nous avons donc d'abord défini un code de conduite. Je sais que cela peut surprendre certains lecteurs de nos rapports, mais nous avons d'abord voulu savoir si nous étions capables de renforcer notre mode de fonctionnement. Nous avons beau être fier du niveau de normes auquel nous sommes arrivés en tant que professionnels, nous avons déterminé qu'il fallait d'abord renforcer nos comportements. Nous avons donc articulé comme vous pouvez le voir dans ce document toute une série de recommandations fortes à mettre en place dans nos firmes sur des sujets délicats et qui vont généralement plus loin que les normes professionnelles qui sont les nôtres dans les différents pays. Disons des sujets comme les relations financières, les relations d'affaires entre l'auditeur et son client. Nous sommes frappés de voir que dans plusieurs pays il n'y a pas d'interdiction véritable d'entretenir des relations qui dépassent la relation simplement professionnelle. Nous avons défini des règles très précises en matière d'honoraires où nous pensons par exemple qu'il n'est pas sain que nous intervenions au "success" en tant qu'auditeur. Nous avons également développé des règles entre nous, sur le thème des niveaux raisonnables à retenir dans nos déterminations d'honoraires et c'est un sujet extrêmement difficile parce que nous ne pouvons certainement pas être taxés de risque d'entente vu la concurrence saine qui s'exerce entre nos 8 firmes. Nous avons également essayé de renforcer les modes de comportement dans des domaines comme ce que nous appelons vulgairement l'opinion shopping. Nous avons voulu également nous assurer que nous avions des règles strictes en matière de rotation des associés d'audit. A ce sujet, nous pensons qu'il faut qu'au bout de quelques années, 5, 6, 7 ans, l'associé regagne une forme de clarté de vision et que sa vision peut peut-être s'obscurcir. Nous sommes donc en faveur d'une rotation. Nous voulons nous assurer qu'il y ait dans tous les cas l'opinion d'un second associé dans les missions d'audit, que le niveau de formation de nos collaborateurs est optimum et nous avons donc mis côte à côte, nos manuels professionnels. Nous avons voulu nous assurer que ces 8 firmes avaient véritablement toutes ces règles, non seulement, dans leurs normes mais aussi dans leurs comportements. Nous avons effectivement quelques petits ajustements à faire, que nous avons faits.

L'autre grand thème sur lequel nous avons travaillé c'est d'essayer de mieux répondre aux attentes des utilisateurs et nous en avons diagnostiquées toute une série, dont 3 en particulier sur lesquelles nous avons décidés de mieux répondre. La première de ces attentes concerne ce qui tourne autour de l'information financière prévisionnelle. Nous ne pensons pas que les textes et les pratiques dans cette matière sont ce qu'ils devraient être et nous considérons que de plus en plus les investisseurs, s'ils sont certes intéressés par le passé sont surtout intéressés par l'avenir. Nous pensons que nous devons pouvoir exprimer une certaine assurance, une certaine opinion sur la validité évidemment de la continuité d'exploitation, ce "going concern" qui préoccupe

beaucoup les marchés, mais également aller un peu plus loin sur le côté raisonnable des hypothèses, des paramètres tenus sur la cohérence de ces hypothèses. Bref dire quelque chose sur les prévisions faites par les entreprises à la condition bien évidemment que l'attente des utilisateurs soit raisonnable et que la responsabilité des auditeurs en la matière soit mieux codifiée. Nous avons également détecté une autre grande demande du marché que Mr Van Hulle a rappelée tout à l'heure. Même si notre audit n'est effectivement tourné vers la détection des fraudes et des irrégularités qu'à titre accessoire, nous devrions quand même avoir une responsabilité pour rapporter ces erreurs et ces irrégularités ou ces fraudes et cela demande incontestablement un travail. Nous pensons que les auditeurs devraient donner une assurance raisonnable, certainement pas absolue, dans ce domaine extrêmement délicat. Là encore c'est un travail qu'il faut faire collectivement entre les entreprises, les régulateurs et nous pour nous assurer que le bon niveau de responsabilité et le bon niveau de normes sera développé. Le troisième domaine dans lequel nous pensons que quelque chose est à faire c'est dans le domaine des groupes, c'est-à-dire le fait que l'auditeur de la holding ultime soit responsabilisé et puisse avoir la vision globale de l'ensemble du groupe.

Je vais balayer très rapidement un certain nombre de points dans notre code de conduite. Nous sommes très largement d'accord avec les propositions et les idées du Livre Vert. Nous avons articulé dans un deuxième volet, un certain nombre de domaines dans lequel nous pensons que les législations, les règlements dans certains pays devraient être aménagés et là c'est un inventaire extrêmement divers. Je vais aller très vite. D'une part nous pensons que dans le cadre du gouvernement d'entreprise il est très important de mieux définir le rôle des conseils d'administration, le rôle des conseils de surveillance et de bien définir le rapport avec les réviseurs, avec les auditeurs et également de bien définir le rôle relatif respectif des auditeurs internes et auditeurs externes. Comme vous le savez dans beaucoup de pays, les régulateurs travaillent sur ce point. L'harmonisation des principes comptables est un deuxième domaine dans lequel il est absolument vital que les lois des différents pays puissent être assouplies pour permettre l'application des normes internationales. Nous saluons ici de façon très forte le soutien que la commission donne à cette convergence. Les firmes sont absolument déterminées à ce que la convergence internationale se fasse dans la direction des principes internationaux. Nous avons également un certain nombre de recommandations autour du pôle essentiel de l'harmonisation et de la convergence des normes d'audit. Nous pensons qu'il faut également dans certains pays améliorer la définition de la responsabilité civile professionnelle, ou pénale dans d'autres pays, des réviseurs et qu'il est absolument essentiel, comme c'est le cas dans des pays comme l'Allemagne ou la France, d'avoir une bonne proportion entre la responsabilité et les dommages causés. Nous pensons que certains pays pourraient être utilisés comme modèle.

Donc voilà les deux grands volets sur lesquels nous avons travaillé, un code de conduite pour que nous puissions véritablement assurer le marché d'un maximum de sécurité et un certain nombre de recommandations. C'est dans ce sens que nous avons répondu au Livre Vert. Nous saluons le fait d'avoir été invité, c'est pour nous un très grand honneur et nous vous en remercions. Nous espérons pouvoir continuer ensemble à oeuvrer dans le sens de la convergence de l'agenda des différents acteurs du marché pour améliorer la crédibilité des marchés financiers, la lisibilité et la satisfaction des utilisateurs.

M. PHILIPPE ARRAOU*

**LE CONTROLEUR LEGAL DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES DANS
LE CADRE DU MARCHÉ UNIQUE EUROPEEN**

1. INTRODUCTION

La Fédération Européenne des Experts Comptables et Commissaires aux Comptes de PME E.F.A.A., que j'ai l'honneur de présider, a deux ans d'existence et fédère dix organisations professionnelles réparties dans dix pays, dont deux en dehors des limites de l'Union Européenne actuelle : ce sont 43.000 professionnels, experts comptables ou commissaires aux comptes, qui exercent leurs missions auprès de petites et moyennes entreprises.

Notre qualification n'est pas différente de celles de nos confrères qui exercent auprès de grandes entreprises, puisque dans chaque pays le diplôme est unique, et les conditions d'exercice de la profession sont les mêmes pour tous.

Ce sont les caractéristiques du marché qui ont voulu que nous travaillions pour des PME, et que nous soyons des PME nous-mêmes, pour ne pas dire des TPE.

Rappelons que les entreprises de moins de 250 salariés, qui définissent ce qu'est une PME, représentent 99,8% du nombre total d'entreprises en Europe, et que celles de moins de 10 employés, qui définissent ce qu'est une TPE, représentent à elles seules 92%.

Dans le but de ramener les grands débats d'idées à ce qu'est la réalité du terrain, nous souhaitons que ces chiffres soient pris en considération au sein des discussions qui intéressent non seulement notre profession, mais également les entreprises.

Car il ne servirait à rien de ne défendre que nos propres intérêts, sans chercher à préserver ceux de nos clients. Pour cela nous travaillons de concert avec des organisations européennes telles que l'UEAPME, ou le SEPLIS, mais aussi les organismes bancaires spécialisés dans le secteur des petites et moyennes entreprises.

Nous voulons dépasser le seul cadre de la profession, pour nous intégrer dans une démarche citoyenne, et agir ensemble avec ceux qui nous entourent.

Vous comprendrez ainsi que les propos que je tiendrai seront limités à ce contexte de PME, et de profession comptable libérale, et que nous avons analysé le Livre Vert uniquement sous cet aspect.

Nous approuvons totalement la démarche de la Commission Européenne de vouloir réglementer l'exercice de la profession.

* Président de la Fédération européenne des experts comptables et commissaires aux comptes de PME

D'une part parce que cela n'avait pu être conclu au moment de la rédaction de la 8^{ème} Directive et différé dans le temps. Depuis plus de douze ans, les choses ont évolué, les esprits aussi, et les conditions se prêtent davantage à une réglementation.

D'autre part, la reconnaissance mutuelle des diplômes entre Etats Membres ne se fait pas comme elle devrait, et comme elle avait été prévue.

Les difficultés proviennent des différences entre les pays que l'on rencontre tant dans la formation initiale du réviseur des comptes, que par la suite dans ses obligations en matière de formation continue, dans le contrôle de qualité, dans les règles d'indépendance, dans la notion de responsabilité, et encore dans la définition de la révision elle-même, ainsi que dans le contenu du rapport.

Sans nul doute, la réponse à tous ces problèmes sera l'harmonisation. Dès lors que le diplôme sera le même dans chaque pays de la communauté, que les conditions d'exercice seront identiques, et que nous exécuterons tous la même mission, il n'y aura plus de problèmes non seulement à la reconnaissance mutuelle des diplômes, mais en plus à la libre circulation.

Car n'oublions pas que le traité de Maastricht a convenu de la libre circulation, en matière de prestations de services comme de livraisons de marchandises. C'est une volonté politique à laquelle nous devons nous adapter, et faire face.

Mais permettez-moi de rappeler que les règles de libéralisme qui s'appliquent facilement à la libre circulation des marchandises ne peuvent pas s'appliquer à celle de professionnels agissant dans le cadre de codes d'éthique et de déontologie.

Il est de l'intérêt général de préserver ces conditions d'exercice de la profession.

« L'Europe de la profession comptable se fera donc par la réglementation, et non par la libéralisation ».

Les associations professionnelles tiennent par dessus tout à participer à ce débat, et à ne pas le laisser dans les mains des organisations gouvernementales ou celles du secteur marchand.

Voilà pourquoi nous apprécions particulièrement la procédure du Livre Vert qui nous permet de nous faire entendre, et nous saluons en cela la volonté de la Commission Européenne d'établir un véritable débat.

Nous l'assurons de notre disponibilité, et de notre participation à ses travaux.

Nous avons apprécié le travail fait par la Commission dans ce Livre Vert : l'état des lieux de la profession du réviseur légal des comptes est conforme à la réalité, et nous soutenons totalement le document dans son ensemble.

Nous avons répondu à tous les chapitres, car les conclusions du Livre Vert étaient la plupart du temps présentées sous la forme interrogative.

Nous avons émis des vœux ; nous nous sommes permis quelques suggestions, que je vais vous rapporter, et nous avons surtout développé la partie concernant les PME, car elle nous tient particulièrement à cœur, comme je vous l'ai déjà exposé.

Voyons maintenant les points essentiels de ce Livre Vert.

2. FORMATION

Nous approuvons entièrement l'idée d'une formation initiale de haut niveau.

L'auditeur doit détenir une compétence dans tous les domaines de l'entreprise, et peut-être plus pour une PME que pour une grande entreprise, car on ne trouve pas toujours au sein de la PME les compétences spécialisées et les procédures de contrôle interne sur lesquelles bâtir notre mission de révision.

La définition de la mission elle-même et le rôle du commissaire aux comptes dans la société imposent une formation très élevée.

Pour reprendre l'idée soulevée dans le Livre Vert, il nous semble important d'adapter cette formation à l'activité de nos entreprises, et ainsi de développer la partie concernant l'internationalisation des échanges, notamment au sein du Marché Unique.

3. NORMALISATION

L'application de normes à l'échelle européenne ne peut se faire sans considérer les normes internationales existantes, reconnues et appliquées. Les ignorer ou les refuser aurait pour fâcheuse conséquence de marginaliser l'Europe, à une époque où les entreprises agissent à une échelle mondiale.

Nous ne sommes donc pas opposés à l'idée présentée dans le Livre Vert de les adopter comme base de départ. Mais nous pensons qu'il serait utile d'engager une réflexion pour vérifier le besoin de spécificité européenne : si les normes d'évaluation sont généralement bien acceptées, par contre la présentation des états financiers soulève davantage de polémique, car elle ne peut s'envisager sans une approche culturelle, sujet sur lequel l'Europe ne doit pas faire de concessions.

D'autre part, notre préoccupation porte sur les conséquences de nouvelles normes pour les PME. Nous savons par expérience que les réglementations ont tendance à considérer les situations les plus compliquées, en vertu du principe « qui peut le plus peut le moins », ce qui peut conduire à des contraintes non adaptées à la petite entreprise.

Nous souhaitons par conséquent analyser ces normes en termes d'incidences sur les PME.

De même en ce qui concerne les normes d'audit, nous sommes favorables à des normes mondiales et non européennes, à condition toutefois qu'elles soient adaptées à la réalité de nos missions auprès des petites et moyennes entreprises.

4. MISSION

Le Livre Vert soulève la question de l'étendue de la mission d'audit des comptes à l'audit social et l'audit environnemental. Nous confirmons notre volonté d'être présents sur ces terrains nouveaux, car les contraintes des entreprises ne vont que s'accroître en la matière, et il semble logique que celui qui exerce déjà une mission de contrôle dans l'entreprise, et qui la connaît parfaitement, soit chargé de l'ensemble de la surveillance.

A lui de se faire assister par des techniciens pour bien remplir sa mission, mais attention à ne pas laisser d'autres professions se créer, et d'autres contrôleurs entrer dans l'entreprise.

5. INDEPENDANCE

L'indépendance du commissaire aux comptes est la clé de voûte de tout le système.

Il faut la maintenir coûte que coûte, car si l'on touchait à ce principe de base, on ferait rentrer le vers dans le fruit, ce qui à terme conduirait à l'affaiblissement de la profession, puis inévitablement à sa disparition.

Par quoi cette indépendance est-elle menacée aujourd'hui ? Par le lien financier qui lie le commissaire aux comptes à son client, et qui peut porter atteinte à son objectivité.

Ce qui nous paraît grave, c'est la confusion d'intérêts entre des sociétés apparentées, faisant partie d'un même groupe, l'une contrôlant les comptes, l'autre ou les autres intervenant dans des domaines multiples et variés que tout le monde connaît.

Si cette pratique s'est généralisée dans les grands groupes et les structures capitalistiques internationales, je dois dire qu'elle n'affecte pas le petit cabinet, dans lequel le commissaire aux comptes agit très souvent en profession libérale.

Pour nous, il est essentiel de conserver le caractère humain de la mission et de la profession, car cela correspond à la culture européenne : d'une part en raison de ses traditions, d'autre part en raison des caractéristiques de son économie, essentiellement faite de PME.

La personnalisation de la mission de commissaire aux comptes doit être la réponse de l'Europe aux problèmes amenés par l'internationalisation venue d'Outre Atlantique.

Dans cet ordre d'idée il est évident que la proposition de rotation de la mission entre associés d'un même cabinet est tout simplement inacceptable. C'est un affront à la grande majorité de la profession, composée de professionnels libéraux.

L'indépendance du réviseur des comptes est traitée différemment dans les Etats Membres, et certaines législations nationales autorisent à une mission plus large que la stricte révision légale. Il semble difficile de modifier ces règles dans un court délai, et même si nous sommes en faveur d'une harmonisation européenne en la matière, nous pensons que cela prendra encore du temps avant d'arriver à un consensus.

Par contre, nous suggérons que dans ces pays où le commissaire aux comptes est autorisé à exécuter d'autres missions que le seul contrôle des comptes, son rapport fasse mention de l'étendue exacte de la mission, en donnant le plus de détails possible.

Quant à l'incidence du lien financier sur l'indépendance d'esprit du commissaire aux comptes, nous pensons qu'elle serait atténuée, voire solutionnée, si l'on réglementait le mode de calcul des honoraires, et pourquoi pas le mode de règlement de ces honoraires.

En effet la tendance actuelle du marché est de procéder à des appels d'offre, et bien évidemment de retenir toujours le moins-disant. Cela va à l'encontre de la qualité de la mission, et, conséquence inévitable et très regrettable, altère l'indépendance du commissaire aux comptes, car la minoration des moyens qui lui sont alloués ne lui permet plus d'approfondir sa mission. Il est urgent de mettre un frein à la politique de

dumping, ce qui pourrait se faire par la mise en place de règles précises de calcul des honoraires.

Nous sommes entourés de professions réglementées qui agissent dans l'application de barèmes. Faisons-en autant. Il ne sera pas facile de s'entendre sur ce sujet, mais osons aborder la démarche, car laisser le marché agir de lui-même conduit à des excès qui vont jusqu'à dénaturer le contenu de la mission, et, partant, l'esprit de la loi.

Des expériences existent dans certains Etats Membres qui méritent d'être étudiées.

6. LIMITATION DE LA MISSION DANS LE TEMPS

Pour tenter de maintenir cette indépendance tant utile à l'exercice de la mission du commissaire aux comptes, il a été soulevé l'idée de limiter sa durée dans le temps.

Nous ne croyons pas aux bienfaits de telles dispositions, abandonnées dans certains Etats Membres d'ailleurs.

De plus, cela entraînerait pour les PME des coûts supplémentaires qu'elles n'accepteraient pas, dus au temps d'investigation initiale de prise de connaissance de l'entreprise, à l'arrivée de chaque nouvel auditeur.

7. CONTROLE DE QUALITE

Réglementer, définir des conditions d'exercice, tout ça ne servirait à rien si ce n'était effectivement mis en application par les professionnels concernés.

Une bonne réglementation est celle qui prévoit la sanction de son non-respect, ce qui m'amène à parler du contrôle de qualité. Il est bien évident qu'il fait partie de la règle du jeu, et que tout commissaire aux comptes doit l'accepter.

Nous sommes très favorables au contrôle de qualité, car nous estimons qu'il sera garant de la bonne conduite des travaux, et par conséquent, de l'image de la profession.

Par contre, nous estimons que ces contrôles doivent être conduits par la profession elle-même, c'est-à-dire par les organisations chargées de l'exécution de sa discipline.

8. RESPONSABILITE

Enfin le thème de la responsabilité, sur lequel je ferai un lieu commun en déclarant qu'elle a connu une évolution dramatique ces dernières années, et que cela ne fera que s'accroître dans le futur. L'assurance obligatoire est une bonne chose, car elle concourt à l'image de la profession et à la sécurité de nos clients. Mais elle a l'effet pervers de faciliter l'engagement en responsabilité.

Le Livre Vert précise qu'il sera difficile d'obtenir une limitation de responsabilité, quand d'autres professions libérales ont échoué avant nous.

Mais nous devons quand même la demander, et chercher à l'obtenir.

Nous devons nous sortir de la responsabilité pénale qui nous lie aux agissements de nos clients. Notre responsabilité ne devrait être que civile, et limitée à la réparation du préjudice causé par une faute professionnelle.

Si le principe même de limitation de responsabilité est irrecevable par le législateur, alors cherchons des moyens qui y contribueraient par d'autres voies. Dans cet ordre d'idée, nous pensons que la réglementation de la mission de contrôle des comptes servira la cause de la limitation de la responsabilité du professionnel. Une bonne définition de la mission délimitera les contours de la responsabilité. Par ailleurs, il est indispensable de définir la répartition des tâches, et de rappeler à l'entreprise qu'elle établit elle-même ses comptes.

Enfin, la mise en place de comités d'audit devrait également concourir à cette réduction de responsabilité, mais nous n'y sommes pourtant pas favorables.

D'une part parce que ces comités seront investis d'une partie de la mission actuelle du commissaire aux comptes.

D'autre part parce que le supplément de coût que va représenter un comité d'audit n'est pas acceptable pour une PME.

9. PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES

Le Livre Vert prévoit le maintien des libertés laissées aux Etats Membres pour exonérer les PME de révision légale.

Cela nous paraît sage, non pas parce que les PME n'ont pas besoin d'audit, car nous pensons le contraire, mais parce que les conditions actuelles ne semblent pas se prêter à une harmonisation, en raison des différences fondamentales entre les Etats Membres.

Nous pensons donc qu'il est prudent de respecter encore la souveraineté nationale, dans l'application du principe de subsidiarité.

Pourtant nous estimons que les mêmes raisons qui justifient le commissariat aux comptes des grandes entreprises s'appliquent aux PME : recherche de capitaux et sécurité des tiers.

Le principe de révision des comptes relève de l'intérêt général. Il sécurise l'ensemble de la chaîne économique, et aide l'entreprise grâce à la crédibilité qu'il apporte à ses comptes.

La PME n'échappe pas à ces définitions.

Bien au contraire, les caractéristiques de la PME justifieraient l'obligation de révision : absence de qualification du personnel par manque de moyens, faiblesse du contrôle interne, confusion des tâches sur la personne du chef d'entreprise.

Notre opinion intime est donc que la révision légale devrait être généralisée, mais pour les raisons déjà invoquées, nous reconnaissons que cela n'est pas envisageable aujourd'hui.

Par contre, nous pensons que la Commission devrait s'intéresser aux besoins de services de la PME, et à ce qu'est la réalité du marché de la profession comptable des PME.

La petite ou moyenne entreprise a besoin de services, comptables et autres, a besoin d'assistance permanente, et surtout a besoin de conseil.

Elle trouve l'ensemble de ce soutien dans la profession des experts comptables.

L'expert comptable est un généraliste qui joue un rôle essentiel auprès de la PME, et qui est une pièce maîtresse dans la Cité : il aide l'administration par son rôle d'assistance en matière de déclarations fiscales, et par conséquent de collecte de l'impôt, il participe grandement à l'équilibre de l'économie en apportant son savoir-faire à l'entreprise, et en lui donnant de meilleures chances de se développer, ou tout simplement de subsister.

Or, aucune réglementation de ce service n'existe à l'échelle européenne.

La question que nous posons à la Commission est la suivante : est-il raisonnable de laisser ce marché sans réglementation , quand on connaît le rôle que joue la profession dans la société ?

Les exemples de réglementations nationales de certains Etats Membres devraient servir de modèle.

Il nous semble en tout cas qu'une telle réglementation serait une réponse à l'exemption de révision légale des petites entreprises ; l'entreprise serait non pas contrôlée, mais assistée par un professionnel hautement qualifié, qui agirait dans le cadre d'une déontologie, ce qui conduirait au même résultat : crédibiliser l'entreprise, et servir l'intérêt général.

Nous espérons que notre demande sera entendue, et qu'un prochain débat portera sur la mission comptable du professionnel indépendant, en dehors de son implication dans la révision légale des comptes.

TABLE RONDE N° 1 - LE RÔLE DU CONTRÔLEUR LÉgal DES COMPTES

INTRODUCTION

Bien que plusieurs directives comptables aient instauré un contrôle obligatoire des comptes, il n'existe actuellement, dans l'Union européenne, aucune définition commune du contrôle légal des comptes ni du contenu du rapport d'audit.

Il est bien connu qu'il existe un fossé entre le rôle du contrôleur légal des comptes et les attentes du public. Celui-ci souhaite que le contrôleur légal joue un rôle plus actif dans la continuité de l'exploitation et dans la détection des fraudes et autres actes illégitimes. La profession réagit prudemment à cette demande, ne fût-ce qu'en raison des responsabilités qu'elle pourrait être amenée à assumer si elle s'engageait plus avant.

Du point de vue de l'Union européenne, la question est de savoir si nous pouvons réaliser le marché intérieur sans nous accorder, dans une certaine mesure, sur une définition commune du contrôle légal des comptes et sur le contenu du rapport d'audit. Par ailleurs, pouvons-nous atteindre les objectifs fixés dans notre nouvelle stratégie comptable pour les entreprises européennes qui jouent un rôle sur la scène mondiale, sans améliorer la qualité de l'audit dans l'ensemble de l'Union?

J'aimerais donc que les orateurs nous disent s'ils estiment souhaitable, ou nécessaire, une définition européenne du rôle du contrôleur légal des comptes et - dans l'affirmative - par quelle voie ils souhaitent y parvenir.

Pouvons-nous, dans ce contexte, nous inspirer des travaux de l'IFAC, ou l'Europe présente-t-elle des particularités ignorées par les normes de l'IFAC et qui justifieraient l'élaboration de normes complémentaires applicables à l'échelle de l'Union?

MME MARIE-CHARLOTTE PINIOT*

LE ROLE DU CONTROLEUR LEGAL

Je pense que je dois d'abord répondre à une question que vous vous posez certainement.

Que vient faire un magistrat à cette table ?

Je suis en effet actuellement membre de la Chambre Commerciale de la Cour de cassation et vous pouvez penser que ma présence est une nouvelle manifestation de ce qui a été appelé "le Commissariat aux comptes à la française".

Dans une vie antérieure, je me suis trouvée chargée au Ministère de la Justice du droit des affaires. Je m'y suis nourrie, au figuré comme au propre car c'était mon job, de l'article 54-3-g du Traité de Rome qui impose de coordonner, dans la mesure nécessaire, les garanties exigées des sociétés pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers. J'ai, au nom de cet article, été amenée à participer à l'adoption de plusieurs directives d'harmonisation du droit des sociétés, parmi lesquelles les 4ème et 7ème directives. Elles se contentaient de poser le principe de l'exigence du contrôle des comptes par des personnes habilitées. Mais pendant la même période, en droit interne, différents compléments étaient apportés au droit des sociétés et au statut des commissaires aux comptes.

Par la suite, j'ai rencontré à nouveau des commissaires aux comptes alors que je dirigeais le service juridique de la commission des opérations de bourse. Quant à la Cour de cassation, elle est amenée à se prononcer sur des problèmes de responsabilité civile ou pénale des contrôleurs légaux, et donc sur la bonne exécution de leurs missions. Pour ma part, à la Chambre commerciale, c'est de responsabilité civile qu'il m'arrive de connaître ; ce sera le thème d'une table ronde de demain.

Si je vous raconte tout cela, c'est pour vous expliquer que mon témoignage ici est personnel ; il est uniquement le reflet d'une expérience professionnelle faite de diverses rencontres avec le commissariat aux comptes. Ce qui fait que je ne représente, ni n'engage, ni les pouvoirs publics ni la profession française.

Autrement dit, je vais vous parler du commissaire aux comptes vu de l'extérieur.

Comme le public, je parle tout de même du public actionnaire, j'attends beaucoup de ce professionnel en sa qualité de contrôleur externe et du contrôleur légal.

Je souhaite d'abord que, dans toutes ses interventions liées à sa mission légale, il ait en vue l'intérêt social, ou, pour reprendre les termes du Livre Vert, l'intérêt public. Cet intérêt dépasse, transcende, les intérêts particuliers des dirigeants, des actionnaires, des salariés, des créanciers, des obligataires, des banquiers...

Le commissaire aux comptes, dont la mission a été rendue permanente, perdrait toute crédibilité s'il apparaissait cautionner des décisions favorisant le management ou le majoritaire ou telle autre partie, au risque de nuire à l'entreprise.

* Avocat général à la Cour de cassation, France

Ce souci de l'intérêt social, intérêt de l'entreprise et même intérêt public, est parfaitement illustré en droit français par deux mesures évoquées dans le Livre Vert comme correspondant à des attentes du public:

- l'une relative à la détection des fraudes commises dans l'entreprise ;
- l'autre relative à la détection des défaillances de l'entreprise.

C'est de l'approche française de ces deux questions que j'ai choisi de vous parler aujourd'hui, pour illustrer le thème de cette table ronde.

Il s'agit d'une réponse à deux défis qui prennent aujourd'hui une dimension particulière. Liés à l'évolution économique, à la globalisation des marchés, ils concernent tous les Etats, toutes les entreprises quelles que soient leur taille et leurs caractéristiques et tous les professionnels.

1. LA DETECTION DES FRAUDES ET LEUR REVELATION :

Tout un chacun s'accorde aujourd'hui pour dire qu'il faut détecter les fraudes. La mission permanente du commissaire aux comptes et l'accomplissement de diligences normales, ou raisonnables, doivent conduire ce contrôleur externe à déceler certaines irrégularités. En tout cas, le contrôleur légal doit, en se conformant à ses normes professionnelles, se mettre en mesure de le faire.

Que faire une fois les irrégularités découvertes?

L'idée est simple : Il faut les signaler à ceux qui sont concernés, membres du conseil, actionnaires, mais aussi, en France, au gardien de l'intérêt public qu'est le procureur.

Cette idée a été introduite en droit français il y a soixante ans, en 1936 ; elle a été reprise en 1966 ; elle n'est plus contestée en 1996.

Pourtant, ce n'est pas une mesure facile à appliquer. Ce n'est pas une pratique très "commerciale" vis-à-vis des dirigeants de la société cliente du commissaire aux comptes que celle qui consiste à aller révéler dehors les turpitudes constatées en dedans.

Je ne souhaite nullement cacher qu'il y a eu des difficultés d'application. Les commissaires aux comptes se sont sentis traités comme des auxiliaires du parquet, des policiers, chiens de garde ... ; ils ont protesté vivement en faisant valoir, à cette époque, qu'ils étaient les seuls professionnels européens et même au monde, à devoir effectuer ce type très particulier de diligences. Bref on était tenté de s'exclamer "ils sont fous ces gaulois" face à cette particularité française. Il faut savoir au surplus que le commissaire aux comptes qui s'abstiendrait de révéler des fraudes qu'il connaît, ou qu'il aurait dû connaître en effectuant des diligences normales, s'expose à des poursuites pénales.

Et puis les choses ont trouvé leur équilibre d'application entre la profession et les juges, en déterminant d'un commun accord ce qui était nécessaire et suffisant pour atteindre l'objectif fixé qui était la mise en place d'un mécanisme de prévention autant que de sanction. D'un côté une Recommandation de la profession adressée à tous les commissaires aux comptes, de l'autre une circulaire du Ministère de la Justice adressée à tous les procureurs précisant que l'acte de révélation devait s'appliquer aux infractions rencontrées par le commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission,

prévues par la loi sur les sociétés ou présentant une incidence significative pour les comptes sociaux ; le commissaire aux comptes doit aussi rechercher si les faits sont significatifs, et délibérés ; pour être révélés il ne suffit pas qu'un fait soit significatif il faut que celui qui en est responsable ait conscience de ne pas respecter la réglementation en vigueur.

Il s'est développé également l'habitude de contacts préalables et officieux avec le parquet, tandis que le Ministère de la Justice s'attachait à la spécialisation des magistrats financiers.

Cette obligation de détection des fraudes et de révélation bénéficie maintenant d'une toute autre perception de la part des professionnels. On peut même dire qu'elle accroît l'indépendance du commissaire aux comptes vis-à-vis des dirigeants qui ont conscience des obligations qui pèsent sur celui-ci et des responsabilités qu'il encourt. Les dirigeants ont également conscience qu'il est de leur intérêt que quelqu'un appelle leur attention sur ce qui pourrait constituer des irrégularités engageant leur responsabilité.

La position très particulière du contrôleur légal dans l'entreprise et son indépendance sont ainsi confortées. J'ajoute qu'en droit français cette indépendance est affichée puisque - c'est un symbole important - ce professionnel, après son inscription sur la liste, prête serment devant la cour d'appel.

Ainsi, en dépit des difficultés, d'une mesure délicate à mettre en oeuvre, on a fait une mesure utile, connue et comprise et ce grâce à un effort commun des responsables élus de la profession qui ont privilégié le souci de crédibilité de leur profession, et des responsables publics qui ont compris que on ne traite pas de la même façon les problèmes financiers et les infractions au Code de la route.

2. LA DETECTION DES DEFAILLANCES DE L'ENTREPRISE ET LA PROCEDURE D'ALERTE :

J'en arrive à tout ce qui concerne la détection et la prévention des difficultés des entreprises.

Au début des années 1980, nous avions en chantier en France la réforme du droit de la faillite. Le constat que l'on pouvait faire était que les procédures collectives étaient mises en oeuvre trop tard et qu'elles aboutissaient inéluctablement à la liquidation faute de pouvoir prendre encore des mesures de redressement. L'existence de quelques très grosses faillites, la montée des licenciements, ont conduit les pouvoirs publics et les représentants des entreprises et des professionnels à réfléchir à des procédures qui permettent aux entrepreneurs de prendre conscience plus tôt et plus vite de l'évolution inquiétante de leur entreprise et de la pente qui entraîne vers le dépôt de bilan. Certains en avaient conscience, mais reculaient le moment d'agir. D'autres, optimistes de tempérament, avaient une vision occultée de la situation réelle de leur entreprise.

Ce fut la loi du 1er mars 1984 qui organisa ce qu'il est convenu d'appeler une procédure d'alerte. Il s'agit d'une procédure interne et je pense qu'il est important de souligner ce caractère. Le commissaire aux comptes est le pivot de cette procédure. On va voir que ceci n'est pas un hasard.

Dans le projet initial, il était prévu que le commissaire aux comptes devait déclencher cette procédure, et donc alerter les dirigeants, lorsque différents clignotants se

mettaient au rouge : perte du capital social, baisse importante du chiffre d'affaires, pertes de marchés, non paiement des cotisations sociales et fiscales, reports d'échéances, report de l'assemblée ..., ces critères énumérés étant assortis de l'adverbe "notamment".

Il se trouve que le Parlement venait de débattre de la loi comptable de 1983, loi d'introduction de la quatrième directive et de ses principes comptables parmi lesquels le "going concern", principe de continuité d'exploitation. Il n'y avait qu'un pas à franchir, il fut vite franchi, entre les différents critères envisagés et l'appréciation de la situation de continuité d'exploitation. Aussi le texte prévoit-il seulement que le commissaire aux comptes doit relever les faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation.

Cette formulation marque bien le lien avec la mission du commissaire aux comptes qui, dans sa mission de vérification des comptes annuels, doit vérifier que l'option retenue de continuité d'exploitation n'est pas illusoire. Il ne s'agit donc pas d'immixtion dans la gestion mais de la vérification d'une situation qui peut résulter de la conjonction de différents faits et qui conduit à la détermination de la méthode comptable.

S'agissant de la procédure elle-même, il est prévu que le commissaire aux comptes doit appeler l'attention du président qui fera part des mesures de redressement qu'il envisage, puis du conseil, et si cela ne va toujours pas, il appellera également l'attention de l'assemblée.

Il est à signaler que, depuis une loi de 1994, si les réponses faites au commissaire aux comptes par les dirigeants n'entraînent pas sa conviction quant à l'absence de risque de non continuité d'exploitation, le commissaire aux comptes doit en informer le président du tribunal de commerce. Ce pourrait être, dans un autre Etat que la France, toute autre autorité. L'idée est d'appeler l'attention de l'autorité qui pourrait avoir une influence suffisante sur les dirigeants, et les amener à prendre les mesures nécessaires, fut-ce pour l'ouverture d'une procédure collective de règlement des difficultés.

Je tiens à souligner deux choses :

- d'une part, cette saisine du président du tribunal de commerce est une procédure confidentielle ; il s'agissait d'éviter que cette démarche n'accélère le processus de difficultés de l'entreprise ;
- d'autre part, les entreprises sont favorables à cette procédure préventive ; selon une enquête réalisée en 1989 par la Chambre de commerce et d'industrie de Paris, cinq ans après son entrée en vigueur, plus de 80% des entreprises consultées émettaient une opinion favorable.

Qu'il s'agisse de la détection des fraudes ou de la détection des défaillances, ce rôle accru du commissaire aux comptes suppose qu'il ait les moyens de le remplir et qu'en particulier les garanties lui soient données pour qu'il puisse effectuer ses interventions en toute indépendance d'esprit.

C'est la question des garanties qui doivent être données aux professionnels.

3. LES GARANTIES DONNEES AU CONTROLEUR LEGAL :

Le rôle du contrôleur légal n'est pas facile.

Nommé par l'assemblée des actionnaires, en réalité par les dirigeants qui vont proposer sa nomination, il peut se trouver contraint, parce qu'il doit privilégier l'intérêt de l'entreprise, d'appeler l'attention de l'assemblée sur des irrégularités commises éventuellement par ces dirigeants.

Cela requiert les moyens propres à assurer :

- son indépendance : c'est notamment, le régime des incompatibilités ; c'est aussi celui de sa rémunération ;
- sa connaissance de l'entreprise : c'est la nécessité de lui assurer le droit d'accès le plus complet, y compris vis-à-vis de certains tiers contractants partenaires de l'entreprise, à toutes les informations lui permettant d'exercer sa mission de contrôle légal incluant les nouveaux aspects que j'évoquais ci-dessus; c'est aussi assurer la sanction du refus des dirigeants de permettre l'accès aux informations requises;
- sa protection : c'est tout d'abord prévoir les mesures nécessaires en ce qui concerne la levée du secret professionnel, autrement dit la violation du "devoir de se taire", lorsqu'il a le "devoir de parler", pour appeler l'attention sur les fraudes et les défaillances ; c'est aussi prévoir qu'il n'encourra aucune responsabilité professionnelle pour avoir mis en oeuvre les mesures faisant suite à la détection des fraudes et à la détection des défaillances, peu important la suite réservée à ses démarches ; c'est enfin éviter qu'il n'encourt un risque de révocation de son mandat du fait des positions qu'il aura été amené à prendre, en prévoyant que sa révocation ne peut être décidée qu'en justice pour justes motifs.
- Ces garanties me paraissent constituer le corollaire indispensable de l'exercice par le commissaire aux comptes de sa mission dans l'entreprise ; or, même le chapitre VI de la proposition de 5ème directive relatif au contrôle légal, me paraît à cet égard insuffisant et son avenir bien incertain. Quant au présent débat, combien riche et intéressant sur les normes professionnelles, il m'apparaît plus discret sur cet aspect des garanties dues au commissaire aux comptes et ceci me conduit aux observations que je voudrais présenter en conclusion.

La diffusion d'une information financière de qualité est essentielle dans un marché européen, international et mondial. La crédibilité de cette information dépend des investigations et du rôle du contrôleur légal.

Si la 8ème directive règle le problème de la qualification, elle me paraît impropre, à elle seule, à assurer une qualité homogène du contrôle des états financiers.

C'est pourquoi il me paraît nécessaire qu'il y ait une nouvelle prise de position communautaire, concrétisée par un acte communautaire, sur le contenu du contrôle légal.

Les normes professionnelles qui sont évoquées dans le Livre Vert ont le triple mérite d'exister, d'être harmonisées, d'être de qualité.

Sont-elles suffisantes pour répondre aux nouvelles attentes évoquées dans le Livre Vert, attentes qui sont celles de tous les utilisateurs et lecteurs de comptes communautaires ?

A cet égard, le caractère nécessairement unilatéral et privé des normes évoquées me gêne un peu face à ces attentes et aux contraintes de l'intérêt public et ceci m'amène à trois observations.

Il me paraît tout d'abord important qu'il y ait de la part des autorités communautaires non seulement adhésion et renvoi à ces normes, mais que les principes essentiels en soient repris dans un acte communautaire, notamment en ce qui concerne les règles d'indépendance et de déontologie particulièrement liées au statut du contrôleur légal. Ce n'est pas la même chose de renvoyer à des règles ou des principes énoncés par d'autres que de les faire siens.

Ma seconde observation est liée à l'opposabilité de ces normes. Ces normes concernent les devoirs et les obligations des contrôleurs légaux mais elles sont à compléter par les droits et garanties qui doivent être assurés à ceux-ci. La relation "contrôleur-contrôlé" n'est pas unilatérale. Aux droits et garanties dont sont créanciers les contrôleurs légaux correspondent des devoirs et obligations des entreprises et de leurs dirigeants qui en sont les débiteurs. Or, parmi ces obligations, toutes ne sont pas faciles à faire accepter aux entreprises. Il me paraît donc que seul un engagement des Etats, par l'intervention d'un acte communautaire, permettra de préciser les obligations des uns envers les autres et d'en assurer le respect d'une façon équivalente dans l'ensemble des Etats membres.

Ma dernière observation est liée à la perspective de la mise en oeuvre de la liberté d'établissement. Je me garderais d'évoquer ici la prestation de services qui peut poser d'autres problèmes s'agissant du contrôle légal des comptes. La liberté d'établissement suppose elle aussi une harmonisation suffisante du contenu du contrôle légal et des droits et obligations des contrôleurs et des contrôlés. Je voudrais sur ce point citer un exemple, ou plutôt un précédent récent, celui de la directive sur les services d'investissements et l'ouverture des marchés financiers.

Les professionnels étaient confrontés, comme ici, au problème de la mondialisation et à des impératifs de sécurité et de garantie. Dans ce domaine, un Code de Conduite sur les transactions relatives aux valeurs mobilières avait été élaboré en 1977. Vingt ans après, lorsqu'il s'est agi de mettre en oeuvre la liberté d'établissement, il a été décidé d'introduire les principes figurant dans ce code de conduite dans une directive, prévoyant également le rôle des différentes autorités chargées d'assurer le respect des obligations et des droits de chacun et précisant ces derniers.

Dans la matière du contrôle légal, nous avons la chance d'avoir déjà des normes professionnelles qui pourraient constituer assez facilement un tel code de conduite ; mais comme je pense que nous n'attendrons pas vingt ans avant de devoir régler les questions liées à la liberté d'établissement, je me demande s'il n'est pas de bonne méthode de traiter sans attendre l'ensemble des questions touchant le contrôle légal qui concernent, comme je l'indiquais, les engagements des professionnels vis-à-vis des entreprises contrôlées mais aussi les engagements des entreprises et des autorités pour assurer aux contrôleurs légaux les garanties sans lesquelles ils ne sauraient remplir complètement leur mission.

PROFESSEUR J.P. PERCY*

LE ROLE DU CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES

C'est un privilège que d'être invité à prendre la parole à cette importante conférence sur le rôle du contrôleur légal des comptes en Europe. Nous félicitons la Commission d'avoir pris l'initiative de cette conférence et du Livre vert à un moment aussi important, un moment où le contrôle des comptes se développe pour mieux répondre aux besoins des utilisateurs.

1. IMPORTANCE DU CONTROLE DES COMPTES

Permettez-moi de commencer par quelques affirmations.

Le contrôle indépendant des comptes est essentiel à la confiance dans les marchés financiers. Il permet à la vie économique et aux marchés de fonctionner dans un climat de confiance et d'honnêteté élémentaire. La quatrième directive est pénétrée du concept d'image fidèle. "Fidèle": c'est un mot d'appréciation fort, qui doit toutefois nécessairement l'être si nos marchés financiers doivent être florissants et pouvoir poursuivre leur croissance, ce qui profitera à la société à long terme.

Pour renforcer la capacité du marché unique de bien fonctionner, il ne fait aucun doute qu'il est nécessaire d'avoir une définition commune du rôle du contrôle des comptes et une convergence de vues quant au contenu des rapports des contrôleurs des comptes. Ces rapports doivent être rédigés clairement et sans ambiguïté afin que les personnes qui y ont recours comprennent clairement les informations qui leur sont communiquées, l'opinion qui y est exposée et les motifs qui animent celle-ci.

Au cours des six dernières années en particulier, j'ai eu le privilège non seulement de faire partie de l'Auditing Practices Board du Royaume-Uni, mais aussi d'en présider le groupe de coordination sur le rôle futur du contrôle des comptes, et de diriger les recherches en vue de l'élaboration du document publié par les experts-comptables écossais sous le titre "Auditing Into The Twenty-First Century". Ce document est cité dans la bibliographie du Livre vert. L'Auditing Practices Board a délibérément été créé de manière à inclure à nombre égal des utilisateurs de rapports financiers, y compris des représentants d'organes réglementaires, et des professionnels prestataires de services d'audit, ce qui a permis de mettre en présence autour d'une même table les discordances entre les attentes des utilisateurs et les services fournis, et facilité notre compréhension des questions à régler dans le futur.

L'International Task Force on Corporate Governance, que je préside au nom de l'International Capital Markets Group, a publié il y a un peu plus d'un an une enquête menée sur le gouvernement d'entreprise dans six pays du monde, sous le titre "Who Holds The Reins?". Ce qui est clairement ressorti de cette enquête était l'importance du rôle de l'audit dans le cadre du gouvernement d'entreprise, l'importance du respect de la culture des différents pays du monde entier et aussi l'importance d'une communication sans ambiguïté de l'information sur le gouvernement de l'entreprise. Permettez-moi d'ajouter que l'IAPC étudie également ces questions en rapprochant les

* Auditing Practices Board, Royaume-Uni

points abordés par cette conférence, d'une part, et les idées du Public Oversight Board des Etats-Unis et les points de vue d'autres pays du monde, d'autre part. La question que nous examinons aujourd'hui ne revêt donc pas un caractère exclusivement européen mais bien un caractère international, ce qui est largement reconnu dans le Livre vert de la Commission européenne.

2. PROPOSITION DE DEFINITION DU CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES

Le Livre vert publié en juillet prend comme point de départ la constatation qu'en dépit d'un ensemble considérable et croissant de textes législatifs communautaires régissant le contrôle légal des comptes, il existe des différences entre les Etats membres du point de vue du rôle du contrôleur des comptes.

Il est en effet suggéré qu'il n'existe pas de conception commune de ce que constitue un audit. Différentes conceptions du rôle du contrôleur des comptes se sont fait jour en réaction aux disparités de la vie économique locale et de l'environnement juridique des divers Etats membres, et bien entendu les événements qui ont fait suite au ralentissement économique après la croissance des années 1980 ont nettement mis au centre des préoccupations le rôle que le contrôle des comptes devra jouer à l'avenir.

Le Livre vert cite la définition de l'audit donnée par l'IAPC. Rares sont ceux qui critiqueraient cette tentative de résumer en une simple phrase l'objectif d'un audit d'états financiers. Néanmoins, bien qu'elle constitue un bon point de départ, il me semble que cette définition du contrôle des comptes est dépassée étant donné la demande émanant des utilisateurs d'information financière. Le Livre vert aboutit à la conclusion que le contrôleur des comptes ne devrait pas simplement rendre compte des états financiers, mais aussi communiquer des informations sur d'autres aspects intéressant la santé de l'entreprise et la sécurité de l'organisation du point de vue du suivi régulier. A mon sens, afin de répondre aux besoins en évolution des utilisateurs, le contrôle des comptes devra en conséquence dans le futur se définir à la fois sous l'aspect de l'information financière et sous l'aspect du gouvernement d'entreprise. D'où l'importance des questions soulevées par le Livre vert en matière de continuité de l'exploitation, de fraude, de contrôle interne, de lois et de réglementations et autres questions relatives au gouvernement d'entreprise.

Cependant, ramener l'audit à une dimension aussi simplifiée ne rend guère justice à ce qui constitue un processus complexe. L'autre dimension du contrôle des comptes tient aux principes fondamentaux qui le sous-tendent. Au Royaume-Uni, nous les avons regroupés dans notre Code du contrôleur des comptes, qui compte neuf principes fondamentaux. Un exemplaire en est joint en annexe de ce document. Ces principes sont la responsabilité, la conscience professionnelle, l'objectivité et l'indépendance, la compétence, la rigueur, le discernement, la clarté de l'information, l'apport de valeur ajoutée, et le principe selon lequel les contrôleurs ne doivent autoriser l'inclusion de leurs rapports dans des documents contenant d'autres informations que s'ils estiment que ces informations supplémentaires ne sont pas en contradiction avec les points abordés par leur rapport et qu'ils n'ont aucune raison de penser qu'elles sont trompeuses.

En outre, il est important que le contrôleur des comptes possède certaines qualités personnelles. Dans le contexte actuel, le contrôleur des comptes doit être une personne respectée pour son objectivité, sa solidité, son esprit critique, son impartialité et,

surtout, sa conscience professionnelle et sa vaste connaissance de la vie économique. Il doit comprendre l'entité dont il contrôle les comptes, croire aux principes de régularité et de sincérité, et avoir la capacité et la force intérieure nécessaires devant l'épreuve finale. Le contrôleur voit en effet sa force intérieure fortement mise à l'épreuve lorsqu'il rend compte aux actionnaires des états financiers et d'autres questions dont la responsabilité incombe aux dirigeants, qui constituent en fait le vrai sujet de son rapport, tout en sachant que les dirigeants en question sont influents, que ce soit du point de vue de la nomination du contrôleur des comptes ou de sa rémunération.

3. REPONDRE AUX BESOINS ET AUX ATTENTES RAISONNABLES DES UTILISATEURS

Qui est l'utilisateur? Les états financiers publiés font partie du domaine public et peuvent être utilisés à des fins innombrables par un large éventail d'intéressés. Il n'est ni judicieux, ni réalisable, de définir le contrôle légal des comptes de manière à répondre à tous les besoins de n'importe quel utilisateur. Nous savons tous que dans le domaine des affaires, comprendre qui est le client est essentiel si l'on veut donner la bonne définition et fournir un service satisfaisant.

Mes recherches en matière de gouvernement d'entreprise m'ont conduit à la conclusion que les marchés financiers du monde entier admettent que le tout premier utilisateur des états financiers vérifiés est considéré comme étant l'actionnaire. Bien entendu, cela ne revient pas à dire que d'autres utilisateurs ne trouvent pas des motifs d'assurance dans le rapport du contrôleur des comptes lors de leur recours à l'information financière. Et au demeurant ils sont fondés à le faire pour étayer leur confiance dans les marchés financiers.

Le Livre vert détermine un certain nombre d'attentes émanant des utilisateurs, et dans le temps de parole qui m'est imparti, je voudrais concentrer mes remarques sur trois points: l'exactitude des comptes, la continuité de l'exploitation et l'absence de fraude.

4. EXACTITUDE DES ETATS FINANCIERS

Le Livre vert reconnaît, dans l'exigence d'une image fidèle, la nature nécessairement subjective de nombreuses données comptables. A mon sens, la notion d'image fidèle est au coeur du rapport du contrôleur des comptes. Il ne s'agit pas d'une simple déclaration sur l'application et l'acceptabilité des règles et méthodes comptables utilisées par la direction, mais une appréciation bien plus forte quant à savoir si les règles et méthodes comptables utilisées sont appropriées et aboutissent à donner aux actionnaires une image fidèle de l'entreprise.

J'ai été intéressé, récemment, de lire que le rapport du US Public Oversight Board recommande que les contrôleurs des comptes rencontrent des administrateurs indépendants non seulement pour indiquer s'ils estiment que les règles et méthodes comptables utilisées entrent dans les vastes limites d'une présentation régulière, mais aussi pour indiquer si ce sont les méthodes comptables les plus appropriées.

Malgré les incertitudes et la subjectivité qui sont par nature liées au processus d'information financière, et malgré l'importance des normes comptables, il ne fait aucun

doute que le principe sous-jacent d'image fidèle est fondamental dans toute définition du contrôle des comptes.

5. CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

Chaque fois qu'une entreprise fait faillite, on entend souvent dire "Mais que faisaient les contrôleurs des comptes?". Cette réaction compréhensible de la part de ceux qui ont perdu leur investissement est souvent liée à une réaction de colère aboutissant à une action en justice contre le contrôleur des comptes.

Sur n'importe quel marché financier, certaines entreprises prospèrent tandis que d'autres font faillite. A mon sens, le problème que posent les actionnaires n'est pas celui de la faillite mais le fait qu'ils n'ont pas reçu d'avertissement préalable. Les actionnaires n'aiment pas les surprises, ils attendent du contrôleur des comptes que celui-ci soit leur informateur. Je trouve donc encourageant que les principes proposés par l'International Accounting Standards Committee (IASC) suggèrent que les administrateurs évaluent activement la capacité de l'entreprise à poursuivre son activité au moment de l'approbation des états financiers, et que lorsqu'ils sont conscients d'incertitudes significatives liées à des événements ou conditions susceptibles d'affecter la capacité de continuité d'exploitation de l'entreprise dans le proche avenir, ils soient tenus de divulguer ces incertitudes.

L'IAPC a travaillé avec l'IASC sur cette question et les deux commissions s'emploient actuellement à remettre à jour la norme internationale d'audit en matière de continuité de l'exploitation. Pour prendre des termes de non spécialiste, l'objectif est que les utilisateurs d'états financiers puissent raisonnablement attendre d'être informés des éventuels dangers se profilant dans un avenir proche et que le contrôleur, lorsqu'il exprime son opinion, apprécie si les éléments divulgués traduisent correctement la situation ou s'il existe, à son avis, des points sur lesquels l'attention des actionnaires devrait être attirée.

Il est un point, cependant, sur lequel je suis en désaccord avec la Commission. Il s'agit de la notion selon laquelle les utilisateurs attendent du rapport du contrôleur des comptes qu'il fournisse l'opinion du contrôleur sur la solvabilité de l'entreprise lorsque le principe de la continuité de l'exploitation est accepté. La différence est grande, tant du point de vue conceptuel que du point de vue des travaux d'audit à effectuer à cet effet, entre le fait d'apprécier la continuité de l'exploitation d'une entreprise dans le contexte d'une information sur l'image fidèle, et le fait de rendre compte explicitement de la solvabilité de l'entreprise. S'il est possible de donner une image fidèle, je ne suis pas certain que la valeur supplémentaire, pour les utilisateurs, d'une opinion distincte sur la solvabilité, quelle qu'en soit la définition, puisse justifier le coût fort considérable qui en découlerait.

6. EXISTENCE DE FRAUDES ET CONTRÔLE INTERNE

Le Livre vert indique que le contrôle des comptes est traditionnellement associé à la détection de fraudes. Certains feront peut-être cyniquement remarquer que le contrôle des comptes est plus généralement associé à la non-détection des fraudes...

Il s'agit là d'un virus, d'une question brûlante. Au Royaume-Uni, les administrateurs indiquent à présent dans les états financiers qu'ils publient que c'est à eux qu'il incombe de prévenir et de détecter les fraudes. Néanmoins, conformément aux normes internationales, les contrôleurs des comptes doivent reconnaître - et je crois qu'ils le font à présent - que dans l'exercice de leurs fonctions, ils doivent en réalité envisager l'éventualité d'inexactitudes significatives dans les états financiers, que celles-ci soient frauduleuses ou d'un autre ordre.

Une grande partie du Livre vert de la Commission concorde avec cette interprétation et affirme qu'il est raisonnable d'attendre du rapport d'audit qu'il comporte la confirmation par le contrôleur légal des comptes que des systèmes de contrôle visant à prévenir et déceler les fraudes existent et semblent bien conçus.

La question du contrôle interne ne se pose pas uniquement en termes de fraude mais porte aussi sur le fait d'assurer qu'il existe en matière de gestion une information de qualité satisfaisante. En effet, à mesure que nous avançons vers le XXI^e siècle sur une vague de progrès technologique, la qualité de l'information susceptible d'être disponible sur écran en temps réel s'accroîtra encore, et je crois qu'à l'avenir, le souhait se fera jour de voir les contrôleurs des comptes rendre compte non seulement des états financiers, mais aussi de l'efficacité et de la conception des systèmes produisant l'information. La question de l'information relative au contrôle interne est donc essentielle au développement à venir du contrôle des comptes.

Jusqu'à présent, le débat sur le contrôle interne s'est centré autour du mot "efficacité". L'idée de rendre compte de l' "efficacité" des contrôles internes soulève d'importantes questions demandant une réponse: les administrateurs sont préoccupés par les coûts, par les implications du mot "efficacité", par la nature des points faibles dont il convient de rendre compte. Les contrôleurs sont préoccupés par l'information relative à l'efficacité et par le degré de précision attendu d'une telle déclaration. Le mot "efficace" évoque dans l'esprit du lecteur l'idée que les systèmes offriront une fiabilité à toute épreuve et ne différencie pas le degré de sécurité demandé dans différents types d'entreprises.

Permettez-moi, par conséquent, d'aborder le problème sous un autre angle. Je vous propose d'imaginer un instant qu'un système de contrôle interne est analogue au système de sécurité équipant éventuellement votre propre maison, votre usine ou votre banque. Je pense qu'il est raisonnable de penser que vous attendez du système de sécurité d'un coffre-fort de banque ou d'un négociant en diamants qu'il soit peut-être un peu plus robuste que celui protégeant votre maison ou votre usine. Il est certain que compte tenu de la notion de rapport coûts-avantages, la plupart d'entre nous vivons dans des maisons qui ne sont pas équipées de systèmes de sécurité aussi élaborés que ceux d'une banque. Je suis également convaincu que nous admettons qu'aucun système de sécurité n'est totalement infaillible: certaines personnes réussissent encore à attaquer des banques et les cambrioleurs continuent à s'introduire dans les maisons malgré les systèmes les plus élaborés.

Sur tout marché financier, il existera toujours des individus qui mettront en oeuvre tous les moyens pour manipuler à leur propre avantage l'information et les gens. Pour maintenir la confiance, les administrateurs et les contrôleurs des comptes doivent en permanence mettre au point des systèmes visant à réduire le plus possible et découvrir de telles pratiques.

A mon sens, l'utilisateur peut raisonnablement attendre des administrateurs qu'ils instaurent un système intégré de contrôle interne adapté à leurs besoins afin de minimiser le risque de fraude (ou le risque d'une information insuffisante de la part de la direction) et qu'ils en vérifient les capacités. Il est raisonnable d'attendre du contrôleur des comptes qu'il indique, le cas échéant, si la conception des systèmes mis en place ne permet pas aux administrateurs de s'acquitter de leur tâche et si le processus de surveillance était insuffisant. C'est pourquoi je note avec satisfaction dans le Livre vert ce qui, j'en suis sûr, constitue des mots soigneusement choisis, à savoir que les administrateurs doivent prendre la responsabilité d'instaurer et de gérer des systèmes de contrôle interne et que le contrôleur légal doit indiquer si ces systèmes semblent bien conçus et adaptés à leur objectif.

Je suis convaincu que quiconque a été confronté à cette question ces derniers temps estimera qu'il n'existe pas de réponses toutes faites, en particulier en raison du contexte de litiges dans lequel évoluent les administrateurs et les contrôleurs légaux. Il n'en reste pas moins que cette question restera à l'ordre du jour et qu'elle nécessite d'être abordée d'urgence non seulement par ceux qui définissent les normes d'audit, mais aussi par les organismes s'occupant de gouvernement d'entreprise et de conseil aux administrateurs.

7. CONTENU ET FORME DU RAPPORT DU CONTROLEUR DES COMPTES

Dans nombre de pays, le rapport du contrôleur des comptes sur les états financiers a traditionnellement été ramené à un simple paragraphe présentant l'opinion du contrôleur légal, et le caractère abscons du langage des contrôleurs a souvent fait l'objet de critiques.

En réponse aux attentes des utilisateurs, on a vu se dessiner ces derniers temps une tendance à des rapports plus informatifs, exposant non seulement l'opinion du contrôleur des comptes sur les états financiers, mais aussi une explication des responsabilités du contrôleur des comptes et une description du caractère général des contrôles ayant abouti à son opinion, comme le prescrit la norme de l'IAPC. Au Royaume-Uni, nous avons également réussi à amener les administrateurs à énoncer explicitement leurs responsabilités en ce qui concerne l'élaboration des états financiers et la sauvegarde de l'actif de l'entreprise, et j'invite instamment à faire de même dans les autres pays.

En conséquence, le rapport du contrôleur des comptes, qui jusque-là occupait un simple paragraphe, en prend à présent quatre ou cinq. Il ne s'agit à mon sens que du début d'un processus de développement du rapport du contrôleur des comptes, non de son aboutissement. Je crois qu'il sera raisonnable d'escompter dans les prochaines années de nouvelles évolutions, les rapports devenant plus discursifs et donnant non seulement des informations sur la vérification des états financiers, mais aussi des informations s'inscrivant dans le contexte d'autres opinions relatives au gouvernement d'entreprise. Le rapport du contrôleur des comptes n'est plus fossilisé et immuable, il se modifiera à mesure que le rôle de l'audit s'adaptera à un environnement et à des besoins en évolution. Pour parvenir à une réelle communication par le biais du rapport du contrôleur des comptes, l'existence d'un réel dialogue entre les personnes chargées de l'élaboration des états financiers, les contrôleurs des comptes et les utilisateurs, sera d'autant plus importante.

Comme le reconnaît le Livre vert, l'IAPC a accompli un grand pas en avant en élaborant et en publiant une norme internationale en matière d'audit traitant des rapports des contrôleurs des comptes. Cette norme a eu un impact global considérable sur la profession et elle est considérée aujourd'hui par beaucoup comme une référence en matière de bonnes pratiques. L'IAPC travaille actuellement à un autre projet ambitieux: examiner comment les contrôleurs légaux peuvent fournir des assurances sur un éventail plus large de sujets; il est certain que ces travaux auront des répercussions sur la façon dont sont exprimées les opinions sur les états financiers et qu'ils faciliteront également la formulation d'avis portant sur d'autres questions intéressant les actionnaires ou d'autres parties. [À mon sens ... lequel elle est donnée.]

8. LE ROLE DES NORMES INTERNATIONALES

J'ai déjà fait référence aux travaux de l'IAPC et à l'impact croissant des normes internationales d'audit sur la diffusion, au niveau international, de pratiques d'audit harmonisées.

Le caractère achevé et la couverture relativement complète du corps de normes en matière d'audit des états financiers qui a déjà été élaboré ne font pas de doute. Ces normes sont de plus en plus reconnues par la profession dans le monde entier: quand elles ne sont pas directement adoptées, elles sont utilisées comme base pour la définition des normes nationales d'audit dans beaucoup de pays, dont de nombreux États membres. Il est clair que nous veillons tout particulièrement à ne pas nous en éloigner dans nos travaux de définition de normes pour le Royaume-Uni et l'Irlande.

Je me félicite donc de la suggestion de la Commission, qui propose que ces normes internationales servent de base à une définition commune du contrôle légal dans l'Union. Personnellement, je pense qu'aucune des questions soulevées à propos du rôle de l'audit ne revêt une dimension spécifiquement européenne. Toutes les questions abordées dans le Livre vert traitent pour l'essentiel de problèmes auxquels la profession est confrontée dans le monde entier, et qui intéressent également entreprises et actionnaires. Rechercher des solutions purement européennes reviendrait à ignorer la réalité, c'est-à-dire l'impact croissant de la mondialisation sur la communauté des affaires, les marchés des capitaux et la profession de l'audit.

Outre la reconnaissance des normes par la profession de l'audit, il convient de citer l'initiative particulièrement importante engagée conjointement par l'IAPC et l'IOSCO, l'organisme international regroupant les autorités de réglementation des marchés de valeurs mobilières: à une échéance pas très éloignée, il se pourrait que les normes internationales d'audit soient entérinées par l'IOSCO et considérées comme des normes d'audit acceptables pour les marchés boursiers mondiaux.

Les travaux d'élaboration de normes internationales d'audit de l'IAPC devront se poursuivre dans une perspective de dynamisme et d'ouverture à un monde en évolution constante, non seulement en privilégiant l'interaction avec la profession de l'audit, mais également la coopération avec les utilisateurs (comme l'IOSCO) et les législateurs (comme la Commission), de manière à pouvoir fournir un cadre qui corresponde bien aux besoins et attentes raisonnables des utilisateurs tout en restant dans la limite des compétences et des capacités de ceux fournissant le service.

9. CONCLUSION

Mon intervention a porté sur le rôle du contrôleur légal. Il s'agit d'une question essentielle à aborder à mesure que nous nous dirigeons vers une conception de l'audit pouvant être arrêtée à l'échelle européenne et, je l'espère, à l'échelle mondiale. La définition de l'audit doit non seulement répondre aux attentes raisonnables des utilisateurs en matière d'information financière, mais aussi porter sur l'information relative au gouvernement d'entreprise. Les principes qui sous-tendent le contrôle des comptes doivent être reconnus. L'information en matière de contrôle des comptes devra être développée de manière à répondre aux besoins de clarté de l'information. Il est important non seulement pour le marché unique, mais aussi pour le marché mondial, que les mêmes définitions et principes d'information s'appliquent dans toute l'Europe.

Une série de normes internationales de base en matière d'audit a d'ores et déjà été instaurée. Elle sera continuellement mise à jour par l'IAPC afin de répondre aux besoins des utilisateurs et des professionnels et nous escomptons qu'elle sera adoptée par l'IOSCO. Je note avec satisfaction la proposition de la Commission de prendre ces normes comme point de départ pour le contrôle des comptes dans l'Union européenne.

L'élaboration de normes est une question complexe. Il faut faire preuve de dynamisme pour répondre aux besoins des utilisateurs et le dialogue doit être instauré entre de nombreuses parties qui ont à coeur de renforcer la confiance dans le fonctionnement de la vie économique et des marchés financiers. Le document européen, le document de la FEE qui l'a précédé et la présente conférence constituent une contribution fort appréciée à ce processus. Je vous remercie de m'avoir permis de m'adresser à vous et j'attends avec grand intérêt les développements qui auront lieu à l'aube du prochain millénaire.

10. CODE DU CONTROLEUR DES COMPTES

Les neuf principes fondamentaux d'un contrôle des comptes indépendant

RESPONSABILITE

Les contrôleurs des comptes agissent dans l'intérêt des principaux intéressés tout en protégeant l'intérêt public plus vaste. L'identité des principaux intéressés est déterminée par le texte légal ou la convention exigeant un contrôle des comptes: dans le cas d'entreprises, le principal intéressé est l'ensemble des actionnaires.

CONSCIENCE PROFESSIONNELLE

Les contrôleurs font preuve de conscience professionnelle et exécutent leurs obligations avec honnêteté, impartialité et bonne foi. Les informations confidentielles obtenues au cours du contrôle des comptes ne sont divulguées que si l'intérêt public le justifie, ou bien en application de la loi.

OBJECTIVITE ET INDEPENDANCE

Les contrôleurs font preuve d'objectivité. Ils expriment des opinions indépendamment de l'entité qu'ils contrôlent et de ses administrateurs.

COMPETENCE

Les contrôleurs exercent des compétences professionnelles découlant de leur qualification, de leur formation et de leur expérience pratique. Cette profession exige une compréhension de l'information financière et de la vie économique, ainsi que des connaissances spécialisées permettant de recueillir et d'évaluer les éléments nécessaires pour se forger une opinion.

RIGUEUR

Les contrôleurs abordent leur travail avec minutie et en faisant preuve d'un esprit critique professionnel. Ils évaluent de manière critique les informations et explications obtenues au cours de leurs travaux ainsi que les éléments supplémentaires qu'ils considèrent comme nécessaires aux fins du contrôle des comptes auquel ils procèdent.

DISCERNEMENT

Les contrôleurs exercent leur faculté de jugement professionnel lorsqu'ils apprécient l'importance relative des inexactitudes ou faits rencontrés par rapport aux contrôles faisant l'objet de leur rapport.

CLARTE DE L'INFORMATION

Les rapports des contrôleurs des comptes expriment clairement l'opinion des contrôleurs des comptes et présentent l'information nécessaire à une bonne compréhension de cette opinion.

ASSOCIATION

Les contrôleurs des comptes n'autorisent l'inclusion de leurs rapports dans des documents contenant d'autres informations que s'ils considèrent que ces informations ne sont pas en contradiction avec les points abordés par leurs rapports et qu'ils n'ont aucune raison de penser qu'elles sont trompeuses.

VALEUR AJOUTEE

Le travail des contrôleurs des comptes ajoute à la fiabilité et à la qualité de l'information financière; les contrôleurs des comptes fournissent aux administrateurs et aux exécutants des observations constructives découlant du processus de contrôle des comptes, contribuant ainsi au bon fonctionnement de la vie économique, des marchés financiers et du secteur public.

MME PURIFICACION GRAJAL MARTIN*

LE ROLE DU CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES

1. INTRODUCTION

Nos réflexions sur la forme et le contenu du rapport du contrôleur légal des comptes (“rapport d’audit comptable”) sont une contribution au débat suscité par la publication du Livre vert de la Commission intitulé “Rôle, statut et responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l’UE”.

Après une première partie consacrée à une série de considérations générales portant sur le rapport d’audit comptable, nous aborderons des aspects plus concrets de son contenu, en insistant sur les éléments jugés essentiels. C’est ainsi que nous examinerons les questions liées aux “différences dans les attentes” (expectation gap), qu’il conviendrait à notre avis, de prendre en compte à l’avenir dans le rapport d’audit.

Nous estimons par ailleurs qu’il serait souhaitable d’introduire une certaine harmonisation au niveau de cet élément, particulièrement essentiel pour assurer la comparabilité de l’information financière. L’instrument juridique adéquat pourrait être une directive communautaire, laquelle définirait un certain nombre d’obligations minimales quant au contenu dudit rapport, tout en conservant la souplesse suffisante pour permettre d’incorporer les innovations éventuelles sans avoir à la modifier.

2. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

Afin de délimiter l’objet de notre exposé, signalons dès maintenant que notre analyse portera sur le rapport d’audit des comptes annuels et négligera les autres types de rapports, aux caractéristiques parfois différentes.

L’objectif du contrôle légal des comptes annuels, obligatoire pour les entreprises dépassant certains seuils (en matière de chiffre d’affaires, de montant de l’actif et d’effectifs), est de garantir la transparence de l’information financière, de manière à ce que les utilisateurs de cette information soient assurés de sa fiabilité. D’où l’importance attachée aux modalités selon lesquelles sont transmis, dans le rapport d’audit, les résultats de cet examen des états financiers. Le rapport d’audit des comptes annuels devient ainsi le mécanisme qui permet de diffuser à l’extérieur - actionnaires et public en général - l’opinion technique du contrôleur légal sur les comptes annuels qu’il a eu pour mission de vérifier. Ce document représentant la synthèse finale de ses travaux, il est essentiel d’accorder une attention particulière aux questions suivantes:

* Directeur général adjoint du département Contrôle qualité de l’ICAC, Espagne

- Comment l'opinion du contrôleur légal doit-elle être formulée?
- Concrètement, quels sont les aspects qui doivent être abordés dans le rapport d'audit? Autrement dit, quel doit être son contenu?
- Quelles doivent être la structure et la forme de ces rapports?

Pour répondre à ces questions, il conviendra de tenir compte des attentes des utilisateurs de l'information financière qui sont, en définitive, les destinataires du rapport.

3. ASPECTS CONCRETS

3.1 Formulation de l'opinion du contrôleur légal. Forme du rapport d'audit (courte ou longue?)

Le débat sur la taille du rapport d'audit - forme "courte" ou forme "longue" - est bien connu. La question, à notre avis, n'a de sens que si elle est posée relativement au contenu ou aspects qu'il sera jugé pertinent de traiter dans son cadre. La forme du rapport d'audit sera donc fonction des aspects que l'on considérera nécessaire d'aborder dans son cadre.

Après cette mise au point - d'ailleurs évidente - il convient de s'interroger sur l'utilité pour le lecteur, en termes de compréhension notamment, de l'information financière contenue dans tel ou tel type de rapport. À notre avis - et il nous semble que c'est là une tendance générale - l'utilisateur demande principalement aux rapports de contrôle des comptes annuels d'indiquer clairement si les états financiers examinés offrent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'entreprise et si les résultats sont bien présentés conformément aux principes comptables généralement acceptés et, en particulier, à la législation applicable. Toutefois, comme le signalait le Livre vert, l'utilisateur de l'information financière a des attentes spécifiques et exige "quelque chose de plus". Comme on le verra plus en détail par la suite, l'utilisateur souhaite être informé explicitement sur des points comme la continuité d'exploitation de l'entreprise et son contrôle interne, les responsabilités en matière d'élaboration des comptes, les éventuelles fraudes et irrégularités, etc. ce qui ne peut évidemment qu'avoir une incidence sur la longueur du document.

Du point de vue de l'analyste des comptes annuels, le rapport doit par contre être bref, le plus standardisé possible et contenir les éléments essentiels. Cette combinaison de concision et de clarté est un objectif auquel on ne saurait renoncer.

La forme dite longue du rapport est en règle générale utilisée pour la description des travaux réalisés dans le cadre d'audits d'organismes publics, ainsi que pour les besoins de missions diverses de vérification des états financiers.

3.2 Concrètement, quels aspects convient-il d'aborder dans le cadre du rapport d'audit (quel doit être son contenu)?

Il convient de déterminer quels sont les thèmes qui doivent être considérés comme essentiels, de manière à pouvoir les traiter ou les harmoniser au niveau communautaire. Dans les paragraphes qui suivent, nous nous efforcerons de définir les différents éléments sur lesquels doit porter le rapport d'audit.

- Information sur la responsabilité encourue par le contrôleur légal relativement aux comptes annuels ou aux états comptables

Le rapport d'audit doit clairement indiquer que l'établissement et la présentation des comptes annuels sont des tâches qui incombent aux administrateurs ou dirigeants des sociétés et que, par conséquent, ces derniers sont également responsables de l'élaboration et de la bonne application des règles et mesures jugées opportunes pour assurer la fiabilité des informations contenues dans les états comptables soumis au contrôle légal. Il convient aussi d'informer les actionnaires et les tiers intéressés que la mission du contrôleur légal se limite à émettre une opinion professionnelle, d'expert, relativement à l'image fidèle donnée par les comptes annuels soumis à son examen.

Il y a donc lieu de délimiter clairement les responsabilités incombant au contrôleur légal, d'une part, et aux administrateurs, d'autre part. Concrètement, ces aspects pourraient être introduits dans le rapport d'audit au niveau du paragraphe définissant la portée et l'étendue du contrôle. Nous y reviendrons avec plus de détail dans les paragraphes qui suivent.

3.3 Explication succincte de la méthodologie suivie par le contrôleur légal

Le rapport d'audit doit mentionner les normes techniques qui ont été utilisées de manière à indiquer clairement si le contrôleur légal a appliqué toutes les procédures prévues par ces normes et qui sont pertinentes dans les circonstances de l'espèce ou si, au contraire, il n'a pas été en mesure de suivre ou d'appliquer certaines de ces procédures (que ce soit les procédures planifiées ou prévues ou d'autres approches fournissant les mêmes garanties de fiabilité). Dans ce dernier cas, il conviendra d'envisager de mentionner cette limitation à l'étendue du contrôle.

Il peut également être souhaitable de souligner que la procédure de travail est dans une large mesure basée sur des méthodes statistiques. Il serait, en effet, irréaliste d'espérer que chacune des transactions ou opérations réalisées par la société pourront être vérifiées.

En conséquence, il serait vain d'attendre du contrôleur légal qu'il certifie l'exactitude des comptes soumis à son appréciation. À cet égard, il convient de rappeler à l'utilisateur du rapport d'audit que l'opinion du contrôleur légal est établie conformément aux principes de matérialité et de vraisemblance (degré raisonnable d'assurance) et que son appréciation porte sur les comptes annuels dans leur ensemble.

3.4 Référence aux questions de continuité de l'exploitation et de solvabilité de l'entreprise

La question de la continuité de l'exploitation est une de celles pour lesquelles les attentes des utilisateurs de l'information financière sont le plus déçues. Ces derniers ne comprennent pas comment des établissements peuvent se retrouver dans des situations critiques (cessation de paiement, faillite, etc.) sans que les contrôleurs légaux aient préalablement averti de l'existence de risques et assorti leur opinion de réserves.

S'appuyant sur des études antérieures (notamment les rapports Cadbury et Viénot) et sur les résultats d'enquêtes réalisées auprès de divers utilisateurs, le Livre vert évoque la possibilité de contraindre les administrateurs à mentionner explicitement dans les comptes annuels toute information de nature à éclaircir sur la solvabilité future de l'entreprise. Les contrôleurs légaux testeraient ensuite la crédibilité de l'hypothèse de

solvabilité en vérifiant l'adéquation des informations fournies, le rapport d'audit émettant systématiquement une opinion quant à leur bien-fondé, ce qui reviendrait à évaluer la capacité de l'entreprise à poursuivre ses activités. On précisera que cette appréciation sur la continuité de l'exploitation ne porterait pas uniquement sur les affirmations des administrateurs ou les paramètres qu'ils ont fourni, mais qu'elle prendrait en compte la situation globale de l'entreprise et son environnement.

L'idée est à première vue intéressante, même s'il ne faut pas cacher qu'il s'agit là d'une question particulièrement délicate: les contrôleurs légaux doivent être extrêmement prudents quant à la forme utilisée pour émettre un doute éventuel sur la continuité de l'exploitation. Tout dépend, en somme, des modalités concrètes de réalisation du travail d'audit comptable et de la nature des critères pris en compte pour évaluer la continuité de l'exploitation. Parmi ces derniers, l'"horizon temporel" pris en considération est particulièrement important. À cet égard, le choix de la période de 12 mois suivant la clôture des comptes annuels nous paraît raisonnable.

Nous estimons, par ailleurs, qu'il convient de veiller tout particulièrement à ce que toute affirmation contenue dans le rapport d'audit portant sur la continuité de l'exploitation puisse être correctement interprétée et ne pas créer d'attentes infondées. En définitive, il faut éviter que l'utilisateur des états financiers puisse croire que l'appréciation portant sur la permanence de l'entreprise est fondée sur l'analyse de paramètres dont l'évolution était imprévisible avant la date de remise du rapport, alors qu'en réalité l'objectif est d'examiner les faits et les informations déjà connus à cette date et qui sont susceptibles d'affecter la continuité de l'exploitation.

3.5 Existence de fraudes

Nous aborderons maintenant le problème du traitement des fraudes ou des erreurs comptables dans le rapport d'audit.

Il faut informer d'entrée l'utilisateur de l'information financière que le contrôleur légal n'a pas pour mission de détecter toutes les formes possibles et imaginables de fraudes qui ont pu être commises dans la société qu'il contrôle. En fait, dans ce domaine également, il conviendra d'appliquer les critères de "matérialité" et de "caractère raisonnablement vraisemblable" de l'information soumise au contrôle légal. On peut, à cet effet, classer les fraudes en deux catégories: en premier lieu, les fraudes pouvant être qualifiées de "matérielles", dont les états financiers portent la trace, pour lesquelles le contrôleur légal doit veiller à ce qu'elles soient correctement traitées dans l'information financière et, en deuxième lieu, les fraudes à caractère immatériel, qui seront communiquées aux autorités compétentes par le contrôleur légal et qu'il appartiendra, le cas échéant, aux administrateurs ou dirigeants de révéler dans les états financiers. Le rapport d'audit comptable se limitera, quant à lui, à mentionner l'existence des fraudes matérielles affectant significativement les états financiers contrôlés.

Les occasions de frauder, comme l'efficacité de la détection de ces fraudes, dépendent étroitement de la qualité des systèmes de contrôle interne des entreprises. Il convient donc que leurs dirigeants ou administrateurs prennent soin de concevoir et de définir préalablement les articulations majeures de ces systèmes de contrôle interne.

3.6 Observation par l'entreprise de ses obligations légales

En ce qui concerne l'appréciation par le contrôleur légal de la manière selon laquelle l'entreprise s'est conformée à ses obligations légales - qui porte uniquement sur les manquements éventuels aux règles commerciales et comptables, définies au sens large - on soulignera que le rapport d'audit doit mentionner tous les manquements susceptibles de porter atteinte à l'image fidèle, que ce soit par leur impact quantitatif ou parce qu'ils sont qualitativement de nature à compromettre la suffisance et la compréhension de l'information financière fournie.

Comme cela a déjà été observé pour la détection des fraudes, la détection des manquements à la législation est, elle aussi, étroitement fonction de la qualité des systèmes de contrôle interne de l'entreprise. C'est sur cet aspect que nous allons nous pencher.

3.7 Référence au contrôle interne

La possibilité que le contrôleur légal formule une appréciation sur l'adéquation des systèmes de contrôle interne est envisagée favorablement par le Livre vert. Il y est notamment indiqué qu'«il est raisonnable d'escompter que le contrôleur légal confirme dans son rapport d'audit que de tels systèmes existent et qu'il indique si ceux-ci lui paraissent adaptés à leur objectif».

Ces réflexions du Livre vert sont très intéressantes et novatrices et portent sur un aspect particulièrement sensible dans le secteur financier. À notre avis, toutefois, elles ne vont pas sans poser problème puisqu'il s'agit d'émettre une opinion dans un domaine où les critères d'appréciation ne sont pas clairement définis. De ce fait, sauf dans les cas extrêmes, le contrôleur des comptes risque d'avoir des difficultés pour cerner les éléments probants et de manquer d'un cadre de référence. Il conviendrait donc, sur ce point, de définir préalablement quels sont les critères objectifs caractérisant un bon système de contrôle interne et l'effet que peut provoquer l'inobservation de ces critères. Il faudrait, en particulier, préciser si le contrôleur légal doit émettre une opinion sur le contrôle interne comptable ou s'il doit également apprécier le contrôle de la gestion administrative et s'il doit se contenter, à ce niveau, de s'assurer que les contrôles prévus dans le cadre de l'audit financier ont bien été effectués.

En conséquence, même si nous estimons souhaitable que le contrôleur légal donne son opinion sur les systèmes de contrôle interne de l'entreprise, il nous semble également indiqué qu'il précise dans quel cadre s'inscrit sa tâche, ainsi que les limites de sa responsabilité.

Signalons, par ailleurs, que nous sommes favorables, dans une optique de gouvernement d'entreprise, à l'adoption de mesures qui permettraient de renforcer et d'élargir le rôle du contrôle interne au-delà de ses limites actuelles. À cet égard, la création de comités d'audit, comme suggérée par le rapport Cadbury, nous paraît adaptée à certaines entreprises.

4. CONSIDERATIONS SUR LA STRUCTURE ET LA FORME DES RAPPORTS D'AUDIT

Pour parvenir à l'indispensable harmonisation en la matière, il nous semble souhaitable de prévoir des modèles normalisés, d'application obligatoire dans tous les États

membres. Cela ne signifie pas que la législation locale ne puisse pas prévoir l'introduction de certaines questions, jugées indispensables au regard des orientations du régime juridique national.

Comme nous l'avons déjà indiqué dans nos considérations sur la forme du rapport d'audit, c'est la forme dite "courte" qui nous semble la plus adaptée.

Nous allons maintenant nous intéresser aux différentes questions qui, à notre avis devraient être traitées dans le modèle de rapport harmonisé: notre référence sera le modèle SAS-58, élaboré par l'Institut américain des experts comptables (AICPA) en tenant compte du phénomène des "attentes divergentes".

Le rapport d'audit comptable doit, en premier lieu, mentionner les éléments clés d'identification suivants:

- titre du rapport d'audit: "rapport indépendant de contrôle légal des comptes annuels";
- destinataires du rapport;
- nom de la personne et/ou de la société signant le rapport, son siège social et tout autre élément ou numéro d'identification;
- date d'émission du rapport.

En second lieu, il convient d'éclairer la portée du travail effectué. À cet effet, on précisera:

- le nom de l'entreprise contrôlée;
- les états financiers objets du contrôle;
- la période sur laquelle porte la révision;
- que la responsabilité de la préparation des états financiers et, le cas échéant, de la mise en place et du fonctionnement d'un système de contrôle interne incombe aux administrateurs ou dirigeants de la société;
- quelle est l'étendue du contrôle effectué par le contrôleur légal sur la base duquel il formule une opinion sur les états financiers, ainsi que, le cas échéant, celle du contrôle interne réalisé dans le cadre d'un audit financier;
- quelles sont (brève référence) les normes et procédures d'audit comptable qui ont été utilisées par le contrôleur légal pour réaliser sa mission et, le cas échéant, les limitations à leur portée (qui seront explicitées dans un paragraphe intermédiaire);
- quels sont les principes comptables de référence qui ont été appliqués.

En troisième lieu: paragraphe d'observations particulières

Il conviendrait en outre, dans des circonstances exceptionnelles, d'introduire dans le rapport d'audit un paragraphe d'observations particulières pour insister sur certains éléments qui, même s'ils figurent dans les comptes annuels, sont jugés suffisamment importants pour mériter une mention spéciale. Ce paragraphe, qui n'affecte pas l'opinion finale, ne doit pas être assimilé à une réserve.

En quatrième lieu: paragraphe des réserves

Nous estimons que l'insertion des réserves dans la structure générale du rapport d'audit devrait se faire selon les modalités suivantes:

- utilisation de paragraphes intermédiaires (situés entre les paragraphes consacrés respectivement à l'étendue du contrôle et à l'opinion) décrivant la nature de la réserve émise;
- appréciation de l'incidence de la réserve sur les comptes annuels (dans les cas de manquements aux principes et règles comptables et de limitations à l'exercice de la mission).

Il nous semble également nécessaire d'introduire une certaine harmonisation au niveau des différents types de réserves à considérer. On pourrait envisager les catégories suivantes:

- limitations à l'exercice de la mission;
- inobservation de règles ou principes comptables, y compris omissions dans le rapport annuel;
- incertitudes;
- modifications, par rapport à l'exercice précédent, des critères comptables utilisés.

En cinquième lieu: paragraphe concernant la continuité de l'exploitation

Dans le cas où l'on retiendrait l'hypothèse d'un avis systématique et exprès portant sur la continuité de l'exploitation, il conviendra d'introduire dans le rapport d'audit un paragraphe précisant explicitement si cette continuité paraît assurée ou, le cas échéant, compromise, et de faire référence à la note du rapport annuel mentionnant les critères de solvabilité fixés par les administrateurs.

Techniquement, ce paragraphe sera considéré comme une opinion si la continuité de l'exploitation semble assurée, comme une réserve dans le cas contraire.

En sixième lieu: paragraphe portant sur le contrôle interne

S'il est jugé souhaitable de prévoir un avis exprès et systématique sur les modalités de contrôle interne, il conviendra d'introduire un paragraphe portant une appréciation, fondée sur un degré raisonnable d'assurance, sur la qualité du contrôle interne exercé par les administrateurs.

Techniquement, ce paragraphe sera considéré comme une opinion si aucun problème n'apparaît en matière de contrôle interne, comme une réserve dans le cas contraire.

En septième lieu: paragraphe exprimant l'opinion du contrôleur légal

On peut considérer qu'il s'agit là du paragraphe fondamental du rapport d'audit, dans lequel le contrôleur légal exprime son opinion professionnelle sur les documents dont il a vérifié la conformité sur la base d'un cadre de référence comptable donné.

Ce paragraphe doit mentionner:

- que l'opinion se fonde sur des critères de vraisemblance (degré raisonnable d'assurance) et non d'exactitude;
- que l'opinion est émise sur la base des principes comptables généralement acceptés que consacre la législation comptable et commerciale. Logiquement, cette législation doit définir clairement quels sont ces principes comptables généralement acceptés;
- que les comptes annuels contiennent toute l'information financière nécessaire pour assurer une compréhension et une interprétation adéquates;
- dans les cas où l'opinion est assortie de réserves, il conviendrait d'utiliser les termes "à l'exception de".

5. LES DIFFERENTS TYPES D'OPINION

Nous estimons en outre qu'il serait souhaitable d'harmoniser les modèles de rapport correspondant aux différents types d'opinions exprimés.

Ces différents types d'opinions pourraient être les suivants:

Opinion favorable (certification sans réserves). Le contrôleur légal affirme clairement que les comptes annuels examinés, pour tous les aspects significatifs, donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société, des résultats des opérations de l'exercice écoulé et des ressources et emplois; qu'ils contiennent toutes les informations nécessaires à une interprétation et une compréhension adéquates, présentées conformément aux principes et normes comptables généralement acceptés, lesquels n'ont pas varié par rapport à l'exercice précédent.

Opinion assortie de réserve(s) (certification avec réserve(s)). Ce type d'opinion correspond aux situations dans lesquelles le contrôleur légal constate l'existence de limitations à l'exercice de sa mission, d'erreurs ou de manquements aux principes et normes comptables généralement acceptés (y compris l'omission d'informations jugées nécessaires), d'incertitudes, de variations par rapport aux principes et normes comptables généralement acceptés utilisés lors de l'exercice précédent. La réserve ne peut être émise que si les éléments précités ont une incidence significative sur les comptes annuels pris dans leur ensemble.

Opinion défavorable. Elle correspond aux cas dans lesquels les comptes annuels considérés dans leur ensemble ne présentent pas une image fidèle et conforme aux principes et normes comptables généralement acceptés du patrimoine, de la situation financière, du résultat des opérations de l'exercice ou de l'évolution de la situation financière de la société contrôlée. Pour que le contrôleur légal soit amené à exprimer une opinion de cette nature, il faut qu'il ait constaté des erreurs ou des manquements aux principes et normes comptables généralement acceptés (y compris au niveau de la présentation de l'information financière) qui, à son avis, affectent les comptes annuels

dans des proportions très significatives (quantitativement ou qualitativement) ou entachent un nombre élevé de rubriques et l'amènent à conclure défavorablement.

Refus de certification. Il doit être opposé lorsque le contrôleur légal n'a pas été en mesure d'obtenir les éléments nécessaires pour former son opinion sur les comptes annuels considérés dans leur ensemble. Ce refus ne peut être fondé que sur les motifs suivants:

- limitations à l'exercice de la mission, et/ou
- incertitudes, dont l'importance et l'ampleur empêchent le contrôleur légal de former une opinion.

6. MODELE DE RAPPORT PROPOSE

(En-tête du cabinet d'audit comptable)

Rapport de vérification des comptes annuels

Messieurs les actionnaires de la société XYZ,

Nous avons effectué le contrôle des comptes annuels de la société XYZ, comprenant le bilan, le compte de pertes et profits et le rapport annuel relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 19XX.

Les administrateurs de la société sont responsables de l'élaboration des comptes annuels, ainsi que de la mise en place et du fonctionnement des systèmes de contrôle interne. Notre responsabilité se limite à exprimer une opinion sur l'ensemble des comptes annuels, sur la base de travaux réalisés conformément aux normes d'audit comptable généralement acceptées. Ces normes imposent de procéder à un contrôle, moyennant la réalisation de sondages, de la fiabilité des documents inclus dans les comptes annuels et de formuler une appréciation sur leur présentation, les principes comptables appliqués et les estimations réalisées, ainsi que sur les systèmes de contrôle interne mis en oeuvre par les dirigeants de la société dans le cadre d'un audit financier.

Notre opinion porte uniquement sur les comptes annuels de l'exercice 19XX. À la date du ..., nous avons remis (d'autres contrôleurs légaux ont remis) notre (leur) rapport d'audit portant sur les comptes annuels de l'exercice 19XX-1 dans lequel nous avons formulé (ils ont formulé) l'opinion suivante: ...

Au cours de l'exercice clos le 31 décembre 19XX, les règles de contrôle internes fixées par les administrateurs de la société ont, pour tous les aspects significatifs, été raisonnablement respectées.

L'élaboration des comptes annuels ci-annexés repose sur l'hypothèse de la continuité de l'exploitation de l'entreprise, retenue sur la base des critères de solvabilité financière figurant à la note X du rapport annuel, et il est prévisible que cette hypothèse continuera à se vérifier au cours des 12 mois suivant la clôture du présent exercice.

Nous certifions que les comptes annuels de l'exercice 19XX ci-annexés donnent, pour tous les aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société XYZ au 31 décembre 19XX, du résultat des opérations de l'exercice et des flux de ressources et d'emplois au cours de l'exercice annuel clos à cette date, et qu'ils contiennent toutes les informations nécessaires à une interprétation et une compréhension adéquates, présentées conformément aux principes et normes

comptables généralement acceptés, lesquels ne s'écartent pas de ceux appliqués lors de l'exercice précédent.

PROFESSEUR DR. WERNER SCHÜLEN*

LE ROLE DU CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES

1. REMARQUES LIMINAIRES

La nécessité de prendre des mesures au niveau communautaire dans ce domaine ressort, d'une part, de l'étude menée par le MARC (chapitres 2.3.5, 2.3.8 et 4.4.1) qui montre l'existence de disparités considérables en la matière entre les Etats membres et, d'autre part, des objectifs définis dans le Livre vert.

- Création d'un marché unique européen des services d'audit;
- Acceptation sur les marchés financiers internationaux des états financiers vérifiés par des contrôleurs légaux européens;
- Résolution de la discordance existant, non seulement en Europe mais aussi dans le monde entier, entre les attentes des utilisateurs et la mission de contrôle légal des comptes.

Le contenu et la forme du rapport d'audit devraient donc être normalisés au sein de l'UE et alignés sur les trois objectifs énoncés ci-avant.

Etant donné que le rapport d'audit est censé donner des informations sur les résultats du contrôle des comptes, une harmonisation du contenu et de la forme du rapport d'audit requiert à mon sens que la vérification des états financiers soit exécutée conformément à des principes uniformes, ou du moins comparables.

Pour faire accepter, au niveau international, les états financiers vérifiés par un contrôleur légal européen et pour résoudre la discordance entre les attentes des utilisateurs et les services fournis, il me semble impératif qu'au niveau communautaire, le contenu et la forme du rapport d'audit soient alignés sur les principes internationaux reconnus. Actuellement, ceux-ci sont sans aucun doute les Normes Internationales d'Audit (ISA) de l'IFAC, et en particulier la norme essentielle concernant le rapport du contrôleur des comptes sur les états financiers ("The Auditor's Report on Financial Statements", ISA 700).

2. PRINCIPES REGISSANT LE CONTENU ET LA FORME

Le Livre vert énonce un certain nombre de recommandations relatives au contenu et à la clarté du rapport d'audit, mais n'aborde pas la question de la forme de ce rapport. Du point de vue de la forme, le Livre vert indique simplement que dans tous les Etats membres, les organismes professionnels ont mis au point des modèles de rapport d'audit (paragraphe 3.40 du Livre vert), et que dans plusieurs Etats membres, la formulation du rapport d'audit a été adaptée à celle mise au point par l'IFAC (paragraphe 3.46 du Livre vert).

* Université de Hohenheim , Stuttgart

Conformément à la norme ISA 700 (paragraphe 5), le rapport d'audit comporte certains éléments de base respectant en général la présentation suivante:

- a) titre
- b) destinataire
- c) paragraphe d'introduction ou paragraphe liminaire
- d) paragraphe décrivant l'étendue du contrôle des comptes et la nature des opérations effectuées
- e) paragraphe énonçant l'opinion du contrôleur des comptes
- f) date du rapport
- g) adresse du contrôleur des comptes
- h) signature du contrôleur.

Les principes énoncés dans la norme de l'IFAC seront brièvement comparés à ce qu'énonce le Livre vert.

2.1 Concernant (a) titre:

Le Livre vert ne donne aucune indication à ce sujet. La préoccupation de l'IFAC me semble justifiée, à savoir que le rapport d'audit devrait porter un titre approprié le distinguant de rapports susceptibles d'être publiés par d'autres personnes ou organes (ISA 700, paragraphe 6).

2.2 Concernant (b) destinataire:

Les paragraphes 3.39 et 3.45 du Livre vert indiquent que le rapport d'audit est l'instrument par lequel le contrôleur légal communique avec les actionnaires, les créanciers et les employés de l'entreprise et le public d'une manière générale. Selon l'IFAC (ISA 700, paragraphe 7), le rapport doit s'adresser aux destinataires prévus par les termes de la mission et les réglementations locales. Le rapport s'adresse en général soit aux actionnaires, soit au conseil d'administration de l'entité dont les états financiers sont vérifiés. En principe, le contenu et la forme du rapport d'audit doivent répondre aux attentes des destinataires du rapport. Étant donné que cet aspect peut également être lié à celui de la responsabilité du contrôleur légal, il me semble que la question des destinataires du rapport devrait être attentivement étudiée au niveau communautaire pour être définie avec plus de précision.

2.3 Concernant (c) paragraphe d'introduction ou paragraphe liminaire:

Selon l'IFAC (ISA 700, paragraphe 8), le rapport d'audit doit désigner les états financiers ayant fait l'objet de l'audit, en indiquant la date de l'arrêté des comptes et la période de référence des états financiers. Le rapport doit également indiquer que la responsabilité des états financiers incombe aux dirigeants de l'entité et qu'il incombe au contrôleur des comptes d'exprimer son opinion sur ces états financiers, en se fondant sur les opérations de contrôle qu'il a effectuées (ISA 700, paragraphe 9). Cette dernière indication correspond pour l'essentiel à ce que recommande le Livre vert (paragraphe 3.43), à savoir que le rapport d'audit doit clairement énoncer l'étendue des responsabilités du contrôleur légal en ce qui concerne les états financiers. La différenciation entre les responsabilités des dirigeants, d'une part, et du contrôleur

légal, d'autre part, pour ce qui concerne les états financiers vérifiés revêt également une grande importance si l'on veut remédier à la discordance entre les attentes des utilisateurs et la réalité de la mission de contrôle légal des comptes. Il va sans dire que les états financiers ayant fait l'objet du contrôle légal doivent être identifiés.

2.4 Concernant (d) paragraphe décrivant l'étendue du contrôle des comptes et la nature des opérations effectuées:

Le Livre vert indique que le rapport d'audit devrait contenir davantage d'informations sur l'étendue et la nature des travaux sur lesquels il repose (paragraphe 3.43) ainsi que sur les tâches effectivement remplies par le contrôleur légal et sur les normes professionnelles appliquées dans l'exécution de ses tâches (paragraphe 3.46). Dans les Etats membres, le rapport de contrôle légal des comptes indique en général si le contrôleur légal a obtenu, ou n'a pas obtenu, toutes les informations et explications qui, selon lui, sont nécessaires aux fins de sa mission, et si l'audit a été réalisé, ou n'a pas été réalisé, conformément aux normes en vigueur (paragraphe 3.41 du Livre vert). Ces informations correspondent dans leur principe à la norme ISA 700, paragraphes 12 et 13, aux termes de laquelle le contrôle des comptes doit être mené conformément aux normes internationales d'audit (ISA) ou aux normes ou procédés nationaux pertinents, selon le cas, et a été planifié et exécuté de manière à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers sont dépourvus d'inexactitudes significatives. En outre, le rapport d'audit doit indiquer que l'audit a inclus les opérations suivantes:

- examen, à titre de contrôle par sondages, des éléments probants à l'appui des sommes et déclarations portées sur les états financiers;
- évaluation des principes comptables utilisés pour l'élaboration des états financiers;
- évaluation des estimations significatives effectuées par les dirigeants pour l'élaboration des états financiers; et
- évaluation de la présentation globale des états financiers (ISA 700, paragraphe 14).

En outre, le contrôleur légal doit déclarer dans son rapport que le contrôle des comptes fournit une base raisonnable lui permettant d'exprimer son opinion (ISA 700, paragraphe 15).

Les exigences de l'IFAC répondent pleinement à la préoccupation, exprimée dans le Livre vert, d'une meilleure information des utilisateurs du rapport d'audit concernant l'étendue et la nature des travaux sur lesquels repose le rapport d'audit.

2.5 Concernant (e) paragraphe énonçant l'opinion du contrôleur:

Le Livre vert ne mentionne pas d'exigences pour ce qui concerne le contenu de l'opinion du contrôleur légal. Néanmoins, l'attention est attirée sur le fait que dans les Etats membres, le rapport d'audit fournit en général les informations suivantes:

- les comptes annuels donnent, ou ne donnent pas, une image fidèle de l'actif, du passif, de la situation financière et des bénéfices ou des pertes de l'entreprise;
- les comptes annuels sont conformes, ou ne sont pas conformes, aux exigences du droit des sociétés;
- le rapport de gestion est, ou n'est pas, compatible avec les comptes annuels (Livre vert, paragraphe 3.41).

Selon l'IFAC (norme ISA 700, paragraphe 17), le rapport d'audit doit clairement indiquer si le contrôleur des comptes estime que les états financiers donnent une image fidèle de l'entreprise (ou sont présentés de manière régulière et sincère à tous égards significatifs), conformément au référentiel d'information financière et, le cas échéant, que les états financiers sont conformes aux exigences légales. S'il n'apparaît pas clairement quel est le pays dont on a utilisé les principes comptables, il convient de préciser le nom de ce pays (ISA 700, paragraphe 22).

Les exigences de l'IFAC semblent concorder avec les intentions qui sous-tendent le Livre vert. L'IFAC ne prescrit pas spécifiquement d'obligations d'information quant à la concordance du rapport de gestion avec les comptes annuels, cette exigence étant particulière au droit communautaire (voir l'article 46 de la quatrième directive ainsi que l'article 36 de la septième directive). Conformément à l'article 51 paragraphe 1b) de la quatrième directive et à l'article 37 paragraphe 2 de la septième directive, le contrôleur légal doit également vérifier la concordance du rapport de gestion avec les comptes annuels. L'IFAC prévoit que le contrôleur des comptes doit lire les autres informations apparaissant dans les documents contenant les états financiers qu'il a vérifiés afin de constater d'éventuelles incohérences significatives par rapport aux états financiers vérifiés (ISA 720, paragraphe 2). S'il décèle une incohérence significative, le contrôleur doit en rendre compte en ajoutant à son rapport un paragraphe explicatif mettant en évidence l'incohérence rencontrée (ISA 720, paragraphe 13). A cet égard, il me semble qu'un examen des normes ISA à la lumière de la situation qui prévaut dans l'UE peut conclure à la nécessité d'étendre ces exigences.

2.6 Concernant les points (f) à (h): date du rapport, adresse du contrôleur des comptes et signature:

Le Livre vert ne mentionne pas ces aspects formels pouvant parfois revêtir une importance significative. Aux termes des recommandations de l'IFAC, qui ne vont pas à l'encontre des caractéristiques européennes, le contrôleur légal doit porter sur son rapport d'audit la date de clôture du contrôle des comptes et indiquer un lieu spécifique correspondant en général à la ville où le contrôleur exerce normalement son activité au sein du cabinet chargé de l'audit (ISA 700, paragraphes 23 et 25). Le rapport doit être signé du nom de la société de contrôle, du nom du contrôleur ou bien des deux, selon le cas (ISA 700, paragraphe 26). Cette information peut revêtir une importance considérable dans la mesure où elle indique jusqu'à quelle date la responsabilité du contrôleur peut être engagée. En outre, le cachet professionnel du contrôleur doit être apposé sur son rapport d'audit afin de souligner la fonction particulière qu'il occupe.

3. RAPPORTS D'AUDIT CORRIGES: INSERTION D'UN PARAGRAPHE METTANT EN EVIDENCE CERTAINS POINTS

L'IFAC permet, et requiert dans certaines circonstances, la publication d'un rapport d'audit corrigé qui ne remet pas en cause l'opinion du contrôleur. Il est souhaitable que le paragraphe mettant en évidence certains points soit inséré à la suite du paragraphe donnant l'opinion du contrôleur. Un tel paragraphe vise à faire ressortir un point déjà examiné avec plus de détail dans les états financiers. Il est obligatoire, par exemple, de faire référence aux problèmes de continuité de l'exploitation (ISA 700, paragraphe 31). En outre, en cas d'incertitude significative dont la résolution dépend d'événements à venir et non pas directement de l'entité vérifiée, l'insertion dans le rapport d'audit d'un

paragraphe à ce sujet doit être envisagée (ISA 700, paragraphe 32). L'insertion d'un tel paragraphe peut également être envisagée lorsque d'autres circonstances le justifient (ISA 700, paragraphe 35).

Le Livre vert ne fait aucune référence directe à cette question. Dans le cadre d'un examen général du contrôle légal des comptes, le Livre vert aborde un certain nombre d'aspects qui requièrent une attention spéciale, comme la notion de continuité de l'exploitation, la fraude ou autres faits délictueux (paragraphe 3.36). Si le contrôleur légal devait rendre compte de ces aspects dans son rapport, je pense, en accord avec l'IFAC, que les dirigeants devraient avoir l'obligation de les aborder dans les états financiers. Les dirigeants devraient être tenus d'indiquer explicitement les hypothèses leur permettant de conclure à la continuité de l'exploitation ainsi que les risques y afférents. En ce qui concerne la fraude et autres faits délictueux, les dirigeants devraient indiquer s'il a été instauré un système approprié de contrôle interne et comment l'efficacité de ce système est vérifiée. Dans son rapport d'audit, le contrôleur devrait être tenu seulement de commenter le bien-fondé des déclarations de la direction.

4. OPINION AVEC RESERVE, REFUS DE CERTIFIER POUR LIMITATION OU POUR DESACCORD

Le seul commentaire du Livre vert à ce sujet est que les réserves éventuelles du contrôleur légal doivent être clairement exprimées (paragraphe 3.46). En matière de publicité, les quatrième et septième directives (respectivement articles 48 et 38) prescrivent, par exemple, que si le contrôleur des comptes a émis des réserves ou a refusé d'attester les comptes, ce fait doit être clairement signalé.

La norme ISA 700, paragraphe 36, requiert l'émission de réserves lorsqu'il a été imposé des restrictions à l'étendue des travaux du contrôleur et en cas de désaccord avec les dirigeants sur les méthodes comptables adoptées. Dans le premier cas, la norme ISA 700, paragraphe 43, exige que le contrôleur exprime des réserves ou bien, lorsque l'incidence éventuelle d'une limitation à l'étendue des travaux est significative, qu'il refuse de certifier les états financiers. Dans le cas d'un désaccord avec les dirigeants, la norme ISA 700, paragraphe 45, prescrit également l'émission de réserves ou bien, en cas de désaccord significatif, le refus de certifier.

La possibilité d'un refus de certifier, que ce soit pour limitation des travaux ou pour désaccord avec les dirigeants, devrait à mon sens être réglementée au niveau communautaire. Afin de renforcer la position du contrôleur légal en de telles circonstances, des conséquences juridiques devraient être tirées le cas échéant. Par exemple, les états financiers pourraient être considérés comme non adoptés.

5. RAPPORT DE FORME LONGUE

Le paragraphe 3.39 du Livre vert établit une distinction entre les "rapports longs" et les "rapports courts". La "forme longue" du rapport d'audit s'adresse aux dirigeants de l'entreprise et n'est généralement pas communiquée au public.

En Europe, un rapport détaillé de "forme longue" est obligatoire en Autriche et en Allemagne. Il sert avant tout à aider les organes de surveillance à exécuter leur mission

de contrôle et a à ce titre fait ses preuves. Ce rapport ne peut remplir ses fonctions que s'il n'est pas diffusé dans le public au sens large. L'avantage supplémentaire attendu de la "forme longue" du rapport tient, à mon sens, à une recommandation visant l'instauration d'un tel rapport en droit communautaire.

6. CONCLUSION

Dans les déclarations annexées au procès-verbal du Conseil concernant l'adoption de la quatrième directive, il est indiqué au point 17 relatif à l'article 47 paragraphe 1: "Le Conseil et la Commission constatent que le contenu du rapport établi par la personne chargée du contrôle des comptes est défini par la loi nationale dans l'attente d'une coordination ultérieure à ce sujet". Près de vingt ans se sont écoulés et l'étude du "MARC" a montré qu'il existe encore des disparités considérables dans ce domaine. J'estime que le temps est venu de coordonner au niveau communautaire le contenu et la forme du rapport d'audit par l'intermédiaire d'une directive européenne visant à atteindre les objectifs du Livre vert tels qu'ils sont formulés ci-dessus au point I. Cette démarche devrait s'effectuer en prenant la norme ISA 700 pour point de départ. Afin de conserver la flexibilité nécessaire pour répondre aux évolutions à venir, il convient de ne faire porter une telle directive européenne que sur le contenu de base du rapport du contrôleur légal des comptes. Il pourrait s'agir, par exemple, de la définition des destinataires du rapport, de la publicité de l'information sur la nature et l'étendue du contrôle des comptes et du contenu de l'opinion du contrôleur. Des exigences en matière d'information sur des questions telles que la continuité de l'exploitation, le système de contrôle interne et, le cas échéant, les problèmes environnementaux et sociaux, seront nécessaires si la loi prescrit aux dirigeants d'en rendre compte soit dans les états financiers, soit dans le rapport de gestion. Il conviendrait d'instaurer des conséquences juridiques en cas de refus de certifier. En outre, pour assister les organes de surveillance, un rapport de "forme longue", non diffusé au grand public, devrait être rendu obligatoire.

TABLE RONDE N° II - LE RÔLE DES ORGANISMES PUBLICS ET PROFESSIONNELS

INTRODUCTION

La huitième directive prévoit que les personnes chargées du contrôle légal des comptes doivent être agréées par des autorités désignées par les États membres. Ces autorités doivent veiller à ce que les personnes agréées en tant que contrôleurs légaux des comptes satisfassent à toutes les exigences de la directive et à ce qu'elles exécutent leur mission de contrôle conformément aux principes d'intégrité professionnelle et d'indépendance.

L'objectif de la présente table ronde est de permettre à chaque orateur de nous apprendre comment le système de contrôle de qualité est organisé dans son pays et de tirer avec nous les enseignements du fonctionnement de ce système.

Y a-t-il quelque chose à faire au niveau européen pour garantir l'application d'un contrôle de qualité équivalent dans chaque État membre? Existe-t-il des moyens autres que législatifs permettant d'assurer que des normes exigeantes existent et s'appliquent effectivement?

MME SARAH BROWN*

LE ROLE DES ORGANISMES PUBLICS ET PROFESSIONNELS

1. INTRODUCTION

Je me félicite de l'initiative de la Commission d'organiser cette conférence sur le rôle du contrôleur légal des comptes. L'étude du MARC a considérablement contribué à notre compréhension des différentes pratiques existant dans les Etats membres et le Livre vert de la Commission a mis en relief un certain nombre de questions importantes. Je suis heureuse d'avoir l'occasion d'apporter une contribution au débat sur ces questions.

Il m'a été demandé de parler de la manière dont fonctionne au Royaume-Uni le système de contrôle de la qualité du travail des contrôleurs des comptes puis de voir s'il l'on peut en tirer des enseignements ou s'en servir comme point de départ pour une action au niveau communautaire. Avant tout, je voudrais d'abord réfléchir aux raisons pour lesquelles le contrôle des comptes est important.

2. POURQUOI LE CONTROLE DES COMPTES EST-IL IMPORTANT?

Le contrôle des comptes est important parce qu'il importe d'avoir des comptes fiables. Pour citer le projet de code de l'Accounting Standards Board, l'objectif des états financiers est de fournir sur la situation financière, les résultats et la capacité d'adaptation d'une entreprise, une information qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour évaluer la gestion des dirigeants et prendre des décisions économiquement rationnelles. Les comptes qui répondent aux besoins des utilisateurs facilitent les transactions entre entreprises et permettent de bonnes décisions d'investissement. Enfin, ils contribuent à réduire le coût du capital et facilitent l'appel au marché.

Mais les comptes annuels ne sont utiles que s'ils sont fiables. C'est là, bien entendu, qu'interviennent les contrôleurs des comptes. Les dirigeants sont responsables de l'établissement des états financiers. Mais dans pratiquement tous les pays, la loi exige des entreprises, du moins des plus grosses d'entre elles, celles dont les activités ont de vastes répercussions, qu'elles fassent vérifier leurs comptes par un contrôleur indépendant qui est tenu de déclarer si, à son avis, les comptes ont été correctement établis. Au Royaume-Uni, seules les plus petites entreprises sont exemptées de l'obligation de contrôle légal de leurs comptes.

L'objectif du contrôle légal des comptes est donc de renforcer l'utilité des comptes annuels pour ceux qui s'en servent en renforçant la fiabilité. Mais qui sont ces utilisateurs? Les actionnaires au premier chef, mais beaucoup d'autres personnes doivent pouvoir disposer de comptes fiables. Ces autres utilisateurs peuvent être des investisseurs potentiels, des créanciers effectifs ou potentiels, des prêteurs, des fournisseurs, des employés de l'entreprise, des organismes réglementaires et l'État. Tous ont intérêt à disposer d'une information financière fiable.

* Chef de la division Droit des sociétés au ministère du commerce et de l'industrie, Royaume-Uni

J'ai souligné cet aspect afin de montrer la diversité des personnes ayant un intérêt au contrôle des comptes et, par conséquent, à la qualité de ce contrôle. Cette question ne concerne pas simplement la profession comptable, ou les organismes professionnels ou même le gouvernement, elle concerne le monde des affaires dans son ensemble. C'est pourquoi, au Royaume-Uni, nous nous efforçons toujours de faire intervenir les utilisateurs de comptes annuels dans tout débat portant sur l'avenir de l'audit. Je suis heureuse de voir représentés ici aujourd'hui divers types d'utilisateurs. Nous devons toujours veiller à ce que leur voix soit entendue.

3. DISPOSITIF EN PLACE AU ROYAUME-UNI

Le système britannique réglementant l'audit est souvent décrit comme fondé sur l'autoréglementation. Il s'agit là d'une simplification excessive. Certes, la profession comptable joue un rôle majeur en assurant que des normes professionnelles adaptées sont respectées par tous ses membres. De fait, je considère ce rôle comme une fonction essentielle de tout organisme professionnel. Mais l'autoréglementation de l'audit s'inscrit dans un cadre légal. Nous estimons qu'il incombe en dernier ressort au gouvernement d'assurer que la qualité du contrôle des comptes répond aux besoins raisonnables des utilisateurs, mais en tant qu'agents de l'Etat, nous ne nous considérons pas comme les mieux placés pour concevoir ou mettre en oeuvre les règles permettant d'obtenir ce résultat. Pour atteindre ce but, nous avons besoin du savoir-faire des contrôleurs des comptes et de la contribution des entreprises et des utilisateurs.

Venons-en à la manière dont notre système fonctionne. Je m'attacherai cet après-midi à trois aspects:

- Le dispositif de surveillance des contrôleurs légaux des comptes,
- Le dispositif de normalisation,
- Le dispositif mis en place pour renforcer l'autorité des contrôleurs légaux des comptes.

4. ORGANISMES DE SURVEILLANCE

Pour exercer au Royaume-Uni l'activité de contrôleur légal des comptes, il faut adhérer à un organisme de surveillance agréé (Recognised Supervisory Body). Pour obtenir son agrément, l'organisme professionnel ne doit autoriser à exercer l'activité de contrôleur légal des comptes que les personnes possédant les qualifications appropriées. Il doit démontrer au Ministre qu'il prescrit des règles suffisantes en matière de formation continue, de conscience professionnelle, d'indépendance et de normes techniques. Il doit également prévoir un dispositif efficace de contrôle et d'application de ses règles, d'enquête en cas de plainte et de mesures disciplinaires à l'égard de ses membres s'il y a lieu.

Nous sommes en relation étroite avec les organismes de surveillance agréés. Si nous ne sommes pas assurés qu'une exigence particulière de la loi est bien respectée, nous pouvons nous adresser à la justice pour que cette dernière ordonne à l'organisme agréé en cause de prendre les mesures qu'elle lui prescrit pour remédier à la situation. Nous pouvons également, s'il y a lieu, révoquer l'agrément d'un organisme agréé. Je suis heureuse de pouvoir préciser que nous n'avons jamais eu à faire usage de ces pouvoirs, mais leur existence aide sans doute les personnes responsables de l'autoréglementation de la profession à prendre la mesure de leurs responsabilités.

Les critères d'agrément des organismes de surveillance sont bien entendu fondés sur la huitième directive et se retrouvent également dans vos propres systèmes. Les deux aspects de notre dispositif que je voudrais aborder de manière plus détaillée sont l'indépendance et le contrôle.

L'indépendance du contrôleur légal est essentielle. Du point de vue du gouvernement, l'une de nos responsabilités fondamentales est de veiller à l'existence de mécanismes satisfaisants pour assurer l'indépendance des contrôleurs légaux. Mais pour être indépendant il faut réunir de nombreuses conditions, qu'il s'agisse de posséder des qualités personnelles comme la compétence, la conscience professionnelle et le courage, ou d'éviter les conflits d'intérêt et les relations complaisantes. La loi peut fixer certaines exigences de base, mais ses dispositions donnent souvent trop de consignes. Elles prévoient des exigences détaillées qui ne sont pas toujours nécessaires. Elles créent d'interminables problèmes d'interprétation. Et bien souvent elles sont faciles à contourner. Il est plus efficace de s'attacher aux principes sous-jacents et de s'assurer de leur application.

Cela m'amène à parler du contrôle. Il ne suffit pas d'élaborer des règles et des recommandations. Il est également nécessaire de veiller à leur application. Chaque organisme de surveillance est donc tenu d'instaurer un dispositif de contrôle incluant l'examen des déclarations annuelles déposées par les contrôleurs et un programme d'inspections touchant l'ensemble des contrôleurs légaux des comptes au moins tous les sept ans, ou à intervalles plus fréquents lorsqu'il s'agit de sociétés de contrôle de taille importante. Il convient de souligner que ces dispositifs ont pour vocation d'améliorer les résultats par la formation et la diffusion des pratiques les plus performantes, non de punir.

Nous arrivons actuellement à la fin du premier cycle de visites d'inspection. Les réactions ont été mitigées. Au début, de nombreux problèmes ont pu être mis à jour, surtout dans le cas de petits cabinets d'audit qui n'avaient peut-être pas réussi à se tenir au courant des évolutions récentes en matière de pratiques les plus performantes. Une information a été largement diffusée sur les erreurs les plus courantes et il est encourageant de constater qu'à présent le niveau va s'améliorer. Mais il sera toujours nécessaire d'assurer une formation aux pratiques les plus performantes.

5. NORMES D'AUDIT

Monsieur Percy a déjà abordé la composition et les travaux de l'Audit Practices Board. Je voudrais souligner trois points.

En premier lieu, l'Audit Practices Board a joué un rôle directeur en stimulant le débat sur le rôle de l'audit et les normes d'audit ainsi que sur la manière dont ces dernières devraient évoluer à l'avenir. Les pratiques les plus performantes constituent une notion qui doit évoluer pour répondre aux besoins en évolution des utilisateurs. Nous ne devons pas nous attacher à des règles et des concepts dépassés.

En second lieu, l'objectif de parvenir à la concordance des normes britanniques d'audit avec les normes internationales d'audit occupe une importance croissante dans les activités de l'Audit Practices Board. L'harmonisation à l'échelle internationale est un objectif extrêmement souhaitable, à condition que l'harmonisation se fasse sur la base des pratiques les plus performantes et non sur la base de normes minimales inacceptables.

En troisième lieu, la composition de l'Audit Practices Board contribue de façon déterminante à assurer que les normes d'audit traduisent l'intérêt public. A l'époque de leur

mise en place initiale, on considérait que les normes d'audit ne présentaient qu'un intérêt technique et elles étaient fixées par un organisme créé par la profession comptable, composé pratiquement exclusivement de contrôleurs légaux des comptes. Les résultats des travaux de cet organisme devaient être soumis à l'approbation particulière de chacun des organismes professionnels, ce qui entraînait du retard. Et l'on craignait que les décisions ne fussent influencées par l'intérêt propre des contrôleurs légaux.

Il y a cinq ans, les organismes professionnels ont décidé - tout à leur honneur - de créer l'Audit Practices Board en lui attribuant la compétence de définir des normes. Cet organisme se compose d'un nombre à peu près égal de contrôleurs légaux et de représentants d'autres catégories, à savoir entreprises, utilisateurs et autorités réglementaires. Les gouvernements britannique et irlandais sont également représentés. L'Audit Practices Board recueille beaucoup d'avis et veille tout particulièrement à tenir compte de ceux des utilisateurs de même que de l'intérêt public. Pour autant que je sache, nous sommes le seul pays au monde où l'intérêt public et l'intérêt des utilisateurs sont représentés dans l'organisme définissant les normes d'audit.

Il n'en reste pas moins que nous estimons nécessaire de poursuivre dans cette voie de la reconnaissance de l'intérêt public et de celui des utilisateurs en matière d'audit. Actuellement, les membres du Board sont nombreux à être désignés par les organismes comptables et, en un sens, il est leur "propriété". En pratique, le Board s'est montré farouchement indépendant, à juste titre. Mais son statut peut être mal compris, ce qui peut affaiblir son autorité. Il est donc proposé à présent de couper les liens résiduels avec les organismes comptables. Les détails restent à régler et l'on débat actuellement des mesures exactes à prendre. Mais chacun s'accorde à penser que le Board doit être totalement indépendant et considéré comme tel, et que son rôle est de tenir compte de l'intérêt public. Bien entendu, il devra continuer de compter un certain nombre de contrôleurs légaux parmi ses membres, car il ne pourrait pas fonctionner correctement sans leurs compétences techniques, mais il ne sera pas un organisme dirigé par des contrôleurs des comptes.

6. LE FINANCIAL REPORTING REVIEW PANEL

Je voudrais maintenant aborder la question du renforcement de l'autorité des contrôleurs légaux des comptes. Il est apparu, avec le recul, qu'à la fin des années 1980 et au début des années 1990, les contrôleurs légaux n'avaient pas été aussi stricts avec les entreprises qu'ils auraient dû l'être. Cela tenait en partie au climat financier qui régnait alors. Il n'en reste pas moins que des contrôleurs légaux ont permis à des entreprises de présenter des états comptables d'une fidélité contestable. Pourquoi?

A mon sens, les entreprises et les contrôleurs légaux des comptes avaient perdu de vue qu'il est essentiel que les comptes donnent une image fidèle. Lorsque les contrôleurs s'efforçaient de faire preuve de fermeté, il leur manquait les points d'appui nécessaires pour faire respecter leur avis. Trop souvent on a considéré qu'un traitement particulier était acceptable s'il n'était pas prohibé par les règles. Nous devons prendre cela comme un avertissement et ne pas privilégier exagérément des règles normatives au détriment des principes généraux.

Les temps ont certes changé, mais nous devons néanmoins veiller à ce que cette situation ne se reproduise pas. Qu'y a-t-il donc de nouveau? Je mentionnerai deux grands changements. Tout d'abord le fait que les travaux de l'Accounting Standards Board ont fortement amélioré la qualité des normes comptables. Ces travaux ont défini des principes beaucoup plus clairs ainsi que de nombreuses règles nouvelles, il faut bien l'admettre. Les arguments

servant à protéger des intérêts particuliers en matière de présentation des comptes sont beaucoup moins tolérés.

Par ailleurs, nous avons créé un nouveau mécanisme chargé de veiller au respect des règles, le Financial Reporting Review Panel. Le Panel enquête sur toutes les plaintes concernant les comptes de sociétés faisant publiquement appel à l'épargne. S'il conclut que les comptes annuels ne respectent pas les exigences du droit des sociétés ou les normes comptables applicables et ne donnent pas une image fidèle, il peut introduire une instance devant les tribunaux concluant à ce que l'entreprise modifie ses comptes annuels. Le cas échéant, le tribunal peut exiger que les dirigeants soient condamnés aux dépens. Jusqu'ici, le Panel n'a jamais eu à saisir la justice, son autorité ayant suffi à convaincre les entreprises de modifier d'elles-mêmes leurs comptes. C'est une sanction très efficace. Les entreprises n'aiment pas du tout la publicité qui leur est faite si le Financial Reporting Review Panel les prend en défaut. Les contrôleurs qui se sont accommodés d'une présentation non acceptée par le Panel font l'objet d'un rapport à leur organisme professionnel en vue d'éventuelles sanctions disciplinaires. Il en résulte que le contrôleur des comptes se trouve à présent en position beaucoup plus forte pour faire preuve de fermeté si les dirigeants d'une entreprise usent d'arguments pour le détourner d'une opinion qu'il sait juste.

7. ENSEIGNEMENTS A TIRER POUR D'AUTRES ETATS MEMBRES ET ACTION A MENER AU NIVEAU COMMUNAUTAIRE

Notre expérience pourrait à mon sens servir à tirer les enseignements suivants:

D'abord, nous devons toujours nous rappeler que la raison d'être du contrôle légal des comptes, c'est ce qu'il apporte aux utilisateurs des comptes. Quelle que soit notre action, nous devons faire intervenir les utilisateurs et veiller à ce que leurs intérêts soient pris en compte. Si l'audit ne répond pas à leurs besoins, on voit mal quel intérêt il y aurait à demander un audit.

Ensuite, le besoin existe d'avoir des normes d'audit communes, qui doivent être mises à jour. Ces normes doivent s'aligner sur celles adoptées au niveau international. L'Union européenne n'est pas un cas à part. Nous devrions avoir pour objectif d'être reconnus comme comptant parmi les chefs de file pour la définition et l'application des normes comptables de manière que les comptes annuels de nos entreprises inspirent la confiance dans le monde entier. C'est ainsi que nous améliorerons notre compétitivité.

Enfin, il incombe aux gouvernements de veiller non seulement à l'existence de règles et de recommandations traduisant les pratiques les plus performantes, mais aussi à la mise en place de dispositifs assurant l'application de ces règles et recommandations. La nature exacte de ces dispositifs devraient être laissée à l'appréciation de chaque Etat membre. L'uniformité n'est pas nécessaire. Ce qui nous convient à nous ne conviendra peut-être pas à d'autres, et inversement. Ce qui importe, c'est que l'objectif soit atteint. Nous devons nous concentrer sur les résultats, non sur les méthodes adoptées pour les obtenir.

Pour finir, que devons-nous faire au niveau communautaire? Nous devons peser de tout notre poids sur l'achèvement des travaux menés en matière de normes internationales d'audit. Nous devons veiller à ce que le point de vue européen se fasse entendre et respecter dans ces débats. Nous devons tenter de développer une vision identique des principes importants portant sur des questions comme l'indépendance des contrôleurs des comptes. Nous devons encourager et convaincre tous les Etats membres de veiller à ce que ces

principes soient respectés en pratique et non pas simplement en théorie. Telles doivent être nos priorités. Nous n'avons pas besoin de nouvelles règles. En tout état de cause, nous n'avons pas besoin de règles qui empêchent l'évolution des pratiques les plus performantes à mesure de l'évolution des besoins de la vie économique et des compétences en matière d'audit. Il nous faut avoir une même conception de ces questions, les examiner collectivement et toujours favoriser les pratiques les plus performantes.

Je me félicite des travaux prévus par la FEE, à savoir un passage en revue des pratiques de différents Etats membres et la mise au point d'un ensemble commun de principes essentiels en matière d'indépendance. Mais comme je l'ai expliqué, l'audit est trop important pour être laissé aux mains des seuls contrôleurs des comptes. J'appuie en conséquence la proposition de M. Mogg de créer un nouveau groupe de travail sous les auspices du Comité de contact, dans lequel seraient rassemblées toutes les parties en cause. Cette conférence est un premier pas très utile. Poursuivons ensemble sur cette base.

M. GERARD RIVIERE*

LE ROLE DES ORGANISMES PUBLICS ET PROFESSIONNELS

L'idée d'un contrôle des diligences des commissaires aux comptes par l'institution professionnelle est ancienne puisque ce contrôle est prévu par l'article 66 du décret du 12 août 1969 réglementant "l'organisation de la profession et le statut professionnel des commissaires aux comptes de sociétés". Effectué au niveau régional, cet examen fonctionne depuis lors.

En 1983, le Conseil national des commissaires aux comptes a estimé que les sociétés les plus importantes devaient faire l'objet d'un contrôle plus complet au niveau national.

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) a fait part à la Commission des opérations de bourse (COB) de sa volonté de garantir que la certification des comptes des sociétés françaises cotées en bourse soit sans contestation possible d'un niveau de qualité équivalent à celui pratiqué par les meilleurs cabinets internationaux. Ce souci rejoignait celui exprimé par la Commission des opérations de bourse qui souhaitait de son côté que la fiabilité de l'information financière diffusée par les sociétés françaises faisant publiquement appel à l'épargne soit équivalente à celle que l'on trouve sur les autres grandes places financières. La COB et la CNCC souhaitaient par ailleurs que cet objectif soit atteint dans le cadre d'un contrôle réalisé exclusivement par la profession.

Ces préoccupations communes ont abouti à la conclusion d'un accord en 1985 qui prévoyait, dans un délai de 3 ans, de revoir tous les dossiers des commissaires aux comptes de sociétés cotées. Depuis, cet accord a été renouvelé deux fois, le dernier renouvellement date de 1994.

Il convient de noter que l'existence d'un référentiel d'audit en France, comparable aux normes IAPC, a permis la mise en place d'une tel contrôle qualité.

Avant d'examiner plus en détail les deux niveaux de contrôle de qualité, nous rappellerons les objectifs que cherchent à atteindre ces contrôles et les principales données chiffrées qui traduisent l'effort important consenti par la profession à leur réalisation.

1. LES OBJECTIFS DU CONTROLE DE QUALITE

L'examen national d'activité s'insère dans le cadre de l'objectif poursuivi par l'examen d'activité exercé par les Conseils Régionaux c'est-à-dire conduire tous les commissaires aux comptes à un comportement homogène et adapté aux exigences actuelles. Il s'agit donc essentiellement d'un contrôle de qualité. Vis-à-vis de l'extérieur, il est fondamental qu'une valeur semblable soit reconnue à la certification quel que soit le commissaire aux comptes qui la délivre.

* Président du Comité de contrôle de la qualité, Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, France

Outre un contrôle sur les diligences, le contrôle de qualité a aussi pour objectif de s'assurer de l'indépendance du commissaire aux comptes. L'homogénéité des comportements, avec un haut degré d'indépendance, est donc un objectif essentiel de l'examen d'activité.

Si la responsabilité des commissaires aux comptes est individuelle, ses conséquences au plan civil ne le sont pas entièrement. Bénéficiant d'une assurance groupe du fait de son appartenance à la CNCC, le commissaire aux comptes engage par ses actes, outre sa responsabilité personnelle la solidarité de tous. En conséquence l'examen d'activité doit conduire à une diminution des risques individuels et collectifs.

L'image de la profession toute entière dépend également du bon respect par tous les commissaires aux comptes des normes professionnelles.

Ainsi l'examen d'activité doit permettre de vérifier que les opinions délivrées sont en harmonie avec les conclusions figurant dans le dossier de travail et que les commissaires aux comptes et leurs principaux collaborateurs ont une connaissance suffisante des secteurs d'activité dans lesquels ils sont amenés à intervenir.

Conçu d'abord comme un instrument d'autodiscipline, et non de répression, l'examen d'activité doit être l'occasion d'un dialogue confraternel et constructif entre les commissaires aux comptes et les contrôleurs qui ont la charge d'apprécier leur comportement professionnel.

Ce dialogue, en permettant à chaque commissaire aux comptes de se situer par rapport aux normes professionnelles, met en relief ses points forts et ses points faibles. Il constitue pour le commissaire aux comptes une source de réflexion quant à l'évolution de ses pratiques qu'il doit s'imposer, tant pour un exercice supérieur de la mission que pour la prévention des risques qu'il court. En dernier ressort, ce dialogue place le commissaire aux comptes, dûment averti, devant ses propres responsabilités.

L'examen d'activité a, et doit conserver, un caractère pédagogique incontestable et être accepté comme tel. Néanmoins, ces procédures, tant au niveau régional que national, sont susceptibles d'entraîner, en dernier lieu, des poursuites disciplinaires.

Enfin les examens d'activité sont pour les Conseils régionaux et le Conseil national un moyen privilégié d'être informés constamment des problèmes que rencontrent les commissaires aux comptes. A cet effet, il est utile que les commissaires aux comptes soient, à l'occasion des examens d'activité dont ils sont l'objet, en mesure d'exposer leurs préoccupations particulières ou générales.

2. LES PRINCIPALES DONNEES CHIFFREES

La profession accepte de consacrer chaque année un nombre d'heures important à la réalisation du contrôle de qualité qu'il soit diligenté par les Compagnies régionales ou par la Compagnie nationale.

Les chiffres de la campagne 1995-1996 qui a porté sur le contrôle des comptes des sociétés arrêtés le plus souvent au 31 décembre 1994, sont les suivants :

- contrôle régional d'activité : 4 500 dossiers examinés, 2 200 commissaires aux comptes contrôlés,
- 37 000 heures environ de contrôle,

- examen national d'activité sur les sociétés cotées : 163 dossiers examinés, 151 cabinets concernés, 24 000 heures de contrôle,
- examen national des dossiers d'OPCVM (organismes de placement collectif en valeurs mobilières) : 58 dossiers examinés, 14 cabinets concernés, contrôlant ensemble 900 mandats, 3 000 heures de contrôle.

3. L'EXAMEN REGIONAL D'ACTIVITE (ERA)

L'article 66 du décret du 12 août 1969 fixe des obligations pour le commissaire aux comptes et pour le Conseil régional. Pour ce qui concerne le commissaire aux comptes, il doit notamment tenir pour chaque société contrôlée un dossier regroupant les documents reçus de la société et ceux qui sont établis par lui à l'occasion de ses contrôles ; ces dossiers sont conservés pendant 10 ans et sont à la disposition des instances professionnelles. Quant au Conseil régional, le même article dispose qu'il doit inspecter au moins une fois par an les commissaires aux comptes de son ressort.

On notera que si cet article lie l'inspection du Conseil régional et les obligations du commissaire aux comptes, il ne définit pas précisément le contenu de l'inspection. Cette remarque est importante dans la mesure où les obligations du commissaire aux comptes résultent d'un ensemble de textes (loi du 24 juillet 1966, décret du 12 août 1969, Normes de la CNCC, Code d'Ethique Professionnelle, recommandations du Conseil national de la comptabilité...).

Il incombe aux Conseils régionaux chargés de surveiller l'exercice de la profession dans la circonscription (art. 38.3° du décret du 12 août 1969) et au Conseil national "chargé de coordonner l'action des Conseils régionaux notamment en vue d'assurer la discipline générale des commissaires aux comptes" (art. 60 D. 1969) de définir le contenu et la forme des examens d'activité.

Les obligations résultant de l'application de l'article 66 ont été précisées dans les articles 22 à 25 du Code d'Ethique Professionnelle et certaines précisions ont en outre été communiquées aux Conseils régionaux par le Conseil national sous forme de recommandations.

— *Contenu et conclusions de l'examen régional d'activité*

L'examen porte sur les points suivants :

- l'organisation générale de l'activité du commissaire aux comptes et le respect des règles statutaires et déontologiques (contrôle dit "horizontal"),
- le respect des normes relatives à l'exercice de la mission.

A l'issue de l'examen, le contrôleur choisi par le Conseil régional doit se former une opinion sur les méthodes et l'organisation du travail du cabinet au regard des obligations réglementaires, des normes de la profession, de la nécessité pour le commissaire de pouvoir justifier explicitement des diligences accomplies dans le cas d'une mise en cause de sa responsabilité.

Il doit être en mesure d'apporter une réponse aux questions suivantes :

- l'organisation et les moyens du cabinet sont-ils en accord avec les mandats traités?

- la documentation disponible au sein du cabinet est-elle à jour, facilement consultable et adaptée aux mandats traités ?
- les règles d'indépendance et d'incompatibilités sont-elles respectées ?
- des dossiers de contrôle suffisamment explicites par eux-mêmes sont-ils établis ?
- les normes de travail relatives à la certification sont-elles suivies ? L'examen de quelques dossiers particuliers permet-il de conclure à leur bonne application pratique ?
- l'intervention personnelle du commissaire aux comptes responsable de la mission est-elle conforme aux normes ?
- les règles statutaires ou déontologiques, les règles de confraternité sont-elles respectées ?

A l'issue de son examen, le contrôleur propose au Conseil régional les recommandations à adresser au commissaire contrôlé aussi bien en ce qui concerne l'organisation de son cabinet que les diligences mises en oeuvre sur les dossiers examinés et les conclusions en découlant.

Le Conseil régional est seul habilité à faire part au commissaire contrôlé des observations et conclusions définitives ressortant de l'examen d'activité réalisé.

— *Choix des contrôleurs*

Il convient d'observer les règles suivantes dans le choix des contrôleurs réalisant les examens d'activité.

— *Conditions requises pour être contrôleur*

- Les commissaires aux comptes qui interviennent en qualité de contrôleur de l'examen régional d'activité sont des membres du Conseil régional ou des commissaires aux comptes habilités par le Conseil régional.
- Ils doivent avoir une expérience suffisante en commissariat aux comptes qui doit être appréciée par rapport au nombre d'heures gérées estimé à un minimum annuel de l'ordre de 300 heures,
- avoir fait l'objet d'un examen d'activité à l'issue duquel aucune observation significative n'a été formulée,
- s'engager à effectuer chaque année un nombre minimum d'examens représentant une durée au moins égale à deux jours,
- s'engager à respecter l'obligation de formation prévue dans le Code d'Ethique Professionnelle et dans les normes.

— *Obligations des contrôleurs*

Les contrôleurs doivent :

- réaliser les missions en conformité avec la méthodologie arrêtée par l'organisation professionnelle,

- respecter les normes en particulier celles ayant trait à l'éthique professionnelle (indépendance, secret professionnel, confraternité...).

Les contrôleurs doivent refuser d'accepter toute mission dans laquelle leur indépendance pourrait être compromise. Cette indépendance se situe d'abord vis-à-vis du confrère (par exemple existence de liens familiaux, de liens en capital, de litiges passés ou en cours...), puis dans le choix des dossiers à contrôler. A titre d'exemple, les contrôleurs ne doivent pas sélectionner les dossiers du confrère sur lesquels ils ont la qualité de suppléant, d'expert-comptable, de commissaire de filiales ou de la société mère....

- suivre obligatoirement les actions de formation organisées pour les contrôleurs ERA soit au niveau régional soit au niveau national,
- participer annuellement aux réunions d'information sur les conclusions et orientations de chaque campagne de contrôle.

—*Règles à suivre par les Compagnies Régionales*

Les Compagnies doivent veiller à :

- définir une durée limitée à l'exercice des fonctions de contrôleur,
- ne pas désigner le même contrôleur pour procéder successivement deux fois au contrôle d'un même confrère, qu'il s'agisse d'un contrôle régulier ou d'une remise au contrôle, cependant si une équipe de deux contrôleurs est formée, un des deux contrôleurs doit remplir la condition ci-dessus précisée,
- faire accompagner tout nouveau contrôleur par un contrôleur expérimenté.

4. L'EXAMEN NATIONAL D'ACTIVITE (ENA)

Afin de permettre au Conseil national d'effectuer un contrôle de qualité pour les sociétés d'une certaine importance, l'article 66 du décret du 12 août 1969 a été modifié par le décret du 3 juillet 1985. Le Comité d'Examen National d'Activité (CENA) a reçu délégation du Conseil national pour assurer le suivi du fonctionnement de l'ensemble des examens d'activité réalisés au niveau national.

Les modalités de fonctionnement de l'examen national d'activité sont différentes de celles de l'examen régional d'activité sur essentiellement trois points :

- l'intervention de responsables techniques, collaborateurs permanents de la CNCC, qui ont la responsabilité d'organiser ces examens et d'homogénéiser les conclusions (au niveau régional, le délégué article 66, membre élu de la CRCC, accomplit également ce rôle mais d'une façon moins approfondi et sur une base bénévole),
- l'examen du rapport des contrôleurs par une chambre du CENA (composée de commissaire aux comptes) lors d'une réunion à la CNCC, à laquelle participent les commissaires aux comptes contrôlés, les contrôleurs et les responsables techniques. Une fiche de conclusions est établie par la chambre à l'issue de la réunion,
- la tenue d'une seconde réunion en présence d'un représentant de la COB, des commissaires aux comptes contrôlés, des contrôleurs et d'un membre de la

chambre CENA (généralement le Président). A la suite de cette réunion, la COB exprime son avis sur la fiche de conclusions établie par le CENA.

Le champ d'application des examens nationaux d'activité couvre :

- les mandats des commissaires aux comptes détenus dans tout organisme relevant de la compétence de la COB,
- les mandats détenus par les commissaires visés à l'alinéa précédent dans les filiales des sociétés concernées par les examens,
- les mandats détenus par des commissaires dans des sociétés non cotées dans la mesure où ces dernières appartiennent à un secteur d'activité déterminé par le Conseil national,
- les opérations d'apports faisant intervenir des sociétés cotées lorsque les commissaires aux apports ou à la fusion nommés sont des commissaires aux comptes,
- les procédures mises en place par les cabinets pour traiter les dossiers des sociétés appartenant à un secteur d'activité déterminé par le Conseil national.

L'ensemble des mesures mises en place par les cabinets de commissaires aux comptes afin d'assurer un niveau de qualité à l'ensemble de leurs missions entrant dans le champ d'application de l'examen national d'activité peut également être examiné (contrôle "horizontal"). Il peut faire l'objet d'un dossier permanent de référence mis à la disposition de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes par le cabinet concerné.

— *Contenu de l'examen national d'activité*

L'examen national d'activité vise à s'assurer des points suivants :

- la qualité des travaux des commissaires aux comptes au regard des normes professionnelles,
- la fiabilité de l'information comptable produite par les sociétés,
- l'application correcte des règles comptables,
- le respect des règles relatives à l'indépendance.

Le contrôleur doit s'assurer que les travaux conduits par le cabinet le sont conformément aux dispositions figurant dans le recueil des "Normes relatives à l'exercice des missions" de la CNCC et, en particulier, celles qui concernent : la nature et l'organisation des travaux, les rapports, les obligations spécifiques et l'application des techniques de contrôle.

Ce contrôle des dossiers doit permettre d'apprécier, si les rapports émis par le cabinet sont fondés et correctement formulés conformément aux normes de la CNCC.

Un examen spécifique de la situation d'indépendance des commissaires aux comptes est également effectué, sur chaque dossier examiné, au vu de la norme relative à l'indépendance et de ses commentaires et aux dispositions du Code d'Ethique Professionnelle.

Bien que prévu par la charte de l'examen national d'activité, le contrôle de l'organisation générale de l'activité du commissaire aux comptes (contrôle "horizontal") n'est pas appliqué actuellement au niveau national. Seuls des contrôles de dossiers de commissaires aux comptes sont effectués (contrôle "vertical").

— *Choix des contrôleurs*

Les contrôleurs doivent observer un certain nombre de règles dans l'exercice de leur mission.

— *Conditions requises pour être contrôleur*

Ils doivent :

- être commissaire aux comptes inscrit et avoir la qualité de signataire s'ils exercent au sein d'une société de commissaires aux comptes inscrite,
- avoir une expérience récente d'au moins 10 années dans l'exercice de mandats de sociétés cotées en Bourse,
- être familiarisés aux problèmes posés par la certification des comptes consolidés,
- avoir participé aux séminaires de formation aux normes de la Compagnie nationale,
- pouvoir consacrer une centaine d'heures à ce contrôle d'activité,
- assister à un séminaire de formation de deux jours aux techniques de contrôle de qualité.

— *Obligations des contrôleurs*

- Ils s'engagent à réaliser leurs missions en conformité avec la charte d'examen national d'activité.
- Dans l'exercice de leurs missions, ils appliquent les mêmes règles que celles prévues par les normes relatives à l'exercice des missions et concernant plus spécifiquement l'indépendance et le secret professionnel.
- Ils exercent leur mission *intuitu-personae* et ne doivent en aucun cas se faire assister ou représenter par des membres de leur cabinet qu'ils soient ou non commissaires aux comptes inscrits.
- A la fin de leur mission ils ne doivent conserver aucun document relatif aux contrôles réalisés sous quelque forme que ce soit (papier ou support informatique). Ils ne peuvent faire état en aucune circonstance, ni utiliser, des informations connues dans le cadre de leurs travaux de contrôle.
- Avant d'accepter une mission de contrôle, ils doivent s'assurer qu'ils sont bien "indépendants" des commissaires qu'ils vont être amenés à contrôler et signaler tout cas litigieux aux collaborateurs permanents de la CNCC.

— *Les responsables techniques*

Ce sont des commissaires aux comptes, collaborateurs permanents de la CNCC, qui assurent essentiellement les fonctions suivantes :

- sélectionner les dossiers à contrôler en fonction des orientations données par le Bureau du Conseil national,
- planifier les interventions des contrôleurs,
- harmoniser les fiches de contrôle établies par les contrôleurs,
- veiller au bon déroulement de la campagne de contrôle et faire le lien si nécessaire entre les différentes parties intéressées : contrôleurs, commissaires contrôlés, membres du CENA, représentants de la COB.

—*La composition et le fonctionnement du CENA*

Ce comité est composé de 28 membres, commissaires aux comptes inscrits, tous désignés par le Conseil national. Les nominations sont faites pour 2 ans.

Les décisions prises par le CENA (fiches de conclusions) sont transmises au Conseil régional qui en suit la mise en oeuvre notamment lors des contrôles diligentés dans le cadre de l'article 66 et en apprécie l'opportunité de poursuites disciplinaires éventuelles. En effet, la procédure disciplinaire est de la compétence du Conseil régional, étant précisé que le Conseil national a également le pouvoir de saisir la Chambre de discipline.

Le Comité présente chaque année un rapport d'activité au Conseil national qui l'arrête. Ce rapport est ensuite remis à la COB.

DR. BURKHARD HENSE*

LE ROLE DES ORGANISMES PUBLICS ET PROFESSIONNELS

1. INTRODUCTION

Dans le Livre vert sur le rôle, le statut et la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne, il est souvent fait référence aux organismes publics et professionnels. Ce groupe de travail n'envisagera leur rôle que dans le domaine du contrôle de la qualité et je limiterai en conséquence mon intervention à cet aspect.

Le Livre vert fait entrer dans les mesures de contrôle de la qualité:

- les règles relatives à l'agrément des personnes chargées d'effectuer le contrôle légal des comptes, et
 - les règles relatives à la manière dont le contrôle légal des comptes doit être effectué, ainsi que le respect de ces règles.
1. En Allemagne, les autorités publiques et les organismes professionnels agissent de pair en matière de contrôle de la qualité.

a) Les autorités publiques allemandes intervenant dans le contrôle de la qualité sont:

- les ministres des affaires économiques dans les Länder (provinces) en tant que réelles parties prenantes;
- le Ministère fédéral de l'économie, avec un rôle relevant davantage de la coordination.

b) Les organismes professionnels sont:

i.. La Wirtschaftsprüferkammer (WPK),

- chambre des experts-comptables, à laquelle l'adhésion est obligatoire. Elle regroupe:
- environ 8 500 experts-comptables de type Wirtschaftsprüfer (WP),
- environ 4 250 experts-comptables de type vereidigte Buchprüfer (vBP),
- toutes les sociétés de Wirtschaftsprüfer et de vereidigte Buchprüfer.

Alors que les Wirtschaftsprüfer et sociétés de Wirtschaftsprüfer sont autorisés à vérifier les comptes de n'importe quelle entreprise, les vereidigte Buchprüfer et sociétés de vereidigte Buchprüfer ne sont autorisés à vérifier que les comptes d'entreprises moyennes constituées sous forme de GmbH (sociétés à responsabilité limitée). Etant donné que les vBP sont soumis aux mêmes règles que les WP, le

* Président de la Wirtschaftsprüferkammer (Chambre des commissaires aux comptes), Allemagne

présent exposé n'établira aucune distinction entre, respectivement, les WP et vBP, et les sociétés de WP et de vBP.

ii. Associations de droit civil auxquelles l'adhésion est facultative:

- l'Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), auquel adhèrent environ 85% des Wirtschaftsprüfer; et
- la Bundesverband des vereidigten Buchprüfer e.V. (association fédérale d'experts-comptables agréés), à laquelle adhèrent environ 40% des vereidigte Buchprüfer.

D'une manière très générale, on peut dire que la délivrance de l'agrément aux contrôleurs légaux des comptes dépend surtout des autorités publiques, mais que les règles régissant l'examen d'aptitude professionnelle et le contrôle du respect des règles en vigueur, sont pour l'essentiel du ressort des organismes professionnels.

2. En ce qui concerne les liens entre les autorités publiques et les organismes professionnels, je souhaite faire référence aux recommandations de la Commission européenne dans son Livre vert, où il est indiqué qu'une attention particulière doit être accordée aux principes de subsidiarité et de proportionnalité.

Ces principes de subsidiarité et de proportionnalité devraient également s'appliquer aux obligations et aux attributions des autorités publiques par rapport aux organismes professionnels.

D'après ces principes, les autorités publiques ne devraient intervenir que lorsque les organismes professionnels manquent à leurs obligations eu égard à l'intérêt public. De même, les autorités publiques et les organismes professionnels ne devraient intervenir que si la qualité des contrôles ne correspond pas aux normes requises dans l'intérêt public.

En Allemagne, les principes de subsidiarité et de proportionnalité ont en général été appliqués même si, bien entendu, d'autres possibilités sont ouvertes dans des circonstances particulières. La répartition existante des obligations devrait faire l'objet d'un examen permanent à la lumière des développements les plus récents.

2. DELIVRANCE DE L'AGREMENT POUR L'EXERCICE DE LA FONCTION DE CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES

Pour exercer en tant que contrôleur légal des comptes, il faut réussir un examen d'aptitude professionnelle reconnu par l'Etat. L'accès à cet examen et l'examen lui-même sont régis par la loi, les détails étant fixés par un règlement (règlement relatif à l'examen d'aptitude professionnelle).

2.1 Accès à l'examen d'aptitude professionnelle

1. Les conditions légales à remplir et le règlement relatif à l'examen d'aptitude professionnelle ont été révisés lors de la transposition en droit allemand de la huitième directive (84/253/CEE) en 1986. En principe, un diplôme universitaire est exigé ainsi que quatre années d'expérience pratique du contrôle des comptes. Le critère allemand des quatre années d'expérience du contrôle des comptes dépasse d'un an la durée prévue par la huitième directive, qui est de trois ans (article 8, paragraphe 1, première phrase).
2. L'accès à l'examen d'aptitude professionnelle en qualité de Wirtschaftsprüfer relève des commissions d'accès à l'examen des ministères des affaires économiques des Länder, composées d'un représentant du ministère, d'un représentant du commerce et de l'industrie, et de deux membres de la profession.

La Wirtschaftsprüferkammer participe à titre d'organisme professionnel en ce qu'elle:

- désigne les membres qui la représenteront aux commissions d'accès à l'examen d'aptitude professionnelle, et
- donne son avis sur la satisfaction des candidats aux conditions requises pour se présenter à l'examen d'aptitude professionnelle.

2.2 L'examen d'aptitude professionnelle à proprement parler

1. Le programme de l'examen est prescrit par la huitième directive.

Dans notre système, les matières relatives à la fiscalité et au droit commercial sont traitées de manière plus approfondie que dans tous les autres Etats membres de l'Union européenne. Cela tient au fait que l'agrément attribué aux Wirtschaftsprüfer et aux vereidigte Buchprüfer autorise ces professionnels comptables non seulement à effectuer des contrôles légaux des comptes, mais aussi à donner des consultations en matière fiscale et, dans une certaine mesure, en matière juridique.

Le conseil fiscal et juridique constitue en Allemagne une activité réglementée à laquelle l'accès est restreint et dont l'exercice est subordonné à l'obtention d'un examen reconnu par l'Etat. Les Wirtschaftsprüfer et vereidigte Buchprüfer, qui ont toujours bénéficié du droit d'exercice de cette profession, doivent en conséquence faire preuve de connaissances adéquates dans ces matières lors de l'examen d'aptitude professionnelle.

2. L'examen d'aptitude professionnelle en qualité de Wirtschaftsprüfer est sur le plan juridique un examen d'Etat qui doit être passé devant les commissions d'examen des ministères des affaires économiques des Länder. La composition de ces commissions d'examen est à l'image du caractère interdisciplinaire du contrôle légal des comptes. Ces commissions se composent en effet d'un représentant du ministère, d'un professeur d'économie des entreprises, d'un membre qualifié pour remplir les fonctions de juge, d'un représentant de l'administration fiscale, d'un

représentant du commerce et de l'industrie et de deux membres de la profession. Les membres de la profession sont également désignés par la Wirtschaftsprüferkammer.

2.3 Importance du rôle des autorités publiques

L'importance du rôle de l'Etat dans la délivrance de l'agrément aux contrôleurs légaux des comptes tient à des raisons d'ordre juridique et en particulier aux conditions requises par la Constitution allemande. Ces règles sont difficiles à modifier, ne serait-ce que pour déroger à la réglementation de l'examen d'Etat d'aptitude professionnelle des Wirtschaftsprüfer et vereidigte Buchprüfer. Cela est néanmoins impossible tant qu'existe le principe d'un examen d'aptitude professionnelle reconnu par l'Etat pour des professions connexes telles qu'avocats et conseillers fiscaux. Il en résulterait par ailleurs un risque pour le droit de tout Wirtschaftsprüfer ou vereidigte Buchprüfer de donner des consultations en matière fiscale et, dans une certaine mesure, en matière juridique.

Cette situation est acceptable pour la Wirtschaftsprüferkammer qui prend part concrètement aux procédures d'examen de l'aptitude professionnelle et exerce ainsi de fait une influence considérable à cet égard.

3. EXECUTION DES CONTROLES LEGAUX DES COMPTES

Je souhaite établir une distinction entre les règles applicables à l'exécution des contrôles légaux des comptes et celles applicables au contrôle du respect des règles en la matière.

3.1 Normes d'exécution du contrôle des comptes et principes applicables en la matière

Les règles relatives à l'exécution du contrôle légal des comptes peuvent généralement se regrouper en normes d'exécution des contrôles et en principes professionnels spécifiques.

1. En Allemagne, les règles générales relatives à l'exécution des contrôles et à la déontologie de la profession apparaissent surtout dans le Wirtschaftsprüferordnung (WPO) et dans certaines dispositions particulières du code du commerce.

Le WPO définit des règles générales de conduite applicables à toutes les activités d'un Wirtschaftsprüfer, à savoir:

- l'indépendance,
- la conscience professionnelle,
- la confidentialité et
- la "responsabilité propre".

S'appliquent en outre pour le contrôleur légal:

- le principe d'impartialité et
- le refus d'accepter une mission si le contrôleur a des raisons de douter de sa propre objectivité dans l'exécution de sa mission.

Depuis le début de 1995, une autorisation légale expresse confère à la Wirtschaftsprüferkammer le droit de réglementer les obligations professionnelles générales de ses membres. La WPK a fait usage de cette autorisation en publiant une charte professionnelle, entrée en vigueur le 15 septembre 1996. Non seulement cette charte est contraignante pour tous les membres de la profession, mais elle doit également être considérée comme faisant partie de la loi et respectée comme telle par les autorités publiques et les tribunaux.

2. Les réglementations spécifiques de la profession concernant:

- le contenu et l'étendue du contrôle légal des comptes et
- le contenu du rapport du contrôleur des comptes et la forme longue du rapport

sont abordées d'une manière générale par le code du commerce (articles 317, 321 et 322). Les principes relatifs au contrôle des comptes et à l'information financière ne sont traités dans aucun acte législatif.

A cet égard, des modifications se dessinent depuis que le gouvernement fédéral a publié le 22 novembre 1996, à l'issue de longues délibérations, un projet de loi sur le contrôle et la transparence des entreprises. Aux termes de ce projet, la loi instituera une conception du contrôle des comptes accordant une large place au facteur de risque, conception qui est reconnue à l'échelle internationale. En outre, le contrôleur des comptes devra étudier les risques inhérents à l'évolution future de l'entreprise afin de voir s'ils ont fait l'objet d'une information appropriée dans le rapport de gestion.

A ce jour, les divers principes relatifs au contrôle des comptes apparaissent dans les recommandations de l'Institut des Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW). Ces recommandations diffèrent des normes internationales d'audit (ISA) en ce qu'elles ne sont pas aussi approfondies et détaillées. Il est cependant généralement admis qu'il n'existe aucune différence significative entre les normes d'audit allemandes et internationales.

Contrairement aux dispositions de la charte professionnelle de la Wirtschaftsprüferkammer, les recommandations de l'IDW n'ont aucune force contraignante. Sur le plan formel, elles ne sont contraignantes que pour les membres de l'IDW. Les tribunaux allemands se sont jusqu'à présent refusés à reconnaître à ces recommandations une valeur juridique comme celle accordée, par exemple, aux normes DIN dans le domaine technique. Néanmoins, les principes formulés par l'IDW sont considérés comme un fonds important fournissant des principes directeurs en matière de procédés "appropriés" de contrôle des comptes.

Etant donné que les critères formulés par l'IDW n'ont aucun caractère obligatoire sur le plan juridique, il appartient aux tribunaux allemands d'apprécier les conditions auxquelles le contrôleur des comptes doit satisfaire dans une mission de contrôle des comptes.

3. Cet exposé serait incomplet si je ne mentionnais pas ici les recommandations formulées en 1995 par la Wirtschaftsprüferkammer et l'IDW en matière d'assurance de la qualité dans les sociétés de Wirtschaftsprüfer.

Ces recommandations portent notamment sur:

- la planification de la mission de contrôle des comptes,
- la formation du personnel exécutant les contrôles,
- la supervision du contrôle des comptes,
- l'examen des résultats du contrôle des comptes.

Sur le plan formel, ces principes ne présentent que le caractère de recommandations. Néanmoins, ils définissent de fait en détail la "responsabilité propre" exigée des membres de la profession comptable. Tout professionnel qui ne respecte pas ces recommandations doit accepter qu'il lui en soit tenu rigueur.

3.2 *Respect des règles en vigueur*

Le législateur allemand a chargé la Wirtschaftsprüferkammer de contrôler que ses membres respectent leurs obligations professionnelles. Le terme "obligations professionnelles" vise non seulement les règles générales d'exécution des contrôles des comptes et de déontologie, mais aussi les normes d'audit définies par la profession. Une violation des normes d'audit définies par la profession n'aboutit en général qu'à des sanctions disciplinaires en cas de négligence grave ou d'intention délictueuse.

La Wirtschaftsprüferkammer est habilitée à émettre un blâme à l'encontre d'un membre en cas d'infraction mineure aux obligations professionnelles. Les infractions plus graves aux obligations professionnelles sont portées devant le ministère public en vue d'une procédure disciplinaire devant les tribunaux.

La surveillance assurée par la Wirtschaftsprüferkammer s'effectue comme suit:

1. Examen des comptes publiés

La Wirtschaftsprüferkammer examine tous les comptes annuels contrôlés qui sont publiés au journal officiel fédéral, ainsi que la plupart des comptes annuels dont le journal officiel fédéral indique qu'ils ont été déposés auprès des divers registres du commerce.

Lors de son examen de ces comptes annuels, la Wirtschaftsprüferkammer vérifie à partir d'une liste de pointage que la forme de ces comptes est conforme aux conditions requises par la loi pour leur préparation et leur contrôle et que le contenu du rapport du contrôleur des comptes est conforme aux exigences de la loi. En cas d'erreurs ou de doute, elle en réfère aux professionnels, soit pour que

des précisions soient apportées, soit pour que d'éventuelles erreurs soient corrigées.

En 1995, environ 14 000 comptes annuels ont été examinés, et le rapport de cet examen a été publié dans son intégralité.

2. Traitement des plaintes contre les membres de la WPK

La Wirtschaftsprüferkammer assure le suivi de toutes les plaintes dirigées contre ses adhérents par des clients, confrères, autorités publiques et tribunaux, ou des plaintes dont elle prend connaissance par d'autres sources telles que la presse.

3. Système indépendant de contrôle de la qualité

Il n'existe pas encore en Allemagne de système indépendant de contrôle de la qualité, qu'il s'agisse d'un contrôle par des pairs ou d'une autre forme de contrôle.

Si ce n'était pas sur une base facultative qu'un système global de contrôle était mis en place, il en résulterait inévitablement une atteinte aux droits constitutionnels fondamentaux des membres de la profession, ce qui, aux termes d'un arrêt rendu par le tribunal constitutionnel fédéral, ne peut être instauré que par le législateur. Il n'existe actuellement en Allemagne aucune autorité publique ni aucun organisme professionnel qui soit légalement habilité à mettre en place un tel système de contrôle de la qualité. Lorsque le WPO a été modifié en dernier lieu en 1995, le législateur a abordé cette question mais n'était préparé à entreprendre aucune action.

Non seulement il manquait une habilitation légale à l'instauration d'un système indépendant de contrôle de la qualité, mais cette tentative ne correspondait pas à la conception du contrôle de la qualité que se faisaient les membres de la profession, pour qui un tel contrôle relevait dans une large mesure du principe de "responsabilité propre". Celui-ci ne semblait pas, à cette époque, compatible avec un contrôle exercé de l'extérieur.

Il convient cependant de noter que ces derniers temps, la volonté d'accepter un système indépendant de contrôle de la qualité a progressé en Allemagne. A cet égard, je voudrais une fois encore faire référence aux recommandations formulées en 1995 en matière de contrôle de la qualité dans les sociétés de Wirtschaftsprüfer. En effet, ces recommandations étaient les premières à demander qu'un contrôle soit effectué afin de vérifier que les missions d'audit respectent les règles relatives à la planification de la mission, à la formation du personnel exécutant les contrôles, à la supervision du contrôle des comptes et à l'examen des résultats du contrôle des comptes.

Lors des délibérations à propos de cette recommandation, il est apparu qu'un tel contrôle interne à la profession ne pouvait, de l'avis général, s'entendre que comme un premier pas. Cette opinion était sensiblement influencée par l'instauration de procédures externes de contrôle de la qualité au Royaume-Uni et en France au cours des dernières années. Un contrôle externe de la qualité, sur une base facultative pour commencer, est une évolution possible en Allemagne.

Les commentaires ou recommandations à ce sujet à l'échelle européenne recevront assurément beaucoup d'attention en Allemagne. Si un contrôle externe était instauré en Allemagne, il ne pourrait être effectué que par la *Wirtschaftsprüferkammer*, seul organisme professionnel à regrouper tous les contrôleurs des comptes.

4. ACTION REQUISE AU NIVEAU COMMUNAUTAIRE

Vu le contexte allemand où autorités publiques et organismes professionnels ont des fonctions différentes en matière d'assurance de la qualité, il me semble nécessaire que la Commission européenne contribue à la mise en oeuvre des normes

ISA et soutienne la création de systèmes nationaux indépendants de contrôle de la qualité. L'élaboration de principes applicables au contrôle des comptes, y compris en matière de déontologie, ainsi que leur supervision et leur respect, devraient en principe être confiés aux organismes professionnels autoréglementés.

La Commission européenne devrait avant tout apporter son soutien à la mise en place d'habilitations légales appropriées, comme le suggèrent notamment les commentaires de la *Wirtschaftsprüferkammer* sur le Livre vert. Afin que les organismes professionnels, dont je fais partie, évitent dès le départ des péripéties indésirables dans leur tentative d'atteindre les objectifs définis par l'Union européenne, je pense qu'il est nécessaire d'instaurer un dialogue permanent entre les organes de surveillance de la profession et la Commission européenne. C'est pourquoi je me félicite de la présente conférence.

5. CONCLUSION

Si les organismes professionnels se voient conférer un rôle plus important, je pense que les procédures d'assurance de la qualité au niveau communautaire telles que celles proposées dans le Livre vert sont en principe adaptées aux objectifs définis. Pour ce qui concerne les détails, je renvoie aux commentaires apportés par la *Wirtschaftsprüferkammer* sur le Livre vert. L'efficacité de ces procédures serait accrue s'il existait un organisme normatif au niveau européen. Un organisme professionnel européen dans lequel tous les Etats membres de l'Union européenne et leurs organismes professionnels pertinents seraient représentés doit, à mon sens, être créé.

M. PASI HORSMANHEIMO*

LE ROLE DES ORGANISMES PUBLICS ET PROFESSIONNELS

1. DISPOSITIONS LEGALES RELATIVES AU CONTROLE DES COMPTES ET AU CONTROLEUR DES COMPTES

La Loi sur le contrôle des comptes (936/94) contient les règles de base et les règles générales relatives au contrôle légal des comptes, aux qualifications du contrôleur légal des comptes et à l'organisation des instances délivrant l'agrément et assurant la surveillance de la profession. La Loi sur le contrôle des comptes est conforme à la huitième directive du Conseil (84/253/CEE) et est entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Des dispositions ont simultanément été arrêtées concernant le contrôle légal des comptes et le contrôleur légal des comptes dans le cadre d'un certain nombre d'autres lois et réglementations.

La Loi sur le contrôle des comptes s'applique au contrôle légal des comptes et à d'autres activités d'audit prescrites par la loi ou par décret et devant être exécutées par un contrôleur légal des comptes. Certains articles de la Loi sur le contrôle des comptes s'appliquent à toute autre activité exercée par un contrôleur des comptes agréé en cette qualité.

Le décret sur le contrôle des comptes (1379/94) a été pris à la fin de 1994 et est entré en vigueur le 1er janvier 1995. Le décret relatif à la comptabilité contient des dispositions détaillées concernant l'application de la Loi sur le contrôle des comptes¹.

Le règlement relatif aux Chambres de commerce de Finlande (337/88) contient les règles de base régissant l'organisation et les objectifs des Chambres de commerce. Ce règlement stipule que la Chambre centrale de commerce doit confirmer les principes directeurs (règles) applicables aux contrôleurs des comptes et sociétés de contrôle agréés par son Conseil de l'audit, ainsi que ceux applicables aux contrôleurs des comptes et sociétés de contrôle agréés par les Commissions d'audit des Chambres régionales de commerce. Ces règles portent principalement sur des aspects pratiques tels que la procédure de demande d'agrément.

D'autres dispositions particulières relatives au contrôle des comptes et aux contrôleurs des comptes sont prévues par d'autres lois et décrets concernant chaque type d'entité juridique comme, par exemple, les sociétés de personnes, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés anonymes, ainsi que les banques et les compagnies d'assurance.

2. OBJECTIFS DU CONTROLE DES COMPTES

En vertu de la Loi sur le contrôle des comptes, toute société² ou institution doit nommer un contrôleur des comptes chargé de vérifier ses comptes annuels (y compris les comptes consolidés). Pas même les petites sociétés de personnes (sociétés en nom collectif) ne sont exemptées de cette exigence.

* Conseiller juridique, Chambre centrale de commerce, Finlande

En vertu de la Loi sur le contrôle des comptes, le contrôleur des comptes doit vérifier les documents comptables de l'exercice, les comptes annuels et le gouvernement de l'entreprise ou de l'institution vérifiée.

En vertu de la loi, les principaux objectifs du contrôle des comptes sont les suivants:

- confirmer que les comptes annuels sont établis conformément à la loi; et
- confirmer que la gestion (le gouvernement d'entreprise) a été effectuée dans le respect de la loi.

3. PRINCIPALES OBLIGATIONS D'UN CONTROLEUR DES COMPTES

Aux termes de la loi sur le contrôle des comptes, le contrôleur des comptes est tenu de respecter les règles de bonne pratique de l'audit. Il en résulte qu'il doit se conformer à ces règles non seulement dans l'exercice de sa fonction de contrôleur légal des comptes, mais aussi dans l'exercice d'activités de conseil liées au contrôle des comptes. Pour respecter les règles de bonne pratique de l'audit, le contrôleur des comptes doit observer les lois et autres réglementations ainsi que suivre les procédures généralement appliquées par des professionnels "faisant preuve de rigueur".

D'une manière générale, les règles de bonne pratique de l'audit contiennent des règles de déontologie et des recommandations en matière d'audit. En fait, ces règles et recommandations correspondent dans une large mesure aux recommandations de l'Institut des contrôleurs des comptes "KHT" (agréés par la Chambre centrale de commerce), qui sont fondées sur les principes et recommandations de l'IFAC.

Les organes officiels de surveillance, tels que le Conseil de l'audit de la Chambre centrale de commerce, donnent souvent leur avis sur le contenu des règles de bonne pratique du contrôle des comptes.

4. LE RAPPORT DU CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES

Le contenu du rapport du contrôleur des comptes est prescrit par la loi. En vertu de la Loi sur le contrôle des comptes, le rapport du contrôleur des comptes doit indiquer:

- si les comptes annuels ont été établis conformément à la Loi sur la comptabilité et aux autres dispositions et conditions régissant l'établissement des comptes annuels;
- si les comptes annuels donnent, conformément à la Loi sur la comptabilité, une image fidèle du résultat des opérations et de la situation financière de la société ou de l'institution;
- si les comptes annuels peuvent être approuvés;
- la proposition du conseil d'administration ou d'un organe équivalent concernant l'affectation du résultat de l'exercice;
- si quitus peut être donné (au conseil d'administration et au directeur général ou leur équivalent).

Lorsqu'un associé, un administrateur, le président ou le vice-président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance, le directeur général ou une autre personne responsable, se rend coupable d'un acte de négligence passible de

dommages-intérêts, de tout autre acte engageant sa responsabilité civile, ou de toute autre infraction à la loi, aux statuts de la société, à l'acte constitutif ou au règlement intérieur de la société ou de l'institution, le contrôleur des comptes doit en faire état dans son rapport.

S'il y a lieu, le contrôleur des comptes doit compléter l'information donnée dans les comptes annuels. Il peut fournir des informations supplémentaires lorsqu'il le juge nécessaire.

Le contrôleur des comptes d'une société ou institution mère doit également établir un rapport distinct concernant le groupe en respectant, "mutatis mutandis", les dispositions ci-dessus mentionnées (définies aux points 1 à 3).

5. CONDITIONS REQUISES POUR LA NOMINATION D'UN CONTROLEUR DES COMPTES

Les critères généraux prévus par la loi et applicables à tout contrôleur des comptes sont les suivants: Le contrôleur des comptes doit être une personne physique ou une société de contrôle agréée. Le contrôleur des comptes doit posséder en matière de comptabilité, d'économie, de droit et de contrôle des comptes, les connaissances et l'expérience requises eu égard à la société ou à l'institution. Une personne juridiquement incapable, en faillite, ou déchue du droit d'exercer des activités commerciales, ne peut être nommée contrôleur des comptes.

Au moins un des contrôleurs des comptes doit résider dans l'Espace économique européen ou être une société de contrôle agréée visée par la Loi sur le contrôle des comptes.

L'obligation d'élire un contrôleur des comptes agréé ou une société de contrôle agréée dépend de la taille de la société ou de l'institution.

Outre les autres dispositions légales relatives à l'obligation d'élire un contrôleur des comptes, les associés, l'assemblée des actionnaires ou un organe équivalent sont tenus d'élire au moins un contrôleur agréé des comptes (contrôleur des comptes "KHT" (agréé par la Chambre centrale de commerce) ou "HTM" (agréé par une Chambre régionale de commerce) ou société de contrôle "KHT" ou "HTM"), lorsque la société remplit au moins deux des trois conditions suivantes:

- le total du bilan de l'exercice écoulé fait apparaître un excédent de FIM 2 millions;
- le chiffre d'affaires ou montant net des ventes de l'exercice écoulé dépasse FIM 4 millions;
- le nombre moyen d'employés durant l'exercice écoulé dépassait 10 personnes.

Seul un contrôleur agréé des comptes (contrôleur des comptes "KHT" ou "HTM" ou société de contrôle "KHT" ou "HTM") peut être élu lorsque la société ou l'institution remplit au moins deux des trois conditions suivantes:

- le total du bilan de l'exercice écoulé fait apparaître un excédent de FIM 12,5 millions;
- le chiffre d'affaires ou montant net des ventes de l'exercice écoulé dépasse FIM 25 millions;

- le nombre moyen d'employés durant l'exercice écoulé dépassait 50 personnes.

Au moins un des contrôleurs des comptes élus par les associés, l'assemblée des actionnaires ou un organe équivalent doit être un contrôleur des comptes agréé par la Chambre centrale de commerce ou une société de contrôle agréée par la Chambre centrale de commerce (contrôleur des comptes "KHT" ou société de contrôle "KHT") lorsque la société a émis des valeurs mobilières, conformément à la Loi sur le marché des valeurs (495/89), ou lorsque la société ou l'institution remplit au moins deux des trois conditions suivantes:

- le total du bilan de l'exercice écoulé fait apparaître un excédent de FIM 150 millions;
- le chiffre d'affaires ou montant net des ventes de l'exercice écoulé dépasse FIM 300 millions;
- le nombre moyen d'employés durant l'exercice écoulé dépassait 300 personnes.

Ces critères s'appliquent également à toute société ou institution mère d'un groupe, lorsque le groupe remplit au moins deux des trois conditions.

6. LES CONTROLEURS AGREES DES COMPTES EN FINLANDE

Il existe en Finlande deux catégories de contrôleurs agréés des comptes:

- le "KHT-tilintarkastaja" (contrôleur des comptes "KHT") est un contrôleur des comptes agréé par la Chambre centrale de commerce de Finlande, et
- le "HTM-tilintarkastaja" (contrôleur des comptes "HTM") est un contrôleur des comptes agréé par une Chambre régionale de commerce. Il existe 21 Chambres régionales de commerce en Finlande.³

Actuellement (à la date du 27/11/96), on compte 566 contrôleurs des comptes "KHT" et 1 132 contrôleurs des comptes "HTM" en Finlande.

Conformément à la Loi sur le contrôle des comptes et au droit des sociétés, il est également permis d'élire une société de contrôle en qualité de contrôleur des comptes. Il existe deux types de sociétés de contrôle en Finlande:

- la "KHT-yhteisö" (société de contrôle "KHT") est une société de contrôle agréée par la Chambre centrale de commerce de Finlande; et
- la "HTM-yhteisö" (société de contrôle "HTM") est une société de contrôle agréée par une Chambre régionale de commerce.

Actuellement, on compte en Finlande⁴ 21 sociétés de contrôle "KHT" et 26 sociétés de contrôle "HTM". Les six plus grandes sociétés sont du type "KHT".

7. CONDITIONS REQUISES POUR OBTENIR L'AGREMENT EN QUALITE DE CONTROLEUR DES COMPTES

Pour les deux catégories de contrôleurs agréés des comptes, il est requis un certain niveau de formation, une certaine expérience professionnelle et la réussite d'un examen d'aptitude professionnelle.

Pour obtenir l'agrément de la Chambre centrale de commerce, c'est-à-dire en tant que contrôleur des comptes "KHT", le candidat doit être une personne physique qui ne s'est pas montrée inapte à l'exercice de la profession de contrôleur des comptes et qui:

- n'est soumise à aucune restriction de sa capacité juridique;
- n'exerce aucune activité secondaire susceptible de compromettre son indépendance dans l'exercice de sa fonction de contrôleur des comptes ou dans l'exécution d'un contrôle des comptes;
- possède un diplôme de l'enseignement universitaire (niveau élevé);
- a effectué les études nécessaires à ses fonctions de contrôleur des comptes dans des matières définies par le Ministère du commerce et de l'industrie;
- a acquis au minimum 5 années d'expérience pratique sous la supervision d'un contrôleur des comptes "KHT" ou dans des activités aussi exigeantes en matière de contrôle des comptes et de comptabilité, conformément à un arrêté du Ministère du commerce et de l'industrie; et
- a prouvé ses capacités en réussissant l'examen d'aptitude professionnelle de contrôleur des comptes, dont le contenu détaillé est défini dans un arrêt du Ministère du commerce et de l'industrie, puis a prêté serment devant la justice en qualité de contrôleur des comptes.

Pour obtenir l'agrément d'une Chambre régionale de commerce, c'est-à-dire en qualité de contrôleur des comptes "HTM", la personne physique doit satisfaire aux mêmes conditions que les contrôleurs des comptes agréés par la Chambre centrale de commerce, mais:

- la formation de base peut être sanctionnée par un diplôme universitaire moins élevé;
- les cinq années d'expérience pratique peuvent être d'un niveau d'exigence inférieur;
- l'examen d'aptitude professionnelle peut être moins étendu.

A côté du parcours ci-dessus mentionné prévoyant une formation universitaire, l'agrément peut être obtenu par des personnes possédant seulement une expérience professionnelle de 7 + 3 ans ou de 15 ans. L'agrément cesse lorsque le contrôleur des comptes atteint l'âge de 70 ans. Tous les contrôleurs agréés des comptes, qu'il s'agisse de contrôleurs des comptes "KHT" ou "HTM" ou de sociétés de contrôle "KHT" ou "HTM", sont inscrits dans un registre public relevant du Ministère du commerce et de l'industrie.

8. CONDITIONS REQUISES POUR OBTENIR L'AGREMENT EN QUALITE DE SOCIETE DE CONTROLE DES COMPTES

Pour obtenir l'agrément de la Chambre centrale de commerce, c'est-à-dire en qualité de société de contrôle "KHT", une société de contrôle doit satisfaire aux conditions suivantes:

- le domaine d'activité de la société est le contrôle des comptes et les activités connexes;
- au moins les 2/3 des associés, dans le cas d'une société en nom collectif, ou des commandités, dans le cas d'une société en commandite, doivent être soit des

contrôleurs des comptes "KHT" employés par la société, soit des sociétés de contrôle "KHT"; dans une société à responsabilité limitée ou une société anonyme, les parts sociales et les droits de vote doivent être détenus au moins aux 2/3 soit par des contrôleurs des comptes "KHT" employés par la société, soit par des sociétés de contrôle "KHT"; et

- le gérant ou directeur général et l'éventuel directeur général adjoint doivent être des contrôleurs des comptes "KHT" employés par la société.

Pour obtenir l'agrément d'une Chambre régionale de commerce, c'est-à-dire en qualité de société de contrôle "HTM", une société de contrôle doit satisfaire "mutatis mutandis" aux conditions précitées, mais la possibilité est également ouverte aux contrôleurs des comptes "HTM" et aux sociétés de contrôle "HTM" d'être associé, actionnaire, administrateur, etc., et non pas aux seuls contrôleurs des comptes et sociétés de contrôle "KHT". Il en résulte qu'un contrôleur des comptes "HTM" ou une société de contrôle "HTM" peuvent également être inclus dans la proportion minimale de 2/3 indiquée ci-avant.

9. ORGANISATION DE L'ELABORATION DE RECOMMANDATIONS, DU DEVELOPPEMENT ET DE LA SURVEILLANCE

Le Conseil de l'audit dépend de la Chambre centrale de commerce et délivre en Finlande les agréments aux contrôleurs des comptes depuis 1925. Les Commissions d'audit des Chambres régionales de commerce délivrent les agréments aux contrôleurs des comptes depuis 1950. Depuis 1983, les sociétés de contrôle des comptes peuvent obtenir leur agrément auprès du Conseil de l'audit de la Chambre centrale de commerce et auprès des Chambres régionales de commerce.

En vertu de la Loi sur le contrôle des comptes, le Conseil de l'audit de la Chambre centrale de commerce⁵ délivre l'agrément des contrôleurs des comptes et des sociétés de contrôle et organise l'examen d'aptitude professionnelle des deux catégories de contrôleurs des comptes.

Le Conseil de l'audit de la Chambre centrale de commerce joue un rôle de surveillance et prend les mesures appropriées pour assurer que les contrôleurs des comptes et sociétés de contrôle auxquels il accorde l'agrément tiennent à jour leurs compétences et autres qualifications requises par l'agrément, et qu'ils respectent la Loi sur le contrôle des comptes et toute disposition prise en application de celle-ci.

Ces dispositions s'appliquent également à la Commission d'audit de toute Chambre régionale de commerce⁶, qui doit contrôler, dans les limites de son ressort, les contrôleurs des comptes agréés par cette Chambre régionale de commerce.

Au sein du Ministère du commerce et de l'industrie, le Conseil national de l'audit⁷ émet des instructions et fait des recommandations relatives à la Loi sur le contrôle des comptes et au règlement pris sur cette base. Le Conseil national de l'audit émet également des propositions et résolutions concernant le développement des réglementations en matière de contrôle des comptes et contribue aux grandes orientations, au développement et à la surveillance du contrôle des comptes. Le Conseil national de l'audit rend une décision en cas de recours d'un contrôleur des comptes contre une décision du Conseil de l'audit de la Chambre centrale de commerce.

Tous ces organes sont indépendants. Leurs membres et secrétaires ont, sur le plan juridique, les mêmes obligations et responsabilités que des fonctionnaires de l'Etat.

Un recours contre une décision rendue par le Conseil national de l'audit sur la base de la Loi sur le contrôle des comptes ou du règlement pris en application de celle-ci est possible devant le Tribunal administratif suprême.

10. SURVEILLANCE DES CONTROLEURS DES COMPTES

En pratique, le Conseil de l'audit de la Chambre centrale de commerce examine chaque année les rapports et documents que lui remettent les contrôleurs des comptes et sociétés de contrôle auxquels il a accordé l'agrément afin de contrôler que ces derniers tiennent à jour leurs compétences et autres qualifications requises par l'agrément.

Diverses méthodes sont appliquées pour vérifier que les contrôleurs agréés des comptes et sociétés de contrôle agréées respectent la Loi sur le contrôle des comptes et toute disposition prise en application de celle-ci. Lorsque le Conseil de l'audit de la Chambre centrale de commerce examine le déroulement d'un contrôle des comptes particulier, c'est généralement à la suite de plaintes concernant un contrôleur des comptes "KHT" ou une société de contrôle "KHT". Il peut également entreprendre une action de sa propre initiative, par exemple en raison de signes autres que des plaintes, notamment des articles de presse mettant en cause des contrôleurs de comptes. Les Commissions d'audit des Chambres régionales de commerce procèdent de manière correspondante.

Lorsqu'ils estiment que les conditions particulières prévues par la Loi sur le contrôle des comptes sont réunies, le Conseil de l'audit de la Chambre centrale de commerce ou les Commissions d'audit des Chambres régionales de commerce doivent en avertir ou en aviser le contrôleur agréé des comptes ou la société de contrôle agréée.

Lorsqu'ils estiment que les conditions particulières de retrait de l'agrément prévues par la Loi sur le contrôle des comptes sont réunies, le Conseil de l'audit de la Chambre centrale de commerce ou les Commissions d'audit des Chambres régionales de commerce doivent adresser au Conseil national de l'audit une résolution visant le retrait de l'agrément d'un contrôleur agréé des comptes ou d'une société de contrôle agréée.

Le Conseil national de l'audit, le Conseil de l'audit de la Chambre centrale de commerce et les Commissions d'audit des Chambres régionales de commerce sont en droit de demander et d'obtenir tous les documents et autres renseignements considérés comme nécessaires à l'inspection des pratiques du contrôleur des comptes en cause et de les étudier dans les locaux des autorités de surveillance et d'inspection ou du contrôleur des comptes en cause. En outre, le contrôleur des comptes ou la société de contrôle faisant l'objet de l'inspection doit sans tarder soumettre aux autorités de surveillance et d'inspection tout renseignement ou rapport requis aux fins de l'inspection.

11. NORMES D'AUDIT ET REGLES DE DEONTOLOGIE

La législation n'attribue à aucun organe en particulier la compétence de définir des recommandations détaillées en matière de contrôle des comptes.

Il est généralement admis que la définition des normes et des principes directeurs incombe à la profession. Selon un usage établi de longue date, l'Institut des contrôleurs

des comptes "KHT" ("KHT-yhdistys ry") prépare spontanément des recommandations et principes directeurs en matière d'audit, ce à partir des recommandations et normes de l'IFAC.

Les recommandations et principes établis par l'Institut des contrôleurs des comptes "KHT" revêtent une importance dans les cas où la pratique de l'audit d'un contrôleur des comptes ou d'une société de contrôle en particulier est examinée par le Conseil de l'audit de la Chambre centrale de commerce ou par la Commission d'audit d'une Chambre régionale de commerce.

L'Institut des contrôleurs des comptes "HTM" ("HTM-tilintarkastajat ry") n'élabore pas lui-même de recommandations et principes directeurs analogues mais applique en général aux activités des contrôleurs des comptes "HTM" et sociétés de contrôle "HTM" les mêmes principes et règles de déontologie que ceux mentionnés plus haut.

12. CONTROLE DE LA QUALITE

Actuellement, aucun texte officiel n'oblige les contrôleurs agréés des comptes et sociétés de contrôle agréées à prévoir un contrôle de la qualité. Néanmoins, dans toutes les grandes sociétés de contrôle agréées, un système de contrôle de la qualité est opérationnel depuis un certain nombre d'années.

Récemment, on a beaucoup insisté sur l'élaboration de lignes d'action et de méthodes de contrôle de la qualité applicables aux contrôleurs des comptes et aux sociétés de contrôle. Des discussions ont eu lieu entre l'autorité réglementaire (le Conseil de l'audit de la Chambre centrale de commerce) et les deux instituts de contrôleurs agréés des comptes, en vue d'étudier les modalités d'organisation et de mise en oeuvre d'un véritable système obligatoire de contrôle de la qualité. Il est généralement admis que ce système devra jouir d'un statut officiel et s'appliquer aux activités d'audit de tous les contrôleurs agréés des comptes et sociétés de contrôle agréées.

Il est principalement de l'intérêt des contrôleurs agréés des comptes et des sociétés de contrôle agréées de mettre en place un système de contrôle de la qualité. Les deux instituts nationaux connaissent les méthodes de contrôle de la qualité mises en oeuvre dans d'autres pays nordiques. Des solutions analogues à celles de la Suède seront vraisemblablement recommandées.

Les deux instituts ont mis au point leur propre projet de contrôle de la qualité. Dans le projet proposé par l'Institut des contrôleurs des comptes "HTM", le contrôle de la qualité sera pleinement opérationnel d'ici à l'an 2000 environ. Les premières mesures ont été prises en 1995 avec l'organisation de programmes de formation et l'élaboration d'outils de travail destinés aux membres de l'institut en matière de contrôle de la qualité.

Le projet élaboré par l'Institut des contrôleurs des comptes "KHT" a, quant à lui, commencé en 1992. Des recommandations fondées sur la norme ISA 7 de l'IFAC sur le contrôle de la qualité des travaux d'audit ont été publiées en 1992. Ce projet prévoit la formation des membres et des activités de conseil. Selon l'objectif que l'Institut s'est donné, le système de contrôle de la qualité devrait être prêt en 1998 environ. Dans ce système, il est prévu que l'examen se fonde sur le principe d'un contrôle par des pairs. La principale fonction de l'institut sera de coordonner le système et de sélectionner les personnes responsables du contrôle.

Il est également de l'intérêt de l'autorité réglementaire qu'un système de contrôle de la qualité soit mis en oeuvre. Au début de l'année 1997, un amendement aux dispositions applicables aux contrôleurs des comptes "KHT" et "HTM" ainsi qu'aux sociétés de contrôle "KHT" et "HTM" entrera en vigueur, sous réserve de sa confirmation par la Chambre centrale de commerce⁸. Aux termes de cet amendement, tous les contrôleurs agréés des comptes sont tenus d'organiser leurs travaux d'audit de manière à assurer que ceux-ci ne feront l'objet d'aucune défaillance ou insuffisance d'importance. En pratique, cette réglementation implique l'institution officielle de l'obligation de mettre en place un contrôle de la qualité.

Il reste deux grandes questions à résoudre avant que la mise en oeuvre effective et la surveillance d'un système de contrôle de la qualité deviennent réalité:

- la définition de la qualité et de ses normes;
- les moyens mis en place pour gérer et surveiller le contrôle de la qualité (inspection du contrôle de la qualité).

Parmi les autres questions actuellement débattues, on peut citer:

- le champ d'application du contrôle de la qualité;
- le financement du contrôle de la qualité;
- l'astreinte du contrôleur des comptes au secret professionnel;
- les modalités d'utilisation des rapports de contrôle de la qualité dans la surveillance des contrôleurs agréés des comptes et des sociétés de contrôle agréées;
- le rôle de l'autorité de réglementation ou de surveillance.

Il serait judicieux, au début, que l'autorité réglementaire attache surtout son attention, en matière de contrôle de la qualité et d'inspection de ce contrôle, aux grandes sociétés de contrôle "KHT", pour élargir ensuite le champ de sa surveillance.

¹ Plusieurs décisions du ministère du commerce et de l'industrie définissent de manière plus détaillée les critères requis pour l'agrément (expérience professionnelle, niveau d'éducation) ainsi que le contenu et la structure de l'examen professionnel.

² Dans le texte, on entend par société: une société anonyme, une société coopérative, une société en nom collectif ou une association ou tout autre organe collectif similaire.

³ Au début de 1997, on comptait 595 contrôleurs des comptes "KHT" et 1 114 contrôleurs des comptes "HTM".

⁴ Au début de 1997, on comptait 22 sociétés de contrôle "KHT" et 26 sociétés de contrôle "HTM".

⁵ Le Conseil de l'audit de la Chambre centrale de commerce est composé d'un président, d'un vice-président et de 12 autres membres, chacun des 12 membres étant pourvu d'un suppléant. Les personnalités particulièrement qualifiées (recherche, enseignement, justice) sont représentées par trois membres (et leurs suppléants), les entreprises par trois membres (et leurs suppléants), les contrôleurs des comptes "KHT" par deux membres (et leurs suppléants) et les contrôleurs des comptes "HTM" par un membre (et son suppléant). En plus de ces 9 membres et de leurs suppléants, le ministère du commerce et de l'industrie désigne trois membres (et leurs suppléants) pour siéger au Conseil

⁶ Les commissions d'audit sont composées d'un président, d'un vice-président et de six autres membres et de leurs suppléants. Ils représentent globalement les mêmes groupes d'intérêt que ceux représentés au sein du Conseil de l'audit de la Chambre centrale de commerce

- ⁷ Le Conseil national de l'audit est composé d'un président, d'un vice-président et de six autres membres, tous doublés d'un suppléant à l'exception du président. Les qualifications requises des membres et du secrétaire sont définies dans la loi sur le contrôle des comptes
- ⁸ Cet amendement des dispositions applicables a été entériné, le 11 décembre 1996, par l'assemblée générale de la Chambre centrale de commerce

TABLE RONDE N° III - LES NORMES D'AUDIT

INTRODUCTION

Hier, nous avons examiné le rôle du contrôleur légal des comptes et les systèmes mis en place par les États membres afin d'assurer que celui-ci exécute sa mission conformément aux principes d'intégrité professionnelle et d'indépendance.

La présente table ronde porte sur l'exécution concrète du contrôle légal des comptes. Au niveau international, la profession comptable a, par l'intermédiaire de l'IFAC, élaboré un certain nombre de normes d'audit. Aujourd'hui, on nous parlera de ces normes, des modalités de leur adoption par l'IFAC et de la manière dont cette dernière s'assure de leur application par les organisations qui la composent.

Au niveau européen, il n'existe aucun accord précis sur les normes d'audit qu'il convient d'appliquer. Une fois encore, on soulèvera la question de savoir si le marché intérieur peut bénéficier des mêmes garanties de sécurité sans un accord communautaire sur les normes d'audit à appliquer et sans une forme de mesures légales d'exécution garantissant, au niveau national, une application harmonisée des règles de contrôle légal prescrites par le droit communautaire.

Dans quelle mesure les normes d'audit de l'IFAC sont-elles appliquées dans les États membres? Les orientations qu'elles proposent sont-elles satisfaisantes? L'Union européenne doit-elle faciliter la coordination des points de vue nationaux sur les normes d'audit? Comment peut-on assurer un meilleur respect des normes?

M. ROBERT ROUSSEY***LES NORMES D'AUDIT**

Je suis très heureux d'avoir été invité aujourd'hui par la Commission européenne au débat sur le rôle de l'International Auditing Practices Committee dans l'élaboration de normes d'audit.

D'abord, je voudrais exprimer à la Commission européenne que les membres de l'IAPC apprécient la reconnaissance accordée dans le Livre vert aux normes et à la définition de l'objectif d'un audit dont l'IAPC est l'auteur.

En outre, je voudrais indiquer que l'IAPC se félicite de ce que:

- la Fédération des Experts-Comptables Européens, et
- le European Contact Group

reconnaissent, d'une part, les travaux et l'influence de l'IAPC dans l'élaboration de normes d'audit et apportent, d'autre part, leur soutien en recommandant la mise en oeuvre des normes internationales d'audit (ISA) dans les Etats membres de l'Union européenne.

Permettez-moi de commencer par exposer le mandat et les objectifs fondamentaux de l'IAPC.

Le mandat de l'IAPC, tel qu'il est défini dans la charte de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC), est d'améliorer le degré d'uniformité des contrôles et des services connexes dans le monde entier en publiant des recommandations relatives à diverses fonctions de contrôle des comptes et d'attestation, et de tenter de promouvoir, avec le soutien du Conseil de l'IFAC, l'adhésion spontanée à ces recommandations.

L'objectif fondamental de l'IAPC, à l'heure actuelle, est de poursuivre l'élaboration d'un ensemble de normes d'audit pouvant servir à l'exécution de contrôles d'états financiers, que ces contrôles soient exigés pour des raisons de financement transfrontalier ou à des fins de contrôle des comptes relevant de dispositions nationales.

Dans l'élaboration de ces normes, l'IAPC s'efforce de tenir compte des besoins du monde des finances, des utilisateurs d'états financiers, et des instances réglementaires. Par ailleurs, nous nous efforçons de faire ressortir les responsabilités croissantes attribuées aux administrateurs et aux dirigeants des sociétés et entreprises dans la conduite des affaires.

1. CONSULTATION DES PREPARATEURS ET DES UTILISATEURS DES ETATS FINANCIERS AINSI QUE DES AUTORITES REGLEMENTAIRES

Un aspect important des réalisations de l'IAPC tient à sa participation à notre Groupe consultatif. Ce groupe a pour but de fournir au monde du commerce et de l'industrie et aux organisations internationales le moyen de contribuer à l'élaboration des normes

* Président de l'International Auditing Practices Committee (IAPC), International Federation of Accountants (IFAC)

internationales d'audit. Il améliore le processus de normalisation en faisant intervenir de nombreux points de vue différents et contribue à l'adoption de recommandations ainsi qu'à l'adhésion à ces recommandations.

Ce groupe rassemble des organisations telles que la Banque mondiale, l'International Bar Association, l'International Financial Executives Institute, l'Organisation internationale des commissions de valeurs, la Fédération internationale des bourses de valeurs, l'Organisation des Nations unies, l'International Accounting Standards Committee, la Fédération des experts-comptables européens, et la Commission européenne.

A la dernière réunion du groupe, tenue à Bruxelles à la FEE en mars 1996, l'IAPC a reçu des échos positifs pour les travaux qu'il a menés.

2. REALISATIONS DE L'INTERNATIONAL AUDITING PRACTICES COMMITTEE

L'IAPC a commencé à publier des recommandations au début des années 1980 sous la forme de recommandations internationales d'audit (IAG), et les documents publiés étaient au nombre de 31 vers 1990. A cette époque, les membres de l'IAPC constatèrent l'évolution des besoins des marchés financiers du monde entier et décidèrent de passer de la publication de recommandations en matière d'audit à l'élaboration et à la publication de normes internationales d'audit, les ISA. Pendant les quelques années qui suivirent, l'IAPC travailla à la révision des IAG pour en faire des normes. Ce processus, connu sous le nom de processus de codification, aboutit à l'élaboration et à l'émission d'un ensemble de normes d'audit en 1994.

L'IAPC estime que l'ensemble normatif existant représente un ensemble complet de normes de référence pouvant s'appliquer soit au contrôle des comptes dans le cadre d'offres négociées sur les marchés financiers du monde entier, soit aux contrôles des comptes effectués en vertu de dispositions légales nationales.

3. REPRESENTATION A L'IAPC

L'IAPC se compose de représentants venant de 14 pays dont le mandat est d'au moins deux ans et demi. La représentation de l'Europe à l'IAPC a toujours été très forte. Actuellement, les membres européens viennent de France, d'Allemagne, d'Italie, des Pays-Bas, du groupe des pays nordiques et du Royaume-Uni. Ces représentants sont considérés comme des experts de premier plan dans le domaine de l'audit.

4. PROCESSUS D'ELABORATION DES NORMES

Permettez-moi de vous décrire brièvement le processus d'élaboration des normes. Initialement, les questions sont portées à l'ordre du jour par un processus de planification stratégique et à partir des éléments fournis par le groupe consultatif et par les organismes adhérant à l'IFAC.

Une fois qu'un sujet est lancé, un comité de coordination est nommé afin de superviser le processus d'élaboration. Celui-ci comporte les étapes suivantes:

- Elaboration d'un document fixant l'étendue et les objectifs du projet;

- Elaboration d'une étude technique;
- Préparation d'un document de travail;
- Préparation d'un exposé-sondage concernant un projet de norme;
- Exposé du projet de norme aux organismes membres et autres parties intéressées, pour commentaires;
- Examen minutieux et prise en compte des commentaires reçus suite à l'exposé du texte;
- Révision du projet de norme sur la base des commentaires reçus;
- Publication de la norme définitive.

Entre le début du processus d'élaboration et la publication de la norme, il faut en général compter de deux à trois ans.

5. ADOPTION ET UTILISATION

Depuis la publication de la nouvelle codification des normes internationales d'audit, l'IAPC a observé la manière dont ces dernières ont été utilisées et mises en oeuvre. Il a été gratifiant de constater que les instances de normalisation du monde entier ont apprécié la qualité et l'étendue de ces normes et les ont soit adoptées à titre de normes nationales, soit utilisées comme point de départ de leurs propres normes nationales.

Les mesures d'adoption et d'utilisation qui ont été prises peuvent être brièvement récapitulées comme suit:

- 13 pays ont adopté les ISA et les ont complétées par des dispositions locales.
- 19 pays utilisent les ISA dans la mise au point de leurs normes nationales. Aucune différence significative n'est à noter.
- 9 pays utilisent les ISA dans l'élaboration de leurs normes nationales. Quelques différences sont à noter.
- 7 pays utilisent les ISA dans le développement de leurs normes nationales mais n'ont pas encore identifié les différences.
- Un pays étudie les ISA et signale les points sur lesquels celles-ci vont au-delà des normes nationales.

Dix des pays membres de l'Union européenne ont répondu et sont inclus dans les chiffres cités ci-dessus.

Deux exemples d'adoption et d'utilisation des normes dans l'Union européenne permettront de mieux illustrer les phénomènes observés dans le monde.

Aux Pays-Bas, la ROYAL NIVRA a adopté les ISA à titre de normes nationales et les complète par des dispositions nationales locales, qu'elle place à la fin des ISA.

Au Royaume-Uni, l'Auditing Practices Board s'est servi des ISA pour élaborer les normes nationales et indique à la fin de chacune de ces normes dans quelle mesure la norme nationale est conforme à l'ISA correspondante.

6. LIVRE VERT DE LA COMMISSION EUROPEENNE

Permettez-moi de consacrer quelques minutes à certains des points abordés par le Livre vert. L'IAPC étant un organe international faisant une place privilégiée à tous les organismes adhérant à l'IFAC, il est intéressant de noter que nous partageons nombre des préoccupations exposées dans le Livre vert de la Commission.

Parmi les questions les plus urgentes, citons la fraude, la continuité de l'exploitation, les dispositions légales et réglementaires, les questions d'environnement, et l'audit des petites entreprises.

6.1 *La fraude*

L'IAPC constate que les fraudes à l'échelle nationale comme internationale sont au centre des préoccupations du public et que le public attend encore beaucoup des contrôleurs des comptes quant à la détection des fraudes.

A cet égard, l'IAPC a publié une ISA aux termes de laquelle le contrôleur des comptes doit apprécier le risque de fraudes significatives dans les états financiers et, sur la base de l'appréciation de ce risque, concevoir ses contrôles de manière à obtenir une assurance raisonnable qu'il décelera les éventuelles fraudes significatives dans les états financiers.

Il s'agit là d'une norme forte. Elle a été conçue en réponse aux attentes du public. Néanmoins, l'IAPC suit les préoccupations qui continuent de se manifester dans ce domaine et réexaminera cette question dans un avenir proche.

6.2 *Continuité de l'exploitation*

Une autre préoccupation majeure du public est liée à l'effondrement de sociétés qui présentaient un très bon profil, en particulier dans les cas où le rapport du contrôleur des comptes semblait ne donner aucune indication d'une éventuelle menace pesant sur la viabilité de l'entreprise.

L'International Accounting Standards Committee a publié un exposé-sondage sur un texte prévoyant de nouvelles obligations pour les dirigeants en matière de continuité de l'exploitation. A cet égard, l'IAPC a travaillé en collaboration avec l'IASC à l'instauration de nouvelles obligations pour les administrateurs et les dirigeants, dont les responsabilités dans la conduite des affaires incluraient l'évaluation de la continuité de l'exploitation de la société.

L'ISA relative à la continuité de l'exploitation est en cours de révision et doit tenir compte de ces évolutions à l'échelle internationale dans le domaine de la reddition de comptes.

6.3 *Dispositions légales et réglementaires*

L'IAPC est convaincue de l'importance du respect des dispositions légales et réglementaires par les clients des contrôleurs des comptes. Il y a plusieurs années, l'IAPC a élaboré et publié une ISA sur ce thème. A l'époque, seuls quelques organismes nationaux avaient publié une norme en la matière.

L'ISA sur la prise en compte des dispositions légales et réglementaires dans les missions d'audit est une norme importante qui délimite les obligations du contrôleur

des comptes et ses responsabilités en matière d'information et de rapport, notamment en ce qui concerne le compte-rendu aux autorités réglementaires et de contrôle.

6.4 *L'environnement*

L'IAPC est également convaincu de l'importance des questions d'environnement pour le public, en particulier en ce qui concerne les responsabilités des entreprises quant à la décontamination de sites de déchets toxiques.

L'IAPC a publié un document de travail sur le contrôleur et l'environnement (titre anglais: "The Auditor and the Environment"), qui a reçu un accueil favorable et pour lequel l'IAPC a reçu de nombreux commentaires.

L'IAPC a l'intention de publier un bilan international traitant de l'incidence des questions d'environnement sur le contrôle des états financiers en 1997.

6.5 *Contrôle des comptes dans les petites entreprises*

L'IAPC est convaincu que ses recommandations s'appliquent à toutes les entreprises tenues de faire contrôler leurs comptes et non pas simplement aux grandes sociétés ou aux multinationales. Ainsi, en élaborant des normes définissant des principes de base et des procédures essentielles, l'IAPC souligne que ces exigences indispensables dans une mission d'audit s'appliquent indépendamment de la taille de l'entité.

En outre, l'IAPC met au point une recommandation qui pour chaque ISA déterminera les éventuelles indications à apporter pour aider le professionnel à mettre les ISA en oeuvre dans les missions d'audit de moindre envergure.

7. MISE EN OEUVRE ET APPLICATION DES ISA

La mise en oeuvre et l'application de normes d'audit relèvent dans chaque pays de l'organisme d'experts-comptables adhérent à l'organisation. Ces organismes sont tenus à un processus d'autoréglementation. Lorsqu'ils adoptent ou utilisent les ISA à titre de normes nationales, ils doivent au minimum respecter un code de déontologie équivalent à celui de l'IFAC.

Le code de déontologie de l'IFAC esquisse les normes de conduite et les principes de base que doivent observer les professionnels comptables libéraux. Parmi ces principes de base figurent l'aptitude professionnelle et l'obligation de prudence et de diligence, le respect des normes techniques et, pour les experts-comptables libéraux chargés d'une mission d'expertise, l'indépendance.

Au niveau du cabinet d'expertise comptable, il existe une ISA sur le contrôle de la qualité des travaux d'audit, qui définit les principes et procédures du contrôle de la qualité à mettre en oeuvre tant au niveau de la société de contrôle qu'au niveau de chaque mission de contrôle des comptes.

En outre, le conseil de l'IFAC examine avec ses comités les actions à entreprendre dans ce domaine à l'avenir.

8. CONCLUSION

Je n'ai évoqué que quelques-uns des thèmes abordés dans les projets auxquels l'IAPC travaille actuellement. Notre comité poursuit ses efforts pour atteindre un niveau d'excellence dans l'élaboration de normes d'audit présentant des avancées mais dont la mise en oeuvre est réalisable dans l'économie mondiale actuelle.

Notre comité sera très intéressé de connaître l'opinion de la Commission sur le rôle, le statut et la responsabilité du contrôleur légal des comptes. En tant qu'organe normatif international, l'IAPC constate que dans une grande partie de ses travaux, il a abordé de nombreuses préoccupations exposées dans le Livre vert, et il sera heureux de partager avec la Commission l'expérience acquise.

L'IAPC a apprécié ses liens étroits avec la Commission et se félicite d'avoir eu l'occasion de participer à cette conférence.

PROFESSEUR DR. ARNOLD SCHILDER***LES NORMES D'AUDIT****1. PREMIERE QUESTION: DANS QUELLE MESURE LES NORMES D'AUDIT DE L'IFAC SONT-ELLES APPLIQUEES DANS LES ÉTATS MEMBRES?**

Réponse: D'après une enquête menée par la FEE en 1996, environ 75% des États membres appliquent les ISA explicitement ou implicitement. Les 25% résiduels suivent de près. Par exemple, les Pays-Bas ont mis en place toutes les ISA à compter de 1996 en ajoutant quelques dispositions spécifiques réglant des particularités nationales (par exemple, l'utilisation des travaux d'un autre contrôleur des comptes).

D'après le Big Eight Paper 1996, les disparités se font moins marquantes, d'autant que les grands réseaux comptables suivent des procédures standard dans leurs sociétés implantées dans toute l'Europe...

Les ISA constituent donc la référence et je pense que discuter d'autres solutions est une perte de temps. Dans le passé, nous avons à juste titre abandonné les normes de l'UEC étant donné que l'IFAC proposait une solution mondiale. Pourquoi revenir en arrière?

2. DEUXIEME QUESTION: CES NORMES SONT-ELLES SUFFISAMMENT INDICATIVES?

Réponse: Oui et non. Tout dépend de ce que l'on entend par "suffisamment". Bien entendu, les normes existantes fournissent les indications appropriées à la profession, sinon la profession ne les aurait pas publiées.

Cependant, vous avez entendu le vaste plan d'action du Professeur Roussey. Il manquera toujours des indications en raison du dynamisme du marché. La notion d' "indications suffisantes" est un objectif qui évolue rapidement. Sur ma liste de priorités absolues en matière de précisions à donner figurent: - les systèmes de contrôle interne en vue d'améliorer le gouvernement d'entreprise, - l'obtention d'assurances, qui va au-delà du simple contrôle des comptes annuels, - la valeur des missions et les responsabilités de la profession, - l'adaptation de l'audit aux progrès de la technologie, par exemple: internet. Il y a donc matière à travailler.

3. TROISIEME QUESTION: L'UE PEUT-ELLE CONTRIBUER A COORDONNER LES POINTS DE VUE SUR LES NORMES D'AUDIT?

Réponse: Oui, tant que nous interprétons la notion de "coordination" correctement. L'IAPC coordonne déjà les points de vue, aidée d'une forte contribution européenne. A l'échelle communautaire, "coordonner" doit donc signifier: rassembler des personnes pour des échanges de points de vue et d'opinions, et favoriser la discussion.

Prenons cette conférence, par exemple. La Commission a commencé en 1996 par un appel d'offres pour une étude. Au demeurant, la Commission est, plus que bien d'autres, un client

* Ancien Président du NIVRA (Institut néerlandais des experts comptables), Pays-Bas

assez dur quant aux clauses des marchés et aux prix. Cela a encouragé les professionnels européens à mettre en ordre leurs propres opinions, et la FEE a été en mesure de présenter ses points de vue concertés en un temps record. Est ensuite paru le rapport du MARC, alliant des enquêtes à l'analyse économique. La Commission a par la suite publié son Livre vert. Je me félicite de la discussion équilibrée apparaissant dans ce Livre vert ainsi que de la méthode constructive qui y est appliquée, car nous avons été les témoins de démarches différentes par le passé. Et nous voici tous réunis ici pour débattre des moyens de progresser, en prenant ici encore pour point de départ des documents bien préparés, par exemple celui des "Big Eight". Alors au lieu d'essayer de parvenir à une harmonisation ou de réinventer la roue, ou de construire des fondements juridiques pour les ISA, mettez-nous au défi, présentez-nous des recherches correctes, regardez vers l'avenir. Vous pouvez user de vos pouvoirs pour nous menacer un peu, pour nous amener à notre maximum de réaction.

C'est ce que notre profession appelle la bonne division des tâches. A vous de poser les questions, notamment au nom d'un public plus large, et à nous d'y répondre. De fait, comme le disait Mme Brown: "L'audit est trop important pour être laissé aux mains des seuls contrôleurs des comptes". Nous avons besoin de vous pour garder notre vivacité, pour stimuler la qualité de notre travail, pour poser les vraies questions. Vous avez besoin de nous pour obtenir les réponses à vos questions.

4. QUATRIEME ET DERNIERE QUESTION: QUE FAIRE POUR AMELIORER LE RESPECT DES OBLIGATIONS DE LA PROFESSION?

Réponse: Je n'aime pas cette question.

Où est le problème? Les discussions ont porté hier sur les stratégies et moyens mis en oeuvre dans les divers États membres en matière de contrôle de la qualité.

Où est la pierre d'achoppement?

Cependant, permettez-moi de reformuler la question de manière plus positive.

Qu'est-il possible de faire pour favoriser le respect des obligations, la conscience professionnelle, la qualité du contrôle des comptes?

- Mener de vrais travaux de recherche, comme la FEE l'a suggéré.
- Créer un groupe de travail sur le contrôle des comptes au niveau communautaire, éventuellement sous la forme d'une sous-commission, afin de contribuer aux travaux de l'IAPC.
- Organiser des réunions avec les sociétés de contrôle, par exemple les "Big Eight" et de petites sociétés (à voir directement avec la profession).
- Organiser tous les 2 ou 3 ans une Conférence sur le contrôle des comptes.
- Suggérer tous les 3 ans qu'il serait peut-être nécessaire d'instaurer des dispositions communautaires ou des recommandations aux États membres, à moins que le mécanisme d'autoréglementation de la profession ne s'attaque à certaines questions.

Pour résumer: Provoquez-nous pour nous stimuler et prenez votre temps pendant que l'IFAC, la FEE, l'ensemble de la profession, s'occupent de faire le travail!

PROFESSEUR MATTEO CARATOZZOLO***LES NORMES D'AUDIT****INTRODUCTION**

Le “système italien” de contrôle légal des comptes présente des caractéristiques particulières par rapport aux systèmes des autres pays de l'Union européenne, en ce sens que le contrôle légal des comptes, c'est-à-dire le contrôle obligatoire, aux termes de la loi, de l'exactitude de la comptabilité générale de l'entreprise et de l'image fidèle de l'entreprise donnée par les comptes annuels et les comptes consolidés (établis conformément aux dispositions des quatrième et septième directives CEE), nécessite la présence de deux organes de contrôle : le collège des commissaires aux comptes et le cabinet d'audit.

Le collège des commissaires aux comptes doit être présent dans toutes les sociétés pour lesquelles le contrôle est obligatoire, tandis que le cabinet d'audit (qui doit être inscrit au tableau spécial tenu par la CONSOB - Commissione Nazionale per le Società e la Borsa) ne doit l'être que dans les sociétés pour lesquelles la “certification des comptes annuels” est obligatoire.

Le présent rapport se propose d'exposer de manière concise la situation actuelle du contrôle légal des comptes en Italie, après la mise en application dans ce pays de la huitième directive CEE sur l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables (directive 84/253/CEE du 10 avril 1984) par le décret législatif n° 88 du 27 janvier 1992. Par ailleurs, ce rapport comporte quelques propositions de modification de l'actuel système italien, compte tenu des indications figurant dans le Livre vert et des résultats du débat qui a eu lieu ces derniers temps sur le thème du gouvernement d'entreprise. En Italie, le contrôle légal des comptes concerne seulement les sociétés “de capitaux”, c'est-à-dire les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions et les sociétés à responsabilité limitée, mais non les sociétés “de personnes” (sociétés en nom collectif et sociétés en commandite simple) qui ne sont pas tenues à la publication et au contrôle de leurs comptes.

Les dispositions du décret législatif 88/1992 sur les qualifications requises des contrôleurs des comptes (et donc aussi des commissaires aux comptes) ne s'appliquent pas aux sociétés coopératives (article 2535 deuxième alinéa du code civil)¹, même si toutes les coopératives doivent obligatoirement avoir des commissaires aux comptes ayant la même mission de contrôle que dans les autres sociétés. La nouvelle loi n° 59 du 31 janvier 1992 sur les sociétés coopératives (article 15) stipule que les grandes coopératives sont tenues de faire certifier leur bilan annuel par un cabinet d'audit inscrit au tableau de la CONSOB (ou par un cabinet d'audit agréé par le ministère de l'Industrie ou inscrit sur des “listes” spéciales). Donc, même dans ces sociétés-là, il existe deux organes de contrôle légal des comptes, à savoir le collège des commissaires aux comptes et le cabinet d'audit.

* Président de la Commission des normes comptables, Italie

Le présent rapport n'aborde pas le contrôle légal des comptes des collectivités publiques "non commerciales" (communes, provinces, régions) et des établissements publics (Unités sanitaires locales, etc.) auxquels les dispositions sur le contrôle stipulées dans le code civil et les dispositions de la quatrième directive CEE relatives aux bilans ne s'appliquent pas.

Le premier chapitre de ce rapport décrit les innovations introduites par suite de l'application en Italie de la huitième directive. Le deuxième chapitre présente le système italien de contrôle légal des comptes (collège des commissaires aux comptes et cabinet d'audit pour la certification des bilans), en s'attachant plus particulièrement au contenu de la "mission de contrôle" et aux normes de contrôle appliquées. Le troisième chapitre met en évidence les points critiques et les insuffisances du système, tandis que la quatrième présente les propositions de modification tenant compte des indications du Livre vert. Enfin, le rapport se termine par un sommaire détaillé.

1. APPLICATION EN ITALIE DE LA HUITIEME DIRECTIVE CEE

L'application en Italie de la huitième directive CEE (directive n° 84/253/CEE) sur l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables est intervenue par le décret législatif n° 88 du 27 janvier 1992.

La mise en place au ministère de la Justice d'un "Registre des contrôleurs des comptes" a été prévue, avec création de la fonction de "contrôleur des comptes"².

Le "Registre des contrôleurs des comptes" a été publié, lors de sa constitution initiale, le 21 avril 1995 (trois ans après l'entrée en vigueur du décret législatif n° 88/1992). C'est à partir de cette date que sont entrées en vigueur les dispositions concernant les membres du collège des commissaires aux comptes (ci-après également dénommés "commissaires aux comptes").

Tous ceux qui exercent l'activité de contrôle légal des comptes (commissaires aux comptes et contrôleurs des comptes) doivent être inscrits au registre susmentionné qui est tenu par le ministère de la Justice. Seule l'inscription à ce registre donne droit à l'utilisation du titre de "contrôleur des comptes".

Ont le droit de s'inscrire au registre les personnes physiques remplissant les conditions d'honorabilité requises et ayant passé avec succès un examen spécial (écrit et oral), ainsi que les sociétés d'audit répondant à des critères déterminés, dont un objet social limité exclusivement aux activités de "contrôle et organisation comptable d'entreprises".

Pour être admis à l'examen, le candidat doit être titulaire d'un diplôme universitaire ou équivalent (ou d'un diplôme d'école spéciale sanctionnant des études d'au moins trois ans) en économie, gestion d'entreprise ou droit, et doit avoir effectué chez un contrôleur des comptes un stage de trois ans ayant porté sur le contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés. Les matières de l'examen sont de nature "entreprise" (économie d'entreprise, finances d'entreprise, comptabilité générale, comptabilité analytique, contrôle de la comptabilité et des bilans, informatique d'entreprise), de nature juridique (réglementation des bilans, droit civil et commercial, droit des faillites, droit fiscal et droit du travail) et de nature économique-mathématique (économie politique, mathématiques, statistique).

L'examen est annoncé chaque année par le ministère de la Justice³ En sont exemptés ceux qui, lors de leur habilitation à l'exercice de leur profession, ont réussi un examen d'État théorique et pratique ayant pour objet les matières susvisées⁴ Lors de la constitution initiale du "Registre des contrôleurs des comptes" en vertu de l'article 11 du décret législatif n° 88/1992, les personnes physiques remplissant certaines conditions (principalement l'inscription au "Rôle des contrôleurs officiels des comptes" désormais abrogé ou l'inscription au tableau du Conseil des experts-comptables ou du Conseil des comptables agréés) ont été inscrits au registre à leur demande et sans avoir passé l'examen susmentionné. Toutefois, cette inscription doit être considérée comme une exception répondant surtout à la nécessité de maintenir les "droits acquis" des contrôleurs officiels des comptes. Ont également été inscrits à leur demande les cabinets d'audit en possession de l'agrément spécial délivré par le ministère de l'Industrie (aux termes de la loi n° 1966 du 23 novembre 1939) et ceux déjà inscrits au tableau spécial tenu par la CONSOB. Il faut préciser que ce tableau spécial (auquel sont actuellement inscrits moins de trente cabinets d'audit) n'a pas été supprimé, ce qui fait qu'il existe aujourd'hui en Italie non pas un seul tableau ou registre des contrôleurs des comptes, mais une multiplicité de tableaux : le registre instauré par le décret législatif n° 88/1992, le tableau spécial tenu par la CONSOB et certains tableaux et listes nationaux et régionaux où doivent être inscrits les cabinets d'audit désireux de certifier les bilans des sociétés coopératives.

Le décret d'application en Italie de la huitième directive CEE a fait du ministère de la Justice l'organe suprême de surveillance de l'exercice de l'activité de contrôle légal des comptes, en lui conférant les pouvoirs et attributions suivants :

- a. inscription au registre et radiation des contrôleurs des comptes;
- b. surveillance de l'activité des contrôleurs des comptes et prise de sanctions à leur encontre, à savoir suspension pouvant atteindre un an et radiation du registre, s'ils ont commis des fautes graves dans l'exercice de la fonction de contrôleur des comptes;
- c. définition des critères de détermination de la rémunération des contrôleurs des comptes;
- d. détermination des modalités de déroulement du stage et de l'examen pour l'inscription au registre.

Un "contrôle de qualité" devra être exercé sur les actes des contrôleurs des comptes par les ordres professionnels pour leurs adhérents respectifs, par l'Administration et les établissements publics pour leurs employés inscrits au registre des contrôleurs des comptes, et par la CONSOB pour les cabinets d'audit inscrits au tableau spécial, puisque ces organes sont tenus de communiquer au ministère de la Justice "les mesures prises à l'encontre des inscrits pour non-exécution des devoirs inhérents à l'activité de contrôle légal des comptes".

En outre, la CONSOB conserve intacts ses droits de contrôle des cabinets d'audit inscrits au tableau spécial (droits prévus par le D.P.R. n° 136 du 31 mars 1975) et qui consistent essentiellement dans l'inscription au registre et la radiation, et dans la vérification de l'existence des conditions requises d'indépendance, d'organisation et de qualification technique des cabinets d'audit et de leur personnel, ces conditions étant indispensables pour assumer des missions d'audit.

Indépendamment des sanctions qui peuvent être prises par le ministre de la Justice, la CONSOB peut, si de graves irrégularités ont été constatées dans l'exécution des fonctions de contrôle et certification des comptes annuels, interdire l'exercice de ces fonctions pendant une durée maximale de deux ans aux personnes qui ont commis lesdites irrégularités, interdire aux cabinets d'audit d'accepter de nouvelles missions pendant une certaine durée (un an maximum) et radier des cabinets d'audit du tableau spécial.

En revanche, la CONSOB n'a aucun droit sur les commissaires aux comptes des sociétés cotées, à l'encontre desquels des sanctions éventuelles ne peuvent être prises que par les ordres professionnels dont ils relèvent.

A ce sujet, il faut préciser que la radiation du tableau de la CONSOB interdit aux cabinets d'audit la certification des comptes annuels des sociétés cotées en bourse (environ 230) et des autres sociétés soumises à la certification obligatoire aux termes du D.P.R. n° 136/1975 (environ 1700 sociétés), mais n'interdit pas la "certification volontaire" (plus de 4500 sociétés) pour laquelle l'inscription au "Registre des contrôleurs des comptes" est suffisante depuis 1995 (hormis le cas des coopératives dont il a été question dans le préambule).

Alors que la CONSOB exerce depuis quelques années un contrôle de qualité périodique sur les actes des cabinets d'audit inscrits au tableau spécial (et donc sur leurs associés, administrateurs, salariés et collaborateurs qui effectuent les opérations d'audit et rédigent le rapport de certification des bilans ou autres rapports prévus par la loi), le Conseil des experts-comptables et le Conseil des comptables agréés ne se sont pas encore dotés des moyens permettant d'effectuer un contrôle de qualité sur les actes des commissaires aux comptes et des contrôleurs des comptes appartenant à des cabinets d'audits qui ne sont pas inscrits au tableau de la CONSOB.

On considère que la grande majorité des 80 000 professionnels actuellement inscrits au tableau du Conseil des experts-comptables et du Conseil des comptables agréés exercent l'activité de commissaire aux comptes de sociétés, tandis que quelques milliers d'entre eux seulement travaillent dans des cabinets d'audit en qualité d'associé, gérant, salarié ou collaborateur indépendant.

Le décret législatif d'application en Italie de la huitième directive a également apporté des modifications importantes aux dispositions du code civil relatives au collège des commissaires aux comptes dont il sera question dans le deuxième chapitre du présent rapport.

2. LE SYSTEME ACTUEL : CONTROLES DES COMMISSAIRES AUX COMPTES ET CERTIFICATION DES COMPTES ANNUELS PAR LES CABINETS D'AUDIT

2.1 Le collège des commissaires aux comptes : composition, tâches et responsabilités

La situation exposée ci-après est celle qui existe depuis la constitution initiale du Registre des contrôleurs des comptes (21 avril 1995).

2.1.1 Obligation de création du collège des commissaires aux comptes

Le collège des commissaires aux comptes est obligatoire dans toutes les sociétés anonymes et en commandite par actions (qui doivent avoir un capital social minimum de 200 millions de lires) et dans les sociétés à responsabilité limitée ayant un capital d'au moins 200 millions, ou celles ayant un capital inférieur (le minimum est de 20 millions de lires) dès lors que la nomination est prévue par les statuts ou que la société a dépassé pendant deux exercices consécutifs deux des limites prévues par l'article 2435 bis du code civil (qui reprend les dispositions de l'article 11 de la quatrième directive).

2.1.2 Composition du collège des commissaires aux comptes - Nomination - Incompatibilités

Le collège des commissaires aux comptes se compose de trois ou cinq commissaires aux comptes titulaires et de deux suppléants, qui doivent tous être inscrits au Registre des contrôleurs des comptes. Les commissaires aux comptes et le président du collège sont nommés par l'assemblée générale à la majorité prévue pour les assemblées ordinaires. La loi ne prévoit aucune obligation de réserver des postes aux actionnaires minoritaires (hormis le cas, réglementé par une loi récente sur la privatisation de certaines entreprises, où est prévu un "vote de liste" qui permet la représentation des actionnaires minoritaires).

Le collège des commissaires aux comptes doit être constitué exclusivement de personnes physiques, la présence de commissaires constitués par des sociétés ou des associations professionnelles de contrôleurs n'étant pas autorisée (cette exclusion ne fait cependant pas l'unanimité).

Ne peuvent être nommés commissaires aux comptes - et s'ils l'ont été, ils seront démis de leurs fonctions - les interdits, les personnes frappées d'incapacité, les faillis et les personnes ayant subi des condamnations pénales qui, à titre de peine accessoire, leur interdisent l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes. Cette incompatibilité vaut également pour les parents des administrateurs de la société soumise au contrôle (conjoint, parents et alliés jusqu'au 4ème degré) et pour les personnes qui sont liées à la société et aux sociétés que celle-ci contrôle (mais non aux sociétés contrôlantes) par un "rapport continu de prestation d'actes rétribuée" (qui se situe généralement dans le rapport de travail salarié et dans les rapports de conseil, à titre onéreux, de type continu et général). Les personnes suspendues ou radiées du Registre des contrôleurs des comptes sont également démisées des fonctions de commissaire aux comptes.

En ce qui concerne la coexistence entre le mandat de commissaire aux comptes et les fonctions de consultant pour la même société, la doctrine et la jurisprudence prédominantes considèrent que les fonctions de type non continu sont compatibles, même si elles se répètent au cours d'une même année.

Les dispositions mentionnées ne résolvent pas de manière satisfaisante le problème de l'indépendance du contrôleur des comptes qui constitue pourtant l'une des exigences fondamentales exprimées par la huitième directive. Sur ce point, on se reportera aux observations et propositions exposées au troisième chapitre du présent rapport.

2.1.3 Durée du mandat - Révocation - Remplacement des commissaires aux comptes

La nomination des commissaires aux comptes (qui a lieu pour la première fois dans l'acte de constitution de la société) est prévue pour une durée de trois ans, mais peut être renouvelée pour un nombre illimité de périodes de trois ans successives. Il n'est prévu aucun mécanisme de rotation des membres du collège des commissaires aux comptes. Les commissaires aux comptes peuvent être révoqués par l'assemblée générale pour un "juste motif" (c'est-à-dire essentiellement pour irrégularités ou omissions graves dans l'exercice de leur mandat), mais la résolution de révocation doit être approuvée par le tribunal, après audition des intéressés. Il s'agit là d'un important outil de sauvegarde de l'indépendance des commissaires aux comptes vis-à-vis des actionnaires majoritaires et des administrateurs nommés par ceux-ci.

Les commissaires aux comptes titulaires dont les fonctions cessent en cours de mandat pour cause de décès, démission, déchéance ou révocation sont remplacés par les suppléants qui resteront en fonction jusqu'à la prochaine assemblée générale qui devra les confirmer dans leur mandat.

2.1.4 Nature des attributions des commissaires aux comptes : tâches de contrôle, de conseil et d'administration active

Très étendues et variées, les attributions des commissaires aux comptes peuvent être subdivisées en trois catégories :

- a. fonctions de contrôle
- b. fonctions de conseil
- c. fonctions d'administration active.

Les fonctions de contrôle, qui sont les plus importantes et définissent le collège des commissaires aux comptes comme l'organe de contrôle interne (contrairement au cabinet d'audit qui est un organe externe de contrôle comptable uniquement), sont abordées au point 1.5 ci-après.

Les fonctions de "conseil" des commissaires aux comptes consistent en une série "d'avis" prévus par la loi et qui revêtent parfois un caractère impératif. Parmi les principales, on trouve les fonctions suivantes :

- a. avis (impératif) sur le remplacement par cooptation d'un ou plusieurs administrateurs par le conseil d'administration (si la résolution n'est pas approuvée par les commissaires aux comptes, la cooptation ne peut avoir lieu) (article 2386 du code civil);
- b. avis (consultatif) sur la détermination de la rémunération d'administrateurs investis de fonctions particulières (président du conseil d'administration; administrateur délégué - article 2389 du code civil);
- c. avis (consultatif) sur le prix d'émission des actions en cas d'augmentation de capital à paiement avec exclusion ou limitation du droit d'option (article 2441 du code civil);
- d. avis (impératif) sur l'inscription au bilan des frais d'établissement et d'agrandissement et des frais de recherche, développement et publicité (article 2428 alinéa 5 du code civil)

e. avis (impératif) sur l'inscription au bilan de la survaleur (article 2426 du code civil).

Il serait peut-être plus approprié de faire figurer les avis visés en d) et e) parmi les fonctions de contrôle comptable des commissaires aux comptes.

Enfin, les commissaires aux comptes sont investis d'une fonction d'administration active, en remplacement des administrateurs, si l'administrateur unique ou tous les administrateurs cessent leurs fonctions (article 2386 quatrième alinéa du code civil). Dans ce cas, le collège des commissaires aux comptes peut seulement accomplir les actes d'administration ordinaire et doit convoquer d'urgence l'assemblée générale pour le remplacement des administrateurs manquants.

2.1.5 Fonctions de contrôle des commissaires aux comptes

Les fonctions de contrôle sont extrêmement étendues, sur le plan de leur nature comme de leur contenu.

On distingue en effet :

- a. les fonctions de contrôle juridique ou de légalité
- b. les fonctions de contrôle administratif
- c. les fonctions de contrôle comptable
- d. les fonctions de contrôle fiscal.

2.1.5.1 Contrôle juridique ou contrôle de légalité

Aux termes de l'article 2403 premier alinéa du code civil, le collège des commissaires aux comptes "doit veiller au respect de la loi et des statuts", c'est-à-dire qu'il doit vérifier si les actes et résolutions des autres organes de la société (administrateurs délégués, administrateur unique, conseil d'administration, comité de direction, assemblée générale, assemblée d'obligataires) sont ou ne sont pas conformes à la loi (et aux règlements et autres textes de réglementation) et aux dispositions des statuts de la société.

Il s'agit d'une mission dont le contenu est extrêmement vaste et les limites mal définies quant au type et à la nature des règles juridiques dont les commissaires aux comptes doivent vérifier le respect. Si les règles de droit commercial (surtout le droit des sociétés) définies par le code civil et les lois spéciales (y compris les règles de nature pénale) ainsi que les règles de droit fiscal en font assurément partie, il est cependant beaucoup moins certain que les dispositions en matière de prévoyance, d'assurance, d'environnement, de sécurité du travail, etc. entrent également dans le cadre de cette mission.

Étant donné que l'obligation des commissaires aux comptes est une obligation professionnelle dont ils doivent s'acquitter avec la "diligence du mandataire", on considère que les dispositions à faire respecter sont celles qui régissent normalement l'activité exercée par la société dans le secteur économique où elle opère.

En cas d'infractions avérées, les commissaires aux comptes ont la faculté d'attaquer, avec recours aux autorités judiciaires, les résolutions des assemblées qui sont contraires à la loi ou aux statuts ou les résolutions du conseil d'administration adoptées en présence d'un conflit d'intérêts concernant un ou plusieurs administrateurs.

L'exercice du recours ne peut être considéré comme obligatoire, mais seulement comme facultatif.

Les commissaires aux comptes n'ont aucune obligation d'informer le procureur de la République des infractions au droit pénal qu'ils ont constatées dans l'exercice de leurs fonctions et qui constituent des délits. Ils en ont seulement la faculté, mais non l'obligation.

2.1.5.2 Fonctions de contrôle administratif ou de gestion

L'article 2403 du code civil attribue également aux commissaires aux comptes un devoir général de contrôle de l'administration de la société (c'est-à-dire de la conduite et des actes des administrateurs; il y a doute sur la question de savoir si ce contrôle s'étend au directeur général et aux dirigeants d'un échelon plus élevé).

Ce contrôle (qui se confond parfois avec celui abordé au point 1.5.1) doit porter sur la conformité des actes des administrateurs aux règles techniques générales de bonne administration, car la violation de ces règles constitue une violation du devoir de diligence (qui correspond au "duty of care" des administrateurs des sociétés britanniques ou américaines) prévu par le code civil (article 2392).

En revanche, les commissaires aux comptes ne peuvent exercer la moindre ingérence dans la gestion et ne peuvent évaluer l'intérêt ou l'avantage économique des opérations de gestion.

Le contrôle administratif comprend également l'obligation de convocation de l'assemblée générale et de publication et dépôt des actes et délibérations (par exemple, dépôt des comptes annuels au registre du commerce), en cas d'omission de la part des administrateurs (article 2406 du code civil).

Afin d'exercer le contrôle juridique et administratif en connaissance de cause, les commissaires aux comptes sont tenus d'assister aux réunions des assemblées générales et du conseil d'administration (alors que la participation aux réunions du comité de direction est facultative).

Avec cette participation constante, les commissaires aux comptes prennent connaissance des principaux événements de la vie de la société, contrairement aux contrôleurs des comptes qui, étant extérieurs à la société, n'ont aucun contact avec les assemblées et ne participent pas aux réunions du conseil d'administration.

Pour l'exécution des contrôles, le collège des commissaires aux comptes peut demander aux administrateurs des renseignements sur n'importe quelle opération ou affaire et peut effectuer, à tout moment, des inspections et contrôles de toute nature. Il n'existe pas, en effet, de "domaine réservé" vis-à-vis des commissaires aux comptes.

Le contrôle administratif comporte une fonction délicate consistant à vérifier l'existence de "faits blâmables" commis par les administrateurs (fraudes, irrégularités, etc.), fonction dont les commissaires aux comptes sont tenus de s'acquitter sur demande des actionnaires (ou s'ils soupçonnent l'existence d'actes illicites de cette nature). Si la demande est faite par des actionnaires représentant au moins 5% du

capital social, les enquêtes doivent être effectuées d'urgence et l'assemblée générale doit être convoquée en vue de l'adoption des mesures qui s'imposent et qui peuvent consister dans la révocation des administrateurs.

Des contrôles administratifs d'un type particulier sont prévus pour les banques, les compagnies d'assurance et les sociétés de bourse.

2.1.5.3 Fonctions de contrôle comptable

Plus étendu que celui prévu par les quatrième et septième directives CEE, le contrôle comptable ne concerne pas seulement la vérification de l'image fidèle (ou "true and fair view") donnée par les comptes annuels et les comptes consolidés.

Il comprend également les vérifications et contrôles ci-après, prévus surtout par les articles 2403 et 2429 du code civil :

- a. vérification de la bonne tenue de la comptabilité;
- b. contrôle de la concordance entre les comptes annuels et les résultats des livres et écritures comptables;
- c. vérification du respect, lors de l'établissement des comptes annuels, des règles établies par l'article 2426 cc pour l'évaluation de l'actif social, en plus des "normes comptables";
- d. contrôle trimestriel de l'encaisse et de l'existence des valeurs et titres appartenant à la société ou reçus par celle-ci en nantissement, en garantie ou en garde;
- e. rédaction d'un rapport à joindre aux comptes annuels et à remettre à l'assemblée générale, dans lequel les commissaires aux comptes expriment leur avis sur la tenue de la comptabilité, l'image fidèle de l'entreprise donnée par les comptes annuels, et les résultats du contrôle juridique, administratif et fiscal effectué au cours de l'exercice;
- f. vérification, conjointement avec le conseil d'administration, de la justesse de l'évaluation des apports en nature effectués lors de la constitution de la société ou d'une augmentation de capital (article 2343 du code civil);
- g. vérification du rapport semestriel établi par le conseil d'administration des sociétés cotées en bourse (article 2428 du code civil);
- h. vérification de l'exactitude de la situation nette et du rapport du conseil d'administration relatif à la distribution de dividendes ou d'acomptes sur dividende (article 2433 bis du code civil);
- i. vérification de la situation nette extraordinaire en cas de pertes réduisant le capital social de plus d'un tiers (articles 2446 et 2447 du code civil);
- j. vérification de la situation nette établie en cours d'exercice, en cas de fusion et scission de la société (article 2501 ter du code civil);
- k. contrôle des comptes consolidés et rédaction du rapport sur les résultats du contrôle.

Lors de la réalisation des contrôles comptables, les commissaires aux comptes peuvent se faire assister par des salariés ou collaborateurs dont ils prendront les frais en charge. Cette assistance ne peut être fournie que pour le contrôle de la bonne tenue de la comptabilité et la vérification de la concordance des comptes annuels avec les résultats

des livres et écritures comptables (points a) et b) de la liste ci-dessus), mais non pour les autres activités de contrôle. A l'instar des commissaires aux comptes, les collaborateurs sont tenus de garder le secret sur les faits parvenus à leur connaissance dans l'exercice de leur activité (article 2403 bis du code civil).

Les contrôles comptables indiqués ci-dessus sont ceux que le collège des commissaires aux comptes doit effectuer dans les sociétés qui sont exemptées de la certification obligatoire des comptes annuels.

Dans ces dernières (sociétés cotées en bourse et sociétés appartenant à des secteurs économiques particuliers), le contrôle de l'image fidèle donnée par les comptes annuels est retiré aux commissaires aux comptes pour être confié aux cabinets d'audit inscrits au tableau de la CONSOB (comme on le verra plus en détail au paragraphe 2 ci-après) qui doivent "certifier" les comptes annuels et rédiger un rapport spécial contenant la délivrance de la certification ou son refus. Dans ces sociétés-là, les commissaires aux comptes conservent les attributions suivantes en matière de contrôle légal des comptes :

- a. vérification trimestrielle de la caisse et des autres valeurs;
- b. contrôle de la comptabilité;
- c. accord pour l'inscription au bilan des frais d'établissement et d'agrandissement, des frais de recherche, développement et publicité, et de la survaleur;
- d. vérification du bon exercice par le conseil d'administration de la dérogation aux dispositions relatives aux comptes annuels dans des cas exceptionnels, aux termes de l'article 2423 quatrième alinéa du code civil;
- e. rédaction du rapport de bilan dans lequel doivent toujours figurer les observations et propositions relatives aux comptes annuels et à son approbation;
- f. présentation orale à l'assemblée générale d'autres observations et propositions concernant les comptes annuels et découlant du rapport d'audit;
- g. contrôle des comptes consolidés et rédaction du rapport sur ses résultats⁵

2.1.5.4 Normes comptables et normes d'audit

Le conseil d'administration qui établit les comptes annuels, de même que les commissaires aux comptes et le cabinet d'audit qui les contrôlent, doivent vérifier que les comptes annuels et les comptes consolidés (ainsi que le rapport de gestion) ont été établis en conformité non seulement avec la loi mais aussi avec les "normes comptables".

Ceci s'applique aussi bien aux sociétés cotées en bourse et à celles qui sont soumises à la certification obligatoire, qu'aux sociétés qui ne sont pas soumises à la certification obligatoire de leurs bilans. Pour les premières, le D.P.R. n° 136 du 31 mars 1975 prévoit que les normes comptables et d'audit sont "recommandées" par la CONSOB qui, ce faisant, exprime à ce sujet un avis d'exactitude et d'adéquation technique.

En Italie, il n'existe pas de normes comptables différentes pour les petites et les grandes entreprises, pour les sociétés cotées et non cotées, étant donné que la législation qui régit les comptes annuels (décret législatif n° 127 du 9/4/1991 précité) est unique et s'applique aux entreprises industrielles, commerciales et de services de toute nature et de toute taille. Il existe cependant des lois spéciales pour les

comptes annuels des banques et des sociétés financières et pour ceux des compagnies d'assurance auxquels s'appliquent des normes comptables en partie différentes.

Les normes comptables "recommandées" par la CONSOB sont celles prévues par la Commission de définition des normes comptables des Conseils nationaux des experts-comptables et des comptables agréés.

Les normes comptables italiennes ne doivent pas être en contradiction avec la législation relative aux comptes annuels, celle-ci prévalant en cas de contradiction.

Par conséquent, en Italie, les normes comptables peuvent n'avoir qu'une fonction de "complément de la législation" dans les matières qui ne sont pas réglementées par la loi ou dans celles que la loi réglemente par des principes généraux, et "d'interprétation" de la législation relative aux comptes annuels (par exemple, interprétation de la notion de "coût de production" dans l'évaluation des stocks).

Pour les matières que les normes comptables italiennes n'abordent pas actuellement, les entreprises peuvent appliquer les normes comptables internationales de l'I.A.S.C., à condition qu'elles ne soient pas en contradiction avec la législation italienne.

Quant aux normes d'audit, elles sont également élaborées par une commission spéciale des deux professions comptables italiennes, la "Commission pour la définition des normes d'audit des Conseils nationaux des experts-comptables et des comptables agréés. Ces normes sont recommandées par la CONSOB pour le contrôle et la certification des bilans des sociétés soumises à la certification obligatoire et à la certification volontaire, mais elles ne sont pas appliquées par les commissaires aux comptes qui, à compter de 1997, devront respecter les "Principes de conduite du collège des commissaires aux comptes" élaborés par une commission interprofessionnelle spéciale, elle aussi mise en place par les Conseils nationaux des experts-comptables et des comptables agréés.

2.1.5.5 Contrôles de nature fiscale opérés par les commissaires aux comptes

Enfin, le collège des commissaires aux comptes doit effectuer des contrôles de nature fiscale résultant en partie de l'obligation de surveillance du respect de la législation qui est prévue à l'article 2403 du code civil, et en partie de dispositions particulières de la législation fiscale (figurant en général dans le D.P.R. n° 600 du 29 septembre 1973 relatif à la vérification de l'impôt sur les bénéfices).

Ces contrôles concernent notamment :

- la tenue régulière des livres et registres prévus par les dispositions en matière d'impôts sur les bénéfices et de TVA;
- l'établissement en bonne et due forme et le dépôt en temps voulu des déclarations, surtout en matière d'impôts sur les bénéfices et de TVA (la déclaration des bénéfices des sociétés, imprimé n° 760, doit également être signée par le président du collège des commissaires aux comptes)
- la réalisation en bonne et due forme et le versement dans les délais des retenues fiscales, de la TVA et des impôts résultant de la déclaration des bénéfices.

Le versement des cotisations sociales dans les délais et le dépôt des déclarations prévues par la législation du travail doivent faire l'objet de contrôles analogues.

Les commissaires aux comptes sont tenus d'effectuer les contrôles ci-dessus relatifs aux impôts et aux cotisations sociales, même dans les sociétés soumises à la certification obligatoire des comptes annuels.

2.1.6 Procédures de contrôle des commissaires aux comptes : “Principes de conduite”

Il ressort de ce qui a été exposé au paragraphe 1.5 que le contenu de la “mission” de contrôle des commissaires aux comptes est extrêmement vaste et ne concerne pas seulement les contrôles de nature comptable (qui constituent précisément le “contrôle légal des comptes”, tel qu’il s’entend dans les autres États membres de l’Union européenne), mais aussi les contrôles de nature juridique, administrative et fiscale qui se situent hors du “contrôle légal des comptes” proprement dit.

Il n'existe, pour l'ensemble des contrôles incombant aux commissaires aux comptes, aucune législation stipulant les procédures à appliquer (exception faite des règles concernant l'obligation trimestrielle de vérification de l'encaisse et de l'existence des titres et participations). De ce fait, les deux professions comptables italiennes (experts-comptables et comptables agréés) ont récemment proposé, par le biais d'une commission interprofessionnelles qu'elles ont constituée, un ensemble de principes d'autoréglementation appelés “Principes de conduite du collège des commissaires aux comptes” qui indiquent les procédures à suivre dans le cadre des contrôles d'ordre juridique, administratif, comptable et fiscal.

Ces “Principes” entreront en vigueur le 1er janvier 1997.

Les “Principes de conduite”, qui concernent toutes les entreprises commerciales, industrielles et de services, petites, moyennes et grandes, sont divisés en deux volets qui s'appliquent respectivement aux sociétés exemptées de la certification obligatoire des comptes annuels et aux sociétés tenues à cette certification. Dans ces dernières, le collège des commissaires aux comptes, tout en restant tenu d'effectuer les contrôles juridiques, administratifs et fiscaux, est déchargé dans une large mesure des contrôles comptables (et notamment du contrôle de l'image fidèle donnée par les comptes annuels) qui ont été transférés aux cabinets d'audit inscrits au tableau spécial de la CONSOB.

On trouvera ci-après une brève description des contrôles que les commissaires aux comptes sont tenus d'effectuer dans les sociétés exemptées de la certification obligatoire.

L'exécution de contrôles quels qu'ils soient doit être précédée de l'analyse et de l'évaluation du système de contrôle interne de la société, afin d'en établir la fiabilité pour la programmation des vérifications comptables. Cette analyse est réalisée à l'aide de procédures analogues à celles prévues par la "international auditing standard" n° 400 (évaluation des risques et contrôle interne) de l'I.A.P.C. de l'I.F.A.C., mais avec différentes simplifications des procédures qui y sont décrites, étant donné que les entreprises où opère le collège des commissaires aux comptes sont généralement de petites ou moyennes entreprises.

Autre activité préalable : la planification et la programmation des procédures de révision administrative et comptable et de sélection de "l'échantillon" sur des critères empiriques et statistiques.

A) Vérifications trimestrielles et contrôle de la comptabilité

Vérification trimestrielle de l'argent et des autres valeurs en caisse (timbres-poste, timbres fiscaux, etc.); contrôle de l'existence des titres à revenu fixe et des participations; contrôle de la bonne tenue de la comptabilité (comptabilité générale, puisque la comptabilité analytique de l'exercice n'est pas obligatoire), en ce qui concerne aussi les livres et registres prévus par la législation fiscale.

B) Contrôles des comptes annuels et contenu du rapport à l'assemblée générale

Le contrôle des comptes annuels doit permettre de vérifier le respect des dispositions légales (article 2423 et suivants du code civil) quant à la forme et au contenu des comptes annuels (bilan et compte de résultat) et au contenu de l'annexe des comptes annuels et du rapport de gestion, le respect des dispositions légales et des normes comptables concernant les critères d'évaluation des éléments d'actif et de passif, ainsi que la conformité des comptes annuels aux soldes de la comptabilité et aux données et éléments en possession des commissaires aux comptes (par suite des vérifications périodiques de la comptabilité effectuées en cours d'exercice et des vérifications trimestrielles de la caisse, des titres et des autres "valeurs").

En principe, le contrôle est effectué uniquement sur les postes critiques ou très importants, mais non sur la totalité des postes du bilan. S'il existe des soupçons ou des indices de fraudes ou d'irrégularités, un contrôle approfondi doit également être effectué sur les postes du bilan concernés par lesdites fraudes ou irrégularités.

Pour chacun des postes du bilan présélectionnés (immobilisations corporelles, immobilisations financières, stocks, provisions pour risques et charges, etc.), des vérifications et contrôles analogues à ceux prévus par les normes d'audit, mais plus concis et moins minutieux, doivent être effectués par sondage. Ainsi, pour les créances et dettes, il n'est pas nécessaire de demander confirmation des soldes aux débiteurs et créanciers, sauf en cas de doute; de même, pour les stocks (matières, marchandises, produits), il n'est pas nécessaire de participer à l'inventaire, sinon dans des cas exceptionnels.

Pour la vérification du compte de résultat, la procédure est analogue.

Avant de procéder à la vérification des comptes annuels, les commissaires aux comptes doivent vérifier la validité du postulat de continuité de l'exploitation par rapport à la situation financière de l'entreprise. Si cette situation est critique, ils doivent procéder à une série d'enquêtes et vérifications pour établir si la société est en mesure ou non de poursuivre son activité normale, tout au moins pendant l'exercice suivant celui auquel se réfère les comptes annuels.

Le contenu du rapport des commissaires aux comptes doit être conforme à ce qui est prévu par l'article 2429 du code civil. Les "Principes de conduite" prévoient une forme type dont le contenu est plus étendu que celui indiqué, pour le rapport d'audit, par la norme I.S.A. n° 40 (The auditor's report on financial statements) de l'I.F.A.C. En tout état de cause, ce rapport doit comporter un avis professionnel sur l'image fidèle de l'entreprise donnée ou non par les comptes annuels.

C) Participation aux réunions des organes sociaux

Les commissaires aux comptes sont tenus de participer aux réunions des assemblées générales et du conseil d'administration, mais leur participation aux réunions du comité de direction et des assemblées d'obligataires est facultative.

Pour ces réunions, les commissaires aux comptes doivent vérifier le respect des dispositions de la loi et des statuts relatives à la convocation, à la participation aux délibérations, au conflit d'intérêts, à l'adoption des résolutions, à la rédaction du procès-verbal et à la publicité des actes. En cas de violation de la loi ou des statuts, ils peuvent attaquer les résolutions devant le tribunal compétent.

S'il s'agit, lors des réunions du conseil d'administration (ou du comité de direction), de délibérer sur des opérations étrangères à l'objet social ou des opérations imprudentes susceptibles de porter atteinte aux avoirs de la société, les commissaires aux comptes doivent exprimer leur désaccord et, si nécessaire, convoquer l'assemblée générale et présenter un rapport contenant leurs évaluations et propositions à ce sujet.

D) Contrôle de l'administration de la société

En plus de la participation aux réunions des organes d'administration et des assemblées générales, ce contrôle s'exerce lors des réunions trimestrielles et des réunions d'examen des comptes annuels. Il porte sur les actes et le comportement des administrateurs et leur respect de la législation et des statuts, ainsi que des règles de "bonne administration" (les administrateurs ont l'obligation juridique d'exercer leurs fonctions avec diligence et correction).

En cas d'infractions, les commissaires aux comptes doivent formuler leur constatations par écrit et demander la convocation du conseil d'administration et, si nécessaire, de l'assemblée générale pour que soient prises les mesures qui s'imposent.

En revanche, ils ne peuvent pas intenter l'action en justice prévue par l'article 2409 du code civil pour le contrôle judiciaire de la gestion, mais ils peuvent dénoncer les faits au procureur de la République (il s'agit là d'un droit et non d'une obligation).

E) Contrôle des opérations sociales extraordinaires

Les commissaires aux comptes doivent veiller au respect de la loi lors de la vérification “d’opérations sociales extraordinaires”, telles que : attribution de biens en nature (surtout de l’entreprise) et de crédits; augmentation de capital; réduction de capital (surtout la réduction pour perte, à l’occasion de laquelle les commissaires aux comptes doivent également vérifier la situation nette extraordinaire ayant donné lieu à la perte); changement de forme juridique de la société; fusion et scission de la société; émission de prêts obligataires.

F) Dénonciations par les actionnaires de “faits blâmables” concernant les administrateurs (article 2408 du code civil)

Le texte précise les critères de réalisation des enquêtes qui s’imposent en cas de dénonciations par les actionnaires. Ces dénonciations peuvent concerner des violations de la loi ou des statuts, mais aussi la réalisation d’opérations qui sont inopportunes sur le plan économique ou ne sont pas intéressantes pour la société et qui constituent une violation du devoir de “diligence” des administrateurs.

G) Contrôle des formalités fiscales et sociales

Ce chapitre des “Principes de conduite” concerne les vérifications et contrôles relatifs aux charges fiscales et sociales, à savoir :

- a. versement périodique des retenues fiscales à la source, des cotisations sociales, des impôts directs et indirects et de la TVA;
- b. bonne tenue des livres et registres obligatoires prévus par la législation fiscale et sociale (registre de la TVA, livre de paye, registre du personnel, etc.);
- c. établissement en bonne et due forme et production dans les délais de toutes les déclarations (déclaration annuelle des bénéficiaires, imprimé 760; déclaration des déductions fiscales, imprimé 770; déclaration annuelle de TVA; déclaration mensuelle des travailleurs embauchés, imprimé DM/10; etc.). Le président du collège des commissaires aux comptes doit signer la déclaration de bénéficiaires, imprimé 760, et la déclaration des déductions fiscales, imprimé 770 (qui concerne les sommes soumises à la retenue fiscale).

Chaque réunion du collège des commissaires aux comptes doit faire l’objet d’un procès-verbal qui sera retranscrit, par ordre chronologique, dans le “Registre des procès-verbaux”.

H) Contrôle des comptes consolidés

Les comptes consolidés sont devenus obligatoires pour toutes les sociétés contrôlantes ou sociétés-mères dans les cas prévus par le décret législatif n° 127/1991, à compter de l’exercice 1994. Le contrôle doit être effectué par les commissaires aux comptes (de la société-mère) dans les sociétés exemptées de la certification obligatoire, tandis que dans les sociétés tenues à la certification, il doit être effectué par le cabinet d’audit chargé de la certification des comptes annuels de la société-mère.

Pour ce contrôle, une coordination entre les commissaires aux comptes de la société-mère et ceux des filiales s’impose.

Le contenu de la mission de contrôle, qui est précisé par l'article 41 du décret législatif n° 127/1991, comporte la vérification de la "régularité" des comptes consolidés et de leur concordance avec les écritures comptables de la société-mère ainsi qu'avec les informations fournies par les sociétés faisant partie du périmètre de consolidation. Ce contrôle est plus restreint que celui prévu par les normes d'audit nationales et internationales de l'I.F.A.C.

Les commissaires aux comptes doivent également vérifier s'il existe une organisation adéquate pour l'analyse de ces informations et l'établissement des comptes consolidés, et si les dispositions légales relatives à la constitution du périmètre de consolidation ainsi qu'à l'approbation et à la publication des comptes consolidés ont été respectées.

2.1.7 Responsabilité civile et pénale des commissaires aux comptes

De même que les administrateurs, les commissaires aux comptes sont civilement responsables envers la société, les créanciers et chacun des actionnaires (l'existence de ce dernier type de responsabilité n'est pas admis par une partie de la doctrine).

Ils doivent effectuer leurs contrôles avec la "diligence du mandataire", c'est-à-dire en fonction de ce que les usages de la profession peuvent normalement exiger d'un bon contrôleur administratif et comptable. S'ils sont obligés d'avoir une "conduite scrupuleuse", ils n'ont cependant pas d'obligation de résultat; c'est pourquoi si, malgré leur conduite, ils ne parviennent pas à découvrir des fraudes, altérations et irrégularités, ils ne peuvent être tenus pour responsables.

La responsabilité civile (qui est illimitée et peut engager la totalité du patrimoine du commissaire aux comptes) peut être de deux ordres (article 2407 du code civil) :

- a. responsabilité directe pour la véracité de leurs "attestations" (surtout dans les rapports à l'assemblée générale) et pour les violations du "secret" concernant des faits dont ils ont eu connaissance;
- b. responsabilité solidaire avec les administrateurs envers la société et les créanciers de celle-ci s'ils subissent un préjudice par suite d'actes illicites ou d'opérations imprudentes des administrateurs, dès lors que ce préjudice aurait pu être évité si les commissaires aux comptes avaient effectué leurs contrôles avec toute la diligence exigée par la loi.

Ce dernier cas est le plus grave. Concrètement, il prend surtout de l'importance lorsque la société est en situation de dépôt de bilan.

La responsabilité pénale est prévue pour certains actes criminels commis par les commissaires aux comptes, seuls ou avec la participation des administrateurs. Les principaux cas de délit sont les suivants :

- a. présentation dolosive de faits inexacts ou dissimulation dolosive de faits exacts sur la constitution et la situation financière de la société, dans les comptes annuels et les autres "communications sociales" (article 2621 du code civil);
- b. divulgation d'informations sociales confidentielles qui peut porter préjudice à la société (article 2622 du code civil);
- c. acceptation de prêts et garanties de la société soumise à contrôle ou de ses sociétés-mères ou filiales (article 2624 du code civil);

- d. omission des contrôles devant être effectués sur la distribution de bénéfices fictifs ou de bénéfices non distribuables (article 2632 premier alinéa du code civil);
- e. défaut de convocation de l'assemblée générale dans les cas où la loi la rend obligatoire (article 2632 deuxième alinéa du code civil);
- f. défaut d'exécution des formalités obligatoires en matière d'actions autodétenues (article 2632, deuxième alinéa du code civil).

2.1.8 Rémunération des commissaires aux comptes

La rémunération des commissaires aux comptes est déterminée par l'assemblée générale, lors de leur nomination, pour toute la durée de leur mandat, c'est-à-dire trois ans.

Actuellement, cette rémunération est prévue par l'article 37 du barème professionnel des experts comptables qui la subdivise en trois parties :

- a. exécution des vérifications trimestrielles de la caisse, des titres et des autres valeurs : rémunération proportionnelle au montant annuel des ventes ou produits d'exploitation bruts, avec un plancher d'un million et un plafond de huit millions de lires;
- b. contrôle des comptes annuels : rémunération proportionnelle à la situation nette de la société, avec un plancher d'un million de lires et sans plafond. Pour le contrôle des comptes consolidés, le barème ne comporte pas de dispositions explicites, mais l'on applique les mêmes critères;
- c. rémunération versée pour la participation à chaque réunion du conseil d'administration (ou du comité de direction) et du collège des commissaires aux comptes qui n'est pas consacrée à l'examen des comptes annuels : 100 000 à 200 000 lires de l'heure.

Les rémunérations visées aux lettres a) et b) sont majorées de 50% pour le président du collège des commissaires aux comptes.

Une disposition législative très récente plafonne la rémunération annuelle de chaque commissaire aux comptes titulaire à 80 millions de lires (120 millions pour le président du collège).

Les barèmes du ministère de la Justice, prévus par le décret législatif n° 88/1992 pour la seule activité de contrôle des bilans sur une base horaire, sont en cours d'élaboration. Ces barèmes remplaceront pour une large part la rémunération visée à la lettre b).

2.2 Cabinets d'audit et certification des comptes annuels

En Italie, sur les quelques centaines de milliers de sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions et sociétés à responsabilité limitée dans lesquelles (sauf s'il s'agit de petites sociétés à responsabilité limitée au capital inférieur à 200 millions de lires et qui ne répondent pas aux critères visés à l'article 11 de la quatrième directive) le collège des commissaires aux comptes est présent en permanence, il y a actuellement moins de sept mille sociétés et entreprises soumises à la certification des comptes annuels, dont quelque deux mille sont soumises à la certification obligatoire (effectuée

aux termes du D.P.R. n° 136 du 31 mars 1975) et quelque cinq mille (parmi lesquelles de nombreuses banques et sociétés financières) à la certification volontaire.

La certification obligatoire, qui concerne surtout les sociétés cotées sur les marchés réglementés (bourses des valeurs et marché hors-cote), doit être effectuée par un cabinet d'audit inscrit au tableau spécial tenu par la CONSOB - Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (commission des opérations de bourse). Actuellement, le D.P.R. n° 136/1975 précité ne prévoit pas l'inscription au tableau de la CONSOB de professionnels individuels ou d'associations professionnelles autres que des sociétés de personnes ou de capitaux.

L'audit "volontaire" peut également être effectué par des cabinets qui ne sont pas inscrits au tableau de la CONSOB, mais à condition qu'ils soient inscrits au Registre des contrôleurs des comptes.

Les cabinets d'audit peuvent seulement exercer des activités de "contrôle et organisation comptable d'entreprises". Est donc exclue toute activité de conseil (fiscal, de gestion, d'organisation), comme on le verra plus en détail ci-après.

2.2.1 Contrôle comptable et certification des comptes annuels

La certification obligatoire des comptes annuels a été instaurée en Italie en 1975 (par le D.P.R. n° 136) sur des prémisses d'insuffisance des contrôles comptables effectués par les commissaires aux comptes.

L'article premier du D.P.R. n° 136 a "transféré" des commissaires aux comptes aux cabinets d'audit la quasi-totalité de la matière du contrôle légal des comptes (contrôle de la comptabilité et des comptes annuels), en laissant toutefois aux commissaires aux comptes certaines compétences en matière comptable, en sus des contrôles d'ordre juridique, administratif et fiscal qui ont été abordés plus haut.

Le cabinet d'audit est tenu de "certifier" les comptes annuels.

La certification est délivrée si les conditions suivantes sont remplies (article 4 du D.P.R. n° 136/1975) :

- a. les faits de gestion sont consignés avec exactitude dans les écritures comptables;
- b. les comptes annuels correspondent aux résultats des écritures comptables et des vérifications effectuées par le cabinet d'audit;
- c. les comptes annuels sont conformes à la législation qui les régit.

Depuis 1991, la conformité des comptes annuels à des "principes comptables corrects" n'est plus explicitement exigée, mais la doctrine qui prédomine de façon absolue considère que cette conformité continue d'être exigée implicitement.

Les comptes annuels certifiés produisent les effets juridiques suivants (lorsque la loi prévoit que la certification est obligatoire) : il ne peuvent être attaqués devant le tribunal compétent pour vices relatifs à leur seul contenu et aux évaluations, sauf par des actionnaires représentant au moins 5% du capital social (ou au moins cent millions de lires en nominal si le capital est supérieur à deux milliards de lires). En revanche, ils peuvent être attaqués par la CONSOB dans un délai de six mois à compter de l'enregistrement de la résolution de l'assemblée générale approuvant les comptes annuels.

Si le rapport de certification n'a pas été joint à la déclaration des bénéficiaires, l'administration fiscale italienne est en droit d'évaluer le bénéfice fiscal indépendamment des résultats des comptes annuels.

Les comptes qui doivent être certifiés sont les comptes annuels, la certification de bilans extraordinaires ou spéciaux n'étant pas prévue.

Quant à savoir si la certification des comptes consolidés est également exigée, il subsiste un doute, étant donné que le contenu du contrôle de ces comptes prévu par l'article 41 du décret législatif n° 127/1991 est limité et que l'article 4 du D.P.R. n° 136/1975 ne prévoit pas la certification des comptes consolidés.

Toutefois, l'usage va dans le sens de la délivrance de la certification également pour les comptes consolidés.

La certification ne constitue pas une garantie absolue d'exactitude et de fiabilité des comptes annuels, ne serait-ce que parce que les procédures d'audit reposent sur des sondages. Cependant, elle leur délivre indubitablement un brevet d'exactitude (même si celle-ci n'est pas absolue) qui en accroît la valeur informative et contribue à protéger efficacement les intérêts des actionnaires, des créanciers, des bailleurs de fonds et des épargnants.

2.3 Commande et révocation de la mission - Incompatibilités

La mission d'audit est commandée par l'assemblée générale, par une résolution spéciale. Sa durée couvre trois exercices et elle peut être reconduite, mais pas plus de deux fois; par conséquent, sa durée maximale est de neuf exercices. Elle ne peut être confiée à nouveau qu'après l'expiration de cinq exercices. La commande de la mission doit être approuvée par la CONSOB et celle-ci peut refuser son approbation en cas d'existence des incompatibilités prévues à l'article 3 du D.P.R. n° 136/1975 ou si le cabinet d'audit ne possède pas la "qualification technique" nécessaire.

La mission d'audit peut être révoquée soit par l'assemblée générale pour un juste motif (mais la résolution doit être approuvée par la CONSOB), soit par la CONSOB s'il existe un motif d'incompatibilité ou si le cabinet d'audit ne possède plus la qualification technique nécessaire (article 2 du D.P.R. n° 136).

Les situations d'incompatibilité du cabinet d'audit qui ne permettent pas à celui-ci d'exécuter la mission d'audit et certification des comptes annuels, sont prévus à l'article 3 du D.P.R. n° 136 et sont les suivants :

- a. situations concernant le cabinet d'audit :
 - existence de rapports contractuels ou de rapports de participation avec la société faisant l'objet de l'audit;
- b. situations concernant les associés, les administrateurs, les commissaires aux comptes ou le directeur général du cabinet d'audit :
 - lien de parenté ou d'alliance (jusqu'au 4ème degré) avec des administrateurs, commissaires aux comptes et directeurs généraux de la société soumise au contrôle ou de ses sociétés contrôlantes;
 - existence de rapports de travail subordonné ou indépendant avec la société ou ses sociétés contrôlantes, pendant la durée de la mission ou au cours de la période triennale qui l'a précédée;

- mandat d'administrateur ou de commissaire aux comptes avec la société ou ses sociétés contrôlantes, pendant la durée de la mission ou au cours de la période triennale qui l'a précédée;
- existence d'autres situations qui en compromettent "l'indépendance".

Par ailleurs, les associés, les administrateurs, les commissaires aux comptes et les salariés du cabinet d'audit ne peuvent exercer les fonctions d'administrateur ou commissaire aux comptes de la société contrôlée, ni avoir avec celle-ci des rapports de travail indépendant ou subordonné s'il ne s'est pas écoulé une période d'au moins trois ans depuis la fin ou la révocation de la mission.

S'il existe un motif d'incompatibilité, les cabinets d'audit peuvent, outre la révocation de la mission, être radiés de la liste spéciale tenue par la CONSOB si celle-ci constate que les conditions d'indépendance, organisation et qualification technique (compétence professionnelle) ne sont pas réunies, ou bien dans les cas plus graves d'irrégularités dans le déroulement de l'activité d'audit et certification.

La CONSOB assure donc à l'égard des cabinets d'audit et de leurs associés, administrateurs, salariés et collaborateurs un contrôle de type permanent, un véritable "contrôle de qualité", afin de vérifier que l'activité d'audit est toujours exécutée selon des normes qualitatives appropriées.

2.3.1 Normes comptables et normes d'audit

Dans leur activité de contrôle de la comptabilité et des comptes annuels, les cabinets d'audit sont tenus d'observer, en plus des dispositions du code civil, des lois spéciales et de la législation fiscale, les "normes d'audit" élaborées par la commission créée à cet effet par les Conseils nationaux des experts-comptables et des comptables agréés, et préconisées par la CONSOB. Ils doivent également suivre les prescriptions de la CONSOB, surtout pour ce qui concerne la forme et le contenu du "rapport de certification".

Jusqu'ici, la commission italienne chargée de définir les normes d'audit a préparé 21 documents sur les normes d'audit qui, dans l'ensemble, reflètent les principes et notions contenus dans les "International standards on auditing" élaborées par l'I.A.P.C. de l'I.F.A.C.

La commission procède actuellement à une révision de ces documents pour les rendre totalement conformes aux normes d'audit de l'I.F.A.C.

Il va de soi que les cabinets d'audit et les commissaires aux comptes doivent également appliquer les "Normes comptables" (accounting standards) élaborées par l'autre commission dont il a été question au paragraphe 1.5.4.

2.3.2 Forme et contenu du “rapport de certification”

Si, pour la certification “volontaire”, la forme et le contenu du rapport de certification sont libres et pourraient donc être conformes au référentiel indiqué dans l’I.S.A. n° 700 de l’I.F.A.C., ils doivent, pour la certification obligatoire, être conformes au schéma élaboré par la CONSOB (en dernier lieu par la Communication n° 94001751 du 1er mars 1994; du reste, dans cette communication, la CONSOB invite les cabinets d’audit à utiliser le même référentiel pour les certifications volontaires et il est donc fort probable que celui-ci constituera un modèle pour la quasi-totalité des certifications de comptes annuels effectuées en Italie).

Les différentes formes d’énoncé d’opinion (auditor’s opinion) sont les suivantes :

- a. Opinion favorable sans réserve (unqualified opinion) et délivrance de la certification des comptes annuels. Elle est exprimée par l’attestation que les comptes annuels ont été établis avec clarté et donnent une image fidèle et exacte de la situation financière et des résultats de la société, conformément aux règles qui les régissent.
- b. Opinion favorable avec réserves (qualified opinion) qui donne également lieu à la certification des comptes annuels, en dépit de “réserves” qui ne sont pas d’une gravité susceptible de compromettre la fiabilité de ces comptes. Ces “réserves” peuvent concerner :
 - une différence par rapport aux règles qui régissent les comptes annuels (qui correspondent aux “Disagreements with management” de l’I.S.A. n° 700);
 - des dérogations importantes par rapport aux “normes d’audit” par suite d’empêchements dans le déroulement des procédures nécessaires ou de l’absence d’un nombre suffisant d’éléments probants (ce qui correspond aux “Limitations on scope” de l’I.S.A. n° 700).
- c. Opinion défavorable (adverse opinion) qui entraîne le refus de certifier. Cette opinion doit être exprimée s’il existe de graves dérogations par rapport aux règles qui régissent les comptes annuels, au point de rendre ceux-ci peu crédibles dans leur ensemble.
- d. Refus de certifier (disclaimer of opinion) lorsqu’il existe de sérieuses limitations au déroulement du travail d’audit, ou d’importants effets liés à des “incertitudes”, surtout lorsque celles-ci mettent en doute la continuité de l’exploitation (going concern).

Si le contrôleur se trouve en présence de situations d’incertitude, deux possibilités s’offrent à lui :

- il exprime une opinion sans réserve et délivre la certification si les éléments probants obtenus sont suffisants pour considérer que les comptes annuels sont exacts (et donc que le postulat de la continuité de l’exploitation est vérifié);
- ou il se déclare dans l’impossibilité d’exprimer une opinion et prononce le refus de certifier (disclaimer of opinion) s’il ne dispose pas d’éléments “appropriés et convaincants” de nature à laisser raisonnablement supposer que l’entreprise sera capable d’affronter l’avenir.

Lorsqu'il est en présence de situations d'incertitude, le contrôleur est tenu de procéder à toutes les vérifications nécessaires pour établir la validité des règles et méthodes comptables appliquées par les administrateurs (y compris les mesures permettant d'affronter les situations de crise) et des renseignements fournis.

Dans le texte du rapport d'audit, il doit être affirmé que l'examen des comptes annuels a été effectué "selon les principes et critères de contrôle comptables recommandés par la CONSOB". Ces principes et critères sont les "normes comptables" mentionnées au paragraphe 2.3 (à l'exclusion du document n° 18 sur la forme et le contenu du rapport d'audit) et les recommandations de la CONSOB figurant dans deux communications de 1993 relatives aux "faits blâmables" des administrateurs et à la certification des comptes annuels de sociétés impliquées dans des enquêtes pénales pour paiement de "pots-de-vin" ou opérant dans des secteurs faisant l'objet de pots-de-vin (par exemple, le secteur des travaux publics).

Par la suite, la CONSOB a précisé que les "Principes et critères" d'un contrôle convenable des comptes impliquent également le respect des "normes comptables" mentionnées au paragraphe 2.3, à condition qu'elles soient conformes à la législation relative aux comptes annuels.

A ce sujet, il faut noter que la première série des "normes comptables" élaborées par la Commission créée à cet effet par les Conseils nationaux des experts-comptables et des comptables agréés (composée de onze documents établis de 1976 à 1991) a récemment fait l'objet d'une vaste révision destinée à rendre le contenu de ces normes conforme aux dispositions des quatrième et septième directives CEE et au décret législatif n° 127 du 9 avril 1991 qui a mis ces directives en application en Italie (effectué en 1994 et 1996, ce travail d'adaptation et révision est pratiquement achevé). On ne peut donc plus parler aujourd'hui de différence entre les normes comptables italiennes et la législation.

2.3.3 Rapports avec les commissaires aux comptes et répartition des tâches de contrôle entre commissaires aux comptes et contrôleurs

Comme on l'a vu au paragraphe 1.5.3, dans les sociétés soumises à la certification obligatoire, les commissaires aux comptes, s'ils conservent toutes leurs attributions en matière de contrôle juridique ou de légalité, de contrôle administratif et de contrôle fiscal, perdent en revanche la quasi-totalité de leurs attributions en matière de contrôle légal des comptes, c'est-à-dire de contrôle de la comptabilité, des comptes annuels et des comptes consolidés.

La répartition des tâches en matière de contrôle comptable n'est pas claire et nette, car les commissaires aux comptes ont toujours l'obligation d'effectuer les vérifications trimestrielles du solde de caisse, des titres et des autres valeurs et conservent indubitablement une obligation de contrôle de la comptabilité puisque celui-ci s'impose pour le contrôle fiscal ou le contrôle administratif.

En ce qui concerne le contrôle des comptes annuels, les commissaires aux comptes doivent vérifier si l'établissement de ces comptes et le contenu de l'annexe et du rapport de gestion sont conformes à la loi, si les critères d'évaluation sont ceux prévus par la loi (et par les normes comptables), et si la dérogation obligatoire aux règles sur les comptes annuels qui est prévue par l'article 2 paragraphe 5 de la quatrième directive est justifiée. De plus, ils doivent donner leur accord sur l'inscription au bilan

des “frais d'établissement et d'agrandissement”, des “frais de recherche, développement et publicité” et de la “survaleur” (goodwill).

Dans le rapport qu'ils présentent à l'assemblée générale, les commissaires aux comptes doivent exprimer leur opinion sur la tenue de la comptabilité et formuler leurs “observations et propositions” sur les comptes annuels et leur approbation.

On voit aisément qu'il y a chevauchement partiel avec les tâches du contrôleur chargé de la certification qui peut, dans certains cas, aboutir à l'expression d'une opinion différente sur la fiabilité des comptes annuels (ce qui ne manquera pas de désorienter les actionnaires, les créanciers, les épargnants et tous ceux qui se servent des comptes annuels pour des évaluations ou des décisions financières).

Dans le contrôle des comptes consolidés, il y aurait également un chevauchement analogue (et, cette fois, total) de tâches des commissaires aux comptes et du cabinet d'audit si l'on admettait la thèse de la partie de la doctrine italienne qui considère que le contrôle tel qu'il est prévu par l'article 41 du décret législatif n° 127/1991 doit être effectué par les deux organes de contrôle. On aurait alors, non pas un, mais deux rapports sur les résultats du contrôle qui pourraient aboutir à des opinions divergentes sur la fiabilité des comptes consolidés (par exemple, en cas d'opinions différentes sur l'intégration ou non d'une filiale dans le périmètre de consolidation).

2.3.4 Rémunération du cabinet d'audit

La rémunération de la mission d'audit et certification des comptes annuels est déterminée par l'assemblée générale lors de la commande de la mission et vaut pour toute la durée triennale. Cette rémunération (qui doit faire l'objet d'une proposition à la société à contrôler et doit être déterminée selon les critères indiqués par la CONSOB, en dernier dans la très récente communication n° 96003556 du 18 avril 1996) est calculée en fonction du nombre d'heures prévu comme nécessaire pour l'exécution du travail d'audit, des qualifications du personnel employé (associé, dirigeant, chef et adjoint) et d'un barème des rémunérations horaires approuvé par la CONSOB.

Elle ne peut être modifiée que si des circonstances exceptionnelles ou imprévisibles se produisent pendant le déroulement de la mission.

2.3.5 Responsabilité civile et pénale du contrôleur

Le contrôleur des comptes qui opère dans le cadre d'un cabinet d'audit chargé de la certification “légale” des comptes annuels assume la responsabilité civile et pénale prévue par les articles 12 et suivants du D.P.R. n° 136/1975. Alors que la responsabilité civile s'étend aux cabinets d'audit, le droit italien prévoit que la responsabilité pénale ne peut être imputée qu'à des personnes physiques et non à des personnes morales.

- a. Responsabilité civile. Les personnes qui signent le rapport de certification et les employés qui ont effectué les contrôles sont responsables, solidairement avec le cabinet d'audit, du préjudice causé à la société contrôlée comme aux tiers (actionnaires, créanciers, etc.) par leurs carences ou par des faits illicites.
- b. Responsabilité pénale

- i. Inexactitudes dans la certification des comptes annuels ou dans des rapports, communications ou déclarations

Sont responsables du délit de fausses communications sociales les administrateurs du cabinet d'audit qui attestent l'erreur, exposent frauduleusement des faits inexacts et dissimulent ou altèrent des faits exacts sur les conditions financières de la société soumise au contrôle;

- ii. Divulgence d'informations sociales confidentielles

La responsabilité est prévue pour les administrateurs et employés du cabinet d'audit qui exploitent à leur profit ou au profit de tiers des informations sociales confidentielles, ou les communiquent à des tiers sans motif justifié (dès lors que cela peut entraîner un préjudice pour la société soumise au contrôle).

- iii. Prêts et garanties de la société et rémunérations illégales. Sont pénalement responsables les administrateurs et employés du cabinet d'audit qui se font accorder des prêts ou des garanties par la société contrôlée ou par les filiales ou la société-mère de celle-ci. ces personnes sont également responsables si elles perçoivent des rémunérations en espèces ou en nature supérieures à celles convenues en toute légitimité. Dans ce cas, la responsabilité pénale s'étend aux administrateurs, dirigeants et liquidateurs de la société contrôlée qui ont versé la rémunération indue.

Il faut savoir que tous les cabinets d'audit inscrits au tableau de la CONSOB doivent avoir souscrit une police d'assurance pour les dommages consécutifs à leur activité, et cette police doit être jugée suffisante par la CONSOB.

De même, les commissaires aux comptes sont souvent garantis par une assurance responsabilité civile pour l'exercice de leur activité (dont le plafond ne doit cependant jamais être supérieur à 1 à 2 milliards de lire).

Mais ces polices d'assurance sont insuffisantes. C'est ainsi qu'en Italie, certains cabinets d'audit ont récemment été poursuivis devant les tribunaux, avec des demandes de dommages-intérêts portant sur des centaines de milliards et l'un de ces cabinets a conclu des transactions portant sur des dizaines de milliards de lire.

C'est le mécanisme juridique de la responsabilité civile qui doit être profondément remanié si l'on veut éviter que les missions à haut risque (audit risk) ne soient abandonnées.

Il faut donc instituer, pour les commissaires aux comptes comme pour les contrôleurs, une responsabilité avec un plafond d'indemnisation du préjudice pour chaque mission, en modifiant les dispositions actuelles de la loi sur la responsabilité civile qui viennent d'être exposées.

3. PRINCIPAUX ASPECTS CRITIQUES DU SYSTEME ITALIEN DE CONTROLE LEGAL DES COMPTES

Le vaste tableau du contrôle légal des comptes brosse dans le chapitre précédent présente des aspects critiques dus à certaines carences et imperfections qui diminuent l'efficacité des contrôles réalisés par les commissaires aux comptes et les contrôleurs

des comptes et ne permettent pas de garantir la défense des intérêts des actionnaires et des tiers à laquelle visait le législateur communautaire en élaborant les quatrième, septième et huitième directives.

Ce chapitre décrit ces aspects critiques dont la majeure partie trouve un écho dans les considérations du Livre vert sur le rôle, le statut et la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne, tandis que le chapitre suivant présente les propositions devant permettre de combler les carences et insuffisances recensées, avec référence aux propositions du Livre vert.

A) Contrôle légal des comptes dans les sociétés soumises à la certification obligatoire

Il faut tout d'abord préciser que l'actuel système "dualiste" italien (qui n'a pas son pareil dans les autres États membres de l'Union européenne) peut être considéré comme parfaitement valide, tant du point de vue des observations du Livre vert relatives au contenu de la mission du contrôleur légal des comptes (voir notamment le paragraphe 3.7) que du point de vue des exigences modernes en matière de gouvernement d'entreprise. Il suffit d'apporter à l'actuelle réglementation du fonctionnement des organes de contrôle les quelques modifications précisées au chapitre IV du présent rapport.

En ce qui concerne les tâches de contrôle assignées aux cabinets d'audit, les principaux défauts du système actuel sont les suivants :

- a. concentration excessive de missions d'audit, tant volontaire qu'obligatoire, entre les mains des "six grands" de l'audit qui, à eux seuls, regroupent plus de 90% des missions de certification;
- b. respect insuffisant du principe fondamental de l'indépendance du contrôleur et contournement des dispositions correspondantes du D.P.R. n° 136/1975 par la constitution de sociétés et cabinets professionnels pour fournir au même client un conseil en organisation, comptabilité, gestion et fiscalité;
- c. manque de coordination avec les commissaires aux comptes et d'échange périodique d'informations entre les deux organes, notamment pour la prévention et la découverte d'actes illicites commis par les administrateurs;
- d. absence de définition exacte des objectifs de la certification des comptes annuels et de ses limites (surtout pour ce qui concerne la découverte de fraudes et autres actes illicites des administrateurs);
- e. ambiguïté dans la délimitation des tâches de contrôle par rapport à celles incombant aux commissaires aux comptes, notamment pour ce qui concerne le contrôle de la comptabilité;
- f. le contrôle des comptes consolidés tel qu'il est prévu par l'article 41 du décret législatif n° 127/1991 est insuffisant et aucune liaison organisée n'est prévue avec les commissaires aux comptes et contrôleurs des autres sociétés du groupe;
- g. responsabilité civile excessive, pour laquelle il n'existe aucune limite quantitative (hormis la garantie de l'assurance qui, d'ailleurs, est insuffisante).

En ce qui concerne l'activité de contrôle des commissaires aux comptes, les principaux défauts sont les suivants (quelques-uns ont déjà été évoqués plus haut) :

- a. indépendance insuffisante par rapport au conseil d'administration et aux actionnaires majoritaires;
- b. chevauchement de tâches de contrôle des comptes annuels avec celles du cabinet d'audit et inadéquation des dispositions de l'article 2429 du code civil concernant le contenu du rapport à joindre aux comptes annuels;
- c. manque de coordination avec les cabinets d'audit;
- d. délimitation insuffisante des tâches de contrôle juridique et administratif;
- e. ampleur excessive de la responsabilité civile, pénale et fiscale;
- f. absence de système de "contrôle de qualité" du travail des commissaires aux comptes;
- g. insuffisance des droits de contrôle administratif.

B) Contrôle légal des comptes dans les sociétés exemptées de la certification obligatoire

Dans ces sociétés, il existe un seul organe de contrôle légal des comptes, à savoir le collège des commissaires aux comptes qui regroupe tous les contrôles prévus par la loi : juridiques, comptables, administratifs et fiscaux. Dans les sociétés de plus grande taille et dans celles du secteur du crédit et de l'intermédiation financière, il existe normalement la certification volontaire qui, dans la très grande majorité des cas, est elle aussi effectuée par un cabinet d'audit inscrit au tableau de la CONSOB, mais comme il s'agit d'un audit "volontaire", celui-ci ne fait pas l'objet de la répartition des compétences entre commissaires aux comptes et contrôleurs des comptes prévue par l'article 1er du D.P.R. n° 136/1975.

Par conséquent, toutes les obligations et responsabilités du contrôle incombent aux commissaires aux comptes et ont un très vaste contenu qui comprend tous les aspects indiqués au paragraphe 3.7 du Livre vert.

Les principaux défauts du collège des commissaires aux comptes en sa qualité d'unique organe de contrôle des sociétés sont les suivants :

- a. indépendance insuffisante par rapport au conseil d'administration et aux actionnaires majoritaires;
- b. organisation insuffisante et absence d'une méthodologie adaptée aux contrôles, et notamment aux contrôles de nature comptable;
- c. ampleur excessive des tâches et attributions entraînant une responsabilité civile, pénale et fiscale excessive (même si la responsabilité civile et la responsabilité fiscale peuvent, dans certaines limites, être couvertes par une assurance);
- d. insuffisance des droits de contrôle administratif;
- e. inadéquation des critères de détermination de la rémunération des commissaires aux comptes pour ce qui concerne le contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés;
- f. absence de système de "contrôle de qualité" du travail des commissaires aux comptes;

- g. dans de nombreuses petites sociétés à responsabilité limitée au capital inférieur à 200 millions de lires, le contrôle par les commissaires aux comptes n'est pas obligatoire.

4. PROPOSITIONS DE RESOLUTION DES PROBLEMES EXPOSÉS. RAPPORTS AVEC LE LIVRE VERT

Les propositions de résolution des problèmes liés au système italien de contrôle légal des comptes exposées ci-après tiennent compte des observations et propositions figurant dans le Livre vert et de celles figurant dans certains documents officiels de la principale profession comptable italienne, à savoir celle d'expert-comptable⁶.

A) Contrôle légal des comptes dans les sociétés soumises à la certification obligatoire

a) Indépendance des contrôleurs des comptes et des commissaires aux comptes

L'indépendance étant l'un des impératifs fondamentaux du contrôleur des comptes et du commissaire aux comptes, ainsi que le reconnaît également le Livre vert, il est indispensable de mettre en oeuvre toutes les mesures permettant de la garantir pendant toute la durée de la mission de contrôle. Par ailleurs, il ne suffit pas de considérer l'indépendance seulement comme un "état d'esprit", car elle ne peut alors être efficacement contrôlée et garantie; il faut donc aussi une "indépendance en apparence" et notamment en cas de prestation simultanée, pour le même client, de services de conseil. Par conséquent, il faut étudier attentivement les cas de situations et rapports susceptibles d'atténuer ou annuler l'indépendance, en tenant compte des indications fournies par les récents documents publiés à ce sujet par la F.E.E. (et notamment par le document de 1995 'Audit independence and objectivity - Position Paper'). Il faut donc supprimer, tant pour les commissaires aux comptes que pour les contrôleurs, pendant toute la durée de la mission, les relations de conseil avec la société faisant l'objet du contrôle. Cette interdiction concerne en particulier les relations prévues par le paragraphe 4.14 du Livre vert.

Par ailleurs, il faut maintenir les dispositions actuelles du D.P.R. n° 136/1975 sur la rotation des missions des cabinets d'audit, car la rotation au sein du même cabinet d'audit ne peut être considérée comme suffisante parce qu'elle est difficilement réalisable par les petits cabinets et qu'elle n'est pas réalisable par le collège des commissaires aux comptes. En ce qui concerne ce dernier, il est bon que les actionnaires minoritaires y soient représentés en se voyant attribuer la nomination d'un commissaire titulaire et d'un commissaire suppléant, ce qui créera au sein du collège un débat d'opinions et d'évaluations qui améliorera l'efficacité des contrôles administratifs et comptables.

Concernant l'indépendance, il semble également opportun de limiter le nombre des missions.

b) Limitation des missions des commissaires aux comptes et des contrôleurs

Il ne fait aucun doute qu'une limitation du nombre des missions des cabinets d'audit et des commissaires aux comptes permettra également de renforcer l'efficacité des contrôles. En effet, cette limitation favorise une exécution plus ponctuelle et précise de ces missions et évite que des opérations fondamentales du contrôle des comptes, telles

que l'analyse et l'appréciation du contrôle interne, ne soient effectuées d'une manière hâtive et superficielle qui ne corresponde pas aux prescriptions des normes d'audit.

Il existe déjà, en Italie, un mécanisme permettant d'assurer la limitation des missions d'audit, en ce sens que la CONSOB peut refuser d'approuver la résolution de l'assemblée générale confiant une mission, au motif que les conditions de qualification technique et d'organisation adéquate ne sont pas remplies, si le cabinet d'audit s'est déjà vu confier un nombre excessif de missions. Or, malgré l'existence de ces cas, les "six grands" de l'audit concentrent entre leurs mains plus de 90% des missions de certification obligatoire et volontaire, comme on l'a vu plus haut. Il est donc nécessaire que la limitation du nombre de missions soit imposée par la loi.

En ce qui concerne les commissaires aux comptes, il se dégage la même exigence (même pour les sociétés non soumises à la certification obligatoire), étant donné qu'il n'existe aucune instance publique ou privée qui puisse imposer une limite.

c) Définition du contenu des contrôles et délimitation des tâches des commissaires aux comptes et des contrôleurs

Dans les sociétés tenues à la certification, il faut établir une nette délimitation et séparation des tâches entre le contrôle de la fiabilité des comptes annuels et des comptes consolidés qui doit incomber exclusivement à l'organe (externe) d'audit des comptes, c'est-à-dire au cabinet d'audit, et tous les autres contrôles de nature juridique, administrative et fiscale qui doivent être exécutés par un organe professionnellement qualifié et indépendant, c'est-à-dire le collège des commissaires aux comptes.

C'est à ce dernier que devront être attribuées les tâches de la commission d'audit telle qu'elle est prévue par les différents projets de réforme en matière de bonne gestion d'entreprise et par le Livre vert.

Par conséquent, des modifications appropriées des actuelles dispositions du code civil devraient permettre de réaliser les objectifs suivants :

- attribuer exclusivement au cabinet d'audit la responsabilité du contrôle de la bonne tenue de la comptabilité et de la fiabilité des comptes annuels et des comptes consolidés;
- mais attribuer aux commissaires aux comptes une faculté de contrôle de la comptabilité et des comptes annuels qui serve au contrôle de la régularité des actes des administrateurs et du respect des dispositions de la loi. Le contrôle des comptes annuels devra porter sur le choix des modalités d'établissement de ces comptes et des critères d'évaluation, et sur le contenu de l'annexe au bilan et du rapport de gestion;

- demander aux commissaires aux comptes d'examiner la situation financière de la société et de prendre des initiatives aptes à prévenir les crises financières, analogues à la procédure d'alerte à laquelle sont tenus les commissaires aux comptes français;
- attribuer aux commissaires aux comptes la faculté de donner des avis (au conseil d'administration et à l'assemblée générale) au sujet de la nomination et révocation du cabinet d'audit, de la détermination de la rémunération de celui-ci et de l'éventuelle attribution au cabinet d'audit de fonctions autres que la certification des comptes annuels;
- prévoir l'obligation, dans les grandes sociétés et dans celles appartenant à des secteurs particulièrement sensibles (banques, compagnies d'assurance, établissements financiers, sociétés de courtage de valeurs mobilières), d'une fonction d'audit interne qui devra coordonner son activité avec celle du contrôleur externe et du collège des commissaires aux comptes (ce dernier pourra demander la réalisation d'enquêtes particulières de nature administrative et comptable);
- demander aux commissaires aux comptes et au cabinet d'audit, séparément et indépendamment, une opinion précise sur l'organisation administrative et comptable de la société et sur le système de contrôle interne, notamment en ce qui concerne leur capacité à prévenir et découvrir les fraudes et actes illicites, et cette opinion devra être portée à la connaissance de l'assemblée générale;
- prévoir la modification du contenu obligatoire du rapport des commissaires aux comptes à joindre au bilan (article 2429 du code civil) de sorte qu'il ne concerne plus une opinion sur la tenue de la comptabilité et sur la fiabilité des comptes annuels (puisque cela ne devrait plus faire partie des compétences des commissaires aux comptes), mais qu'il contienne des observations et réserves sur l'organisation administrative et comptable et sur le système de contrôle interne, sur le fonctionnement des organes sociaux (assemblées générales, conseil d'administration, comité de direction), sur l'étendue et l'exercice des pouvoirs conférés aux administrateurs délégués, sur l'efficacité du système d'audit interne et sur les actes du contrôleur des comptes externe. Le compte rendu des commissaires aux comptes sur le rapport semestriel du conseil d'administration devra avoir un contenu analogue.

d) Coordination de l'activité des commissaires aux comptes et des contrôleurs externes

L'activité de contrôle des commissaires aux comptes et du cabinet d'audit se déroule de manière autonome et sans aucune coordination ni le moindre échange d'informations. Le cabinet d'audit est seulement tenu de communiquer aux commissaires aux comptes la découverte de "faits blâmables" des administrateurs, afin que les commissaires puissent effectuer les contrôles administratifs qui s'imposent aux termes de l'article 2408 du code civil.

Il apparaît nécessaire, même du point de vue de la CONSOB, d'établir une coordination constante de l'activité des deux organes de contrôle, de même qu'une échange régulier d'informations.

Pour atteindre cet objectif, il ne paraît pas nécessaire de procéder à une réforme législative : il suffirait que la CONSOB fasse usage de ses pouvoirs de pression et de contrôle sur les cabinets d'audit.

En particulier, la CONSOB devrait recommander (ou imposer, si besoin était) aux cabinets d'audit :

- de mettre à la disposition des commissaires aux comptes le dossier (working papers) relatif à l'analyse et à l'appréciation du système de contrôle interne, ainsi que la lettre de recommandations (management letter) contenant les observations, suggestions et propositions concernant le système de contrôle interne (cette dernière obligation a déjà été imposée par la CONSOB);
- de discuter (et, si possible, convenir) avec les commissaires aux comptes des normes d'audit et de l'interprétation de la législation relative à l'établissement des comptes annuels et des comptes consolidés;
- de fournir aux commissaires aux comptes tous les renseignements dont ceux-ci ont besoin pour contrôler les actes des administrateurs (et notamment les faits découverts en cours de contrôle qui entraînent une infraction à la loi ou mettent en péril la situation financière de la société).

e) Contrôle des comptes consolidés des groupes

Pour ce qui concerne les groupes de sociétés, le contrôle de la fiabilité des comptes consolidés devra également être attribué de façon claire et nette au cabinet d'audit, tandis que les commissaires aux comptes devront surveiller le respect de la loi (et donc, au fond, des dispositions de la septième directive CEE) quant à la constitution du périmètre de consolidation, aux normes d'établissement et au contenu des comptes consolidés et de leurs annexes, aux rectifications et éliminations de consolidation, ainsi qu'à l'approbation et à la publication des comptes consolidés.

Cependant, le contrôle des comptes consolidés ne peut se dérouler dans le cadre étroit fixé par l'article 41 du décret législatif n° 127/1991, mais devrait plutôt être élargi et exécuté conformément aux I.S.A. de l'I.F.A.C.

Il convient donc de modifier l'article 41 et de renvoyer aux normes d'audit élaborées par la profession comptable italienne.

De même, il conviendra de conférer aux commissaires aux comptes de la société-mère le droit de demander et d'obtenir de l'organe de contrôle des filiales (commissaires aux comptes et/ou contrôleurs) tous les renseignements jugés nécessaires pour une réalisation efficace du contrôle administratif incombant à la société-mère.

f) Normes d'audit à utiliser pour des contrôles

Comme on l'a vu plus haut, un travail de remaniement des normes d'audit élaborées par la commission créée à cet effet par les experts comptables et les comptables agréés est en cours en Italie, afin d'adapter ces normes, autant que faire se peut, aux "International Standards on Auditing" publiées par l'I.A.P.C. de l'I.F.A.C.

En conséquence, lors du contrôle des comptes annuels, les cabinets d'audit devront respecter ces principes d'audit (comme le demande également la CONSOB). Certaines des consignes et prescriptions contenues dans les I.S.A. constituent également un point de référence utile et valable pour les contrôles administratifs effectués par les commissaires aux comptes. Il s'agit notamment des I.S.A. relatives à la continuité de

l'exploitation, aux actes illégaux des administrateurs, ainsi qu'à l'analyse et à l'appréciation du système de contrôle interne.

En outre, dans leurs contrôles d'ordre juridique, administratif et fiscal, les commissaires aux comptes devront observer les "Principes de conduite du collège des commissaires aux comptes" qui ont été rappelés plus haut.

g) Nécessité d'une limitation de la responsabilité des commissaires aux comptes et des contrôleurs

Comme on l'a vu, la responsabilité prévue actuellement par la législation civile, pénale et fiscale est extrêmement lourde et de nature à décourager l'acceptation de missions à hauts risques.

De ce fait, la proposition du Livre vert visant à limiter la responsabilité civile en fixant un plafond au montant du préjudice indemnisable paraît excellente. Pour obtenir cette limitation en Italie, il faut une réforme législative; or, il est peu probable que celle-ci soit introduite par le Parlement italien de son propre chef (ou par le gouvernement au moyen d'un décret-loi). Il sera beaucoup plus probable de la voir introduite dès lors qu'elle aura prévue par une future directive communautaire à laquelle l'Italie devra se conformer.

Si le contrôle de la fiabilité des comptes annuels est retiré aux commissaires aux comptes, il faudra modifier les dispositions pénales qui prévoient la responsabilité des commissaires aux comptes en cas d'erreurs dans les bilans et de fraude fiscale résultant de bilans erronés.

B) Contrôle légal des comptes dans les sociétés qui ne sont pas tenues à la certification

Dans les sociétés où le collège des commissaires aux comptes est tenu de procéder également au contrôle de la comptabilité et des bilans, il faut commencer par instaurer une coordination constante entre l'activité du collège, celle des vérificateurs internes, le cas échéant (ces vérificateurs existent, par exemple, dans la quasi-totalité des banques où ils forment "l'Inspection interne"), et celle du cabinet d'audit chargé de la certification "volontaire" des comptes annuels. Il est surtout important d'établir la coordination avec l'activité de ce dernier, notamment pour l'analyse et l'appréciation du système de contrôle interne, ainsi que pour la prévention et la découverte de fraudes et autres illégalités commises par les administrateurs.

Pour le reste, on peut reprendre très largement les observations et propositions formulées dans la partie A de ce chapitre.

Il en est ainsi en matière d'indépendance des commissaires aux comptes, surtout pour ce qui concerne le mécanisme de désignation pour l'exercice simultané d'activités de conseil, et la limitation du nombre de missions (en général, la fonction de commissaire aux comptes dans une petite société qui ne charge pas un cabinet d'audit de la certification volontaire de ses comptes annuels est plus lourde que celle exercée dans une société soumise à la certification obligatoire, parce que la petite société n'a généralement pas de système de contrôle interne efficace et que tous les contrôles incombent au commissaire aux comptes).

En ce qui concerne l'organisation du collège des commissaires aux comptes et la planification et programmation des contrôles, les commissaires devront avoir recours,

en cas de besoin, aux employés et collaborateurs du cabinet, créant ainsi une véritable équipe d'audit comme proposée par les "Principes de conduite".

Les procédures de contrôle administratif et comptable devront être appliquées conformément aux prescriptions et recommandations des "Principes de conduite" avec utilisation, en cas de besoin, de certains documents des "Normes d'audit" (surtout pour ce qui concerne l'analyse et l'appréciation du système de contrôle interne, la poursuite de l'exploitation, et l'enquête sur les fraudes et actes illégaux commis par les administrateurs).

Les "International Standards on Auditing" de l'I.F.A.C. relatives aux petits audits adaptés aux petites entreprises constituent également un élément de référence utile.

Même dans les petites et moyennes entreprises, il faut introduire des mécanismes juridiques de limitation quantitative du préjudice indemnisable, car les risques du contrôle sont nettement plus élevés pour les commissaires aux comptes, surtout en cas d'absence ou d'insuffisance de contrôle interne.

Par ailleurs, pour les activités de contrôle de la comptabilité et des comptes annuels, il faut mettre en place un "contrôle de qualité" — confié aux organes de direction des professions comptables — permettant d'assurer que les contrôles ont un niveau qualitatif élevé.

Enfin, il faut instituer un système de détermination de la rémunération des commissaires aux comptes qui, pour les activités de contrôle des comptes annuels, doit être fondé sur le nombre d'heures nécessaire pour l'exécution de la procédure d'audit. Du reste, on travaille en ce sens au ministère de la Justice italien, qui est l'organe de surveillance des contrôleurs inscrits au "Registre des contrôleurs des comptes" institué par le décret législatif n° 88/1992 qui a appliqué en Italie la huitième directive CEE.

5. CONCLUSIONS

Du point de vue de l'Italie, les conclusions qui peuvent être tirées par rapport aux observations et propositions formulées dans les différents chapitres et paragraphes du Livre vert sont les suivantes :

5.1 *Rôle du contrôleur légal des comptes*

5.1.1 Définition du contrôle légal des comptes

Les attentes de l'opinion publique indiquées au paragraphe 3.7 sont certes raisonnables, mais l'obligation du contrôleur doit toujours être considérée comme une obligation de "conduite diligente" qui ne peut fournir une garantie absolue sur l'exactitude des comptes annuels et sur la découverte de fraudes et autres actes illicites, ou sur l'accomplissement des obligations légales de l'entreprise. Ce point devra être clairement explicité dans une future directive sur le contrôle légal des comptes. Il faut souligner l'importance à cet effet du contrôle interne qui sera imposé, dans certaines limites, également aux moyennes entreprises.

En ce qui concerne la continuité de l'exploitation et la solvabilité de l'entreprise, en tout cas pour les sociétés cotées en bourse, il faut prévoir la déclaration

correspondante des administrateurs (vérifiée par les contrôleurs) indiquée au paragraphe 3.20 du Livre vert.

En revanche, il paraît excessif de demander aux contrôleurs ce qui est prévu au paragraphe 3.35 en matière de comportement de l'entreprise au plan écologique et social.

Il faudrait qu'une directive du Conseil de l'Union européenne stipule que la définition commune du contrôle légal des comptes a force impérative.

5.1.2 Contenu du rapport d'audit

Le contenu indiqué au paragraphe 3.41 paraît raisonnable et il est plus étendu que celui prévu par l'I.S.A. n° 700 de l'I.F.A.C. (tandis qu'il est conforme au rapport des commissaires aux comptes italiens annexé au bilan, surtout dans la partie relative à la bonne tenue des livres et registres comptables et au respect des dispositions législatives concernant les comptes annuels). Ceci devrait être rendu obligatoire au moyen de la directive du Conseil évoquée ci-dessus.

Toutefois, ce rapport devrait également comporter les appréciations et opinions du contrôleur sur le système de contrôle interne, sur la continuité de l'exploitation et sur la situation financière de la société, comme indiqué au point a) ci-dessus.

5.2 Statut du contrôleur légal des comptes

5.2.1 Compétences du contrôleur légal des comptes

La proposition de mise à jour des stages de formation des contrôleurs prévus par l'article 6 de la huitième directive paraît raisonnable, bien que ces stages semblent être encore suffisants et appropriés aujourd'hui.

5.2.2 Indépendance du contrôleur légal des comptes

L'indépendance ne peut pas être qu'un "état d'esprit", car le contrôleur ne doit pas seulement être indépendant : il doit également apparaître comme tel à l'extérieur.

Par conséquent, la future directive sur le contrôle légal des comptes devra comporter la liste des situations dans lesquelles l'indépendance fait défaut, conformément aux indications figurant dans le document de la FEE de 1995 rappelé plus haut. En particulier, il faudra affirmer l'incompatibilité avec les activités de conseil fiscal, conseil en gestion et en organisation pour le même client pendant toute la durée de la mission, les cas d'incompatibilité prévus au paragraphe 4.4. du Livre vert étant insuffisantes. La rotation au sein du cabinet d'audit est un moyen totalement insuffisant : il faudrait prévoir une rotation obligatoire des missions au bout d'un certain nombre d'années (comme le prévoit aujourd'hui en Italie le D.P.R. n° 136/1975). La durée totale du mandat du contrôleur légal des comptes ne devrait pas être supérieure à neuf ans.

5.2.3 Statut du contrôleur légal des comptes au sein de l'entreprise

La mission d'audit doit continuer d'être confiée par l'assemblée générale, mais sur proposition d'un comité d'audit composé d'administrateurs qualifiés et indépendants (qui fixe également la rémunération du contrôleur) qui, en Italie, est assimilable au collègue des commissaires aux comptes.

Pour les sociétés cotées en bourse, pour les banques et les compagnies d'assurance, ainsi que pour les grandes entreprises, il faut prévoir la reconnaissance de la validité du système dualiste italien comportant deux organes de contrôle : un organe externe pour le seul contrôle comptable et un organe interne pour le contrôle administratif et juridique.

Dans ces entreprises, il faut rendre obligatoire la fonction d'audit interne, comme prévu par le paragraphe 4.24 du Livre vert.

Dans les moyennes entreprises, en revanche, il faudrait prévoir la validité d'un seul organe de contrôle interne (sous réserve qu'il remplisse les conditions fixées par la huitième directive), tel que le collège des commissaires aux comptes italien.

5.2.4 Rôle des autorités de tutelle et des associations professionnelles

En principe, les normes d'audit élaborées par l'I.A.P.C. de l'I.F.A.C. constituent un point de départ utile pour des normes communes au plan européen.

Il est bon de mettre en place l'organisme visé au paragraphe 4.34 du Livre vert, mais ne doivent en faire partie que les organisations professionnelles qui élaborent les normes d'audit (pour l'Italie, les Conseils nationaux des experts-comptables et des comptables agréés) et auxquelles adhèrent les contrôleurs qui sont chargés d'appliquer ces normes. En revanche, il n'est pas opportun de créer un mécanisme tel que le "Comité de contact" pour les directives comptables.

5.3 Responsabilité civile du contrôleur légal des comptes

Il est indispensable de parvenir à un système de responsabilité civile limitée à un montant proportionnel au degré de négligence manifesté par le contrôleur des comptes, et cela ne pourra se faire qu'au moyen de modifications correspondantes apportées aux réglementations des États membres de l'U.E. après l'adoption de la directive du Conseil susmentionnée.

5.4 Contrôle légal des comptes dans les petites entreprises

Le contrôle légal des comptes dans les petites et moyennes entreprises doit être maintenu pour les garanties qu'il offre aux fins de protection des intérêts des associés, des créanciers et des pouvoirs publics. Exemple : l'administration fiscale pour ce qui concerne la bonne exécution des obligations fiscales de l'entreprise.

Toutefois, dans les petites entreprises, il faut mettre en place des formes d'audit simplifiées, comme celles prévues par l'International Auditing Practice Statement n° 1005 de l'I.F.A.C. sur les petits audits (Particular considerations in the audit of small businesses).

C'est ainsi qu'en Italie il a été proposé, pour les petites entreprises, la mise en place d'un commissaire aux comptes unique ou d'un collège de commissaires aux comptes composé de trois personnes.

5.5 Mécanismes d'audit des groupes

Il faut considérer comme raisonnable et acceptable la proposition formulée au paragraphe 7.4 du Livre vert visant à mettre au point, au plan de l'Union européenne, un certain nombre de principes d'orientation du contrôleur légal des comptes de

groupes. Ce sujet est très important et d'actualité, car la circulation très limitée des informations au niveau du groupe n'est pas étrangère aux grandes débâcles financières de ces derniers temps.

-
- 1 Toutefois, une partie de la doctrine italienne considère que la disposition mentionnée dans le texte a été implicitement abrogée par le décret législatif n° 88/1992, aux termes duquel les commissaires aux comptes des coopératives devraient, eux aussi, être inscrits au "Registre des contrôleurs de comptes" dont il sera question plus loin
 - 2 La mise en place du "Registre des contrôleurs des comptes" n'a pas créé une nouvelle profession, puisque, comme on le verra, la très grande majorité des personnes inscrites à ce registre est constituée par celles inscrites au tableau de l'ordre des "experts-comptables" et de l'ordre des "comptables agréés" (environ 80 000 actuellement), même si, aux termes d'une disposition transitoire, des membres de professions non comptables (avocats, conseils en droit du travail) et des personnes qui ne sont inscrites au tableau d'aucun ordre (dirigeants et employés de l'État, d'entreprises publiques et d'entreprises privées déjà inscrits au rôle des contrôleurs officiels des comptes) sont inscrits au registre.
 - 3 A ce jour (novembre 1996), l'examen n'a toujours pas été annoncé, bien qu'il y ait quelques milliers d'experts comptables et de comptables qui attendent de pouvoir y participer pour obtenir leur inscription au registre
 - 4 Comme prévu actuellement par la récente réforme des examens d'Etat d'habilitation à l'exercice de la profession d'expert-comptable.
 6. Certaines des propositions indiquées dans le texte ont été formulées par l'auteur du présent document dans les rapports officiels présentés au congrès national des experts-comptables de Bologne en 1992 et à celui de Lecce en 1994
 - 5 Une partie considérable de la doctrine considère que le contrôle de l'image fidèle donnée par les comptes consolidés incombe exclusivement aux cabinets d'audit chargés de la certification des comptes annuels
 - 6 Certaines des propositions indiquées dans le texte ont été formulées par l'auteur du présent document dans les rapports officiels présentés au congrès national des experts-comptables de Bologne en 1992 et à celui de Lecce en 1994.

M. CLAUDE CHARRON*

LES NORMES D'AUDIT

1. BREF HISTORIQUE

Le contrôle légal des comptes que nous appelons en France “commissariat aux comptes” est une fonction très ancienne puisqu'elle existait déjà dans la loi sur les sociétés de 1867.

Mais c'est en fait la réforme du droit des sociétés de 1996 qui a donné au contrôle légal des comptes sa véritable dimension. La loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales a en effet marqué un tournant décisif dans la certification des comptes en France.

Jusque là, la mission essentielle du commissaire aux comptes était de constater la régularité de la comptabilité sans avoir, en principe, à apprécier les moyens et méthodes comptables suivis pour l'établissement des comptes.

L'un des objectifs majeurs de la réforme a été de prévoir des garanties supplémentaires en faveur des actionnaires et des tiers et, par voie de conséquence, la loi a renforcé considérablement le rôle du commissaire aux comptes en lui conférant, au travers de la certification, une plus grande autorité pour l'appréciation des comptes, tout en affirmant son indépendance.

La loi de 1966 a, par là même, transformé ce qui était auparavant une “fonction” en une véritable “mission institutionnelle” qu'est aujourd'hui le contrôle légal des comptes en France.

Mais il fallait, pour ce faire, un statut légal. C'est le décret du 12 août 1969 qui a organisé la profession et donné un statut aux commissaires aux comptes.

2. LE COMITE DES NORMES PROFESSIONNELLES

Ce bref rappel historique est important car il permet de comprendre le contexte dans lequel nos normes professionnelles ont été élaborées.

Très tôt après la mise en place de l'organisation professionnelle, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes a créé, en 1970, le Comité des Diligences, devenu depuis Comité des Normes Professionnelles.

A ce titre, il faut rappeler, et il y a tout lieu de s'en féliciter, que la Chancellerie a laissé à la profession le soin de prendre en charge l'élaboration de règles et de principes propres à répondre aux nouvelles obligations en matière de certification des comptes que venaient d'imposer la loi.

* Président du Comité des normes professionnelles de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, France

Dès le début, ce Comité s'est attelé à une tâche difficile: celle d'élaborer des recommandations en matière de diligences alors qu'aucune doctrine ne s'était encore faite jour et que nous étions en face d'une mission et d'obligations tout à fait nouvelles.

En nous inspirant de la doctrine étrangère, et en l'adaptant au contexte français de l'époque, nous avons transformé l'essai.

Mais au fil des années, de la pratique et des expériences vécues, ces recommandations se sont avérées insuffisantes pour assurer aux missions un niveau élevé de qualité et des diligences uniformes entre les cabinets.

C'est à partir de ce constat qu'en 1987, une réécriture de ces recommandations et leur codification en "normes" et "commentaires de normes" a donc été entreprise.

Mais au fil des années, de la pratique et des expériences vécues, ces recommandations se sont avérées insuffisantes pour assurer aux missions un niveau élevé de qualité et des diligences uniformes entre les cabinets.

C'est à partir de ce constat qu'en 1987, une réécriture de ces recommandations et leur codification en "normes" et "commentaires de normes" a donc été entreprise.

Cette réécriture s'est accompagnée d'une réforme en profondeur: celle d'assimiler le contrôle légal, en l'occurrence le commissariat aux comptes, à l'audit dans son concept le plus actuel.

Le corps de normes que nous avons aujourd'hui couvre donc tous les aspects d'une mission d'audit, répondant ainsi aux obligations que la loi et la profession considèrent être dévolues au commissaire aux comptes dans le cadre de sa certification de la "régularité", de la sincérité et de l'image fidèle".

Ces normes fixent :

- aussi bien des règles de comportement couvrant les aspects de l'indépendance, de la compétence, de la qualité du travail, du secret professionnel et de l'acceptation et du maintien des mission.
- que des principes fondamentaux concernant les diligences à mettre en oeuvre et le déroulement de la mission: orientation, planification, appréciation du contrôle interne, délégation et supervision, documentation des travaux.
- En résumé, tout ce qui touche à l'approche et à la méthodologie d'audit.

Elles traitent également du contenu et de la formulation du rapport général du commissaire aux comptes.

La loi sur les sociétés commerciales du 24 juillet 1966 ayant également créé nombre d'autres obligations pour le commissaire aux comptes telles que :

- l'obligation de révélation au Procureur de la République des faits délictueux relevés,
- la procédure d'alerte lorsque des faits indiquent que la continuation d'exploitation pourrait être compromise.
- ou des interventions spécifiques lors de certaines opérations faites par l'entreprise (par exemple: émission de valeurs mobilières, réduction de capital ou encore distribution de dividendes intérimaires, pour ne citer que celles-là).

Le Comité des Normes Professionnelles a également développé, pour chacune de ces obligations, des normes adaptées à leur spécificité.

3. HARMONISATION DES NORMES FRANCAISES ET DES NORMES IAPC

La codification en normes des premières recommandations ayant été entreprise en 1987, nous avons pu, dans l'élaboration des nouvelles normes, nous inspirer très largement des travaux de l'IAPC qui étaient en cours à l'époque.

Il en résulte qu'aujourd'hui les normes françaises d'audit appliquées par les commissaires aux comptes sont, dans l'ensemble, en harmonie avec celles publiées en 1994 par l'IAPC.

D'ailleurs, la Commission des Opérations de Bourse écrivait dans son Bulletin mensuel de 1993: "il n'y a pas de différence significative entre les normes internationales d'audit définie par l'IFAC et les normes françaises publiées par la CNCC (Compagnie nationale des Commissaires aux Comptes).

La seule différence majeure portait en fait sur le contenu du rapport général, mais ce problème se trouve désormais résolu puisqu'une nouvelle norme de rapport a été publiée fin 1995 mettant la forme et le contenu du rapport du commissaire aux comptes en totale harmonie avec le rapport de l'auditeur proposé dans la norme IAPC n°710.

Si les normes françaises sont en harmonie avec les normes internationales publiées par l'IAPC, il reste que la structure de nos normes est quelque peu différente de celles des normes IAPC.

Le Comité des Normes Professionnelles de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes mène donc actuellement un travail de réflexion dont l'objectif essentiel est en fait de pouvoir prouver, aux yeux des tiers, que l'harmonisation est effective.

4. EVOLUTION DES NORMES FRANCAISES

D'autres grands sujets de réflexion sont également à l'étude du Comité.

Le premier concerne la définition d'un cadre conceptuel qui permettrait de mieux codifier les missions autre que la certification, confiées par la loi au commissaire aux comptes et, en particulier, les niveaux d'assurance fournie dans chaque type de mission.

Le second sujet de réflexion, et qui rejoint d'ailleurs le cadre conceptuel, concerne l'extension de certaines missions qui est fréquemment demandée au commissaire aux comptes. Je pense, en particulier, à l'appréciation des procédures comptables et du contrôle interne en tant que mission complémentaire à celle de l'audit proprement dit.

5. CONCLUSION

Les normes d'audit française sont aujourd'hui à un niveau comparable à celles suivies sur un plan international et, à celles édictées par l'IAPC.

Notre corps de normes couvre toutes les missions dévolues au commissaire aux comptes par la loi et sous tous leurs aspects:

- indépendance, comportement, méthodologie et diligences à mettre en oeuvre, contrôle qualité des missions.

Elles répondent en cela aux objectifs et recommandations fixés dans le livre vert quant à la responsabilité du contrôleur légal.

Bien entendu, deux questions essentielles restent posées :

- la première est l'application effective de ces normes par l'ensemble du corps professionnel. Cette question trouve une solution en France aux travers du contrôle d'activité des professionnels prévu par le décret de 1969 et du contrôle des dossiers des sociétés faisant appel public à l'épargne. Ces contrôles "qualité" répondent aux objectifs que l'on peut se fixer dans ce domaine.
- la seconde est l'adéquation des normes au contexte économique et à l'attente du public en matière de contrôle légal des comptes. Sur ce plan, il est évident qu'un corps de normes ne peut rester statique et qu'il doit évoluer. L'IAPC dans ce domaine mène certaines réflexions. En ce qui concerne la France, le Comité des Normes Professionnelles poursuit également ses réflexions pour que les normes édictées puissent évoluer en "précédant" l'événement plutôt que de le subir.

TABLE RONDE N° IV - LE STATUT DU CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES AU SEIN DE L'ENTREPRISE ET LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE

INTRODUCTION

L'étude MARC a montré que le statut du contrôleur légal des comptes au sein de l'entreprise n'est pas le même dans tous les États membres. Les rapports CADBURY et VIENOT sur le gouvernement d'entreprise ont souligné le fait que ce statut doit être replacé dans le contexte du système d'équilibre des pouvoirs qui définit le rôle des différents organes de l'entreprise.

Nous avons invité trois orateurs à faire rapport sur les débats concernant le rôle du contrôleur légal dans le cadre du gouvernement d'entreprise, auxquels ils ont été associés. Nous avons également sollicité l'avis des auditeurs internes sur ce point. L'absence d'une fonction d'audit interne dotée de pouvoirs étendus a souvent été citée comme un facteur important de défaillance d'entreprises.

Y a-t-il des enseignements à tirer du débat actuel sur le gouvernement d'entreprise, en ce qui concerne le rôle du contrôleur légal des comptes? L'Union européenne peut-elle améliorer la situation actuelle? Faut-il obliger certaines catégories d'entreprise à instituer un comité d'audit ou à créer un système de contrôle interne adéquat? L'Union européenne doit-elle prendre une initiative dans ce domaine?

M. BRIAN BIRKENHEAD*

**LE STATUT DU CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES AU SEIN DE
L'ENTREPRISE ET LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE**

C'est un réel honneur que d'être invité à prendre la parole à cette conférence, surtout dans la mesure où je remplace Sir Adrian Cadbury, dont le dynamisme a mené à de nombreux changements et progrès en matière de gouvernement d'entreprise au Royaume-Uni, suite à la publication du rapport qui porte son nom. Je ne puis moi-même me prévaloir de telles distinctions, mais je représente, en ma qualité de président du Hundred Group of Finance Directors, les directeurs financiers des cent premières entreprises du Royaume-Uni. Jusqu'à mon départ en retraite il y a quelques semaines, j'étais le directeur financier de National Power plc, premier producteur d'électricité britannique qui connaît aujourd'hui un développement rapide à l'étranger aussi. Ma lecture du Livre vert de la Commission est donc celle des directeurs et administrateurs de grandes entreprises et des clients des contrôleurs des comptes.

Permettez-moi d'abord de faire une ou deux remarques d'ordre général. Quel que soit le résultat de cette conférence, il nous faut garder à l'esprit qu'en général, les grandes sociétés européennes ne limitent pas leurs activités aux frontières de l'Union et que nombre d'entre elles sont des entreprises internationales. En conséquence, nous devons toujours veiller à ne pas créer des règles et procédures menaçant la compétitivité des entreprises européennes face aux entreprises en pleine expansion d'Extrême-Orient ou encore des Etats-Unis, qui ont retrouvé leur compétitivité depuis peu.

En outre, la Commission estime que nos efforts visant un meilleur accès aux marchés financiers internationaux se heurtent à un sérieux handicap. Il convient de rappeler que c'est l'une des raisons pour lesquelles nous sommes réunis ici. En conséquence, j'invite instamment la Commission à coordonner ses activités en ce domaine avec les autorités compétentes des marchés financiers internationaux. Les progrès très sensibles observés l'année dernière dans l'élaboration coordonnée de normes comptables nationales dans les pays européens, grâce à l'International Accounting Standards Committee, peuvent servir de modèle. Rien ne s'oppose a priori à ce que les pays européens procèdent de même avec l'International Auditing Practices Committee et mettent en oeuvre dans toute l'Europe les normes internationales d'audit (ISA) au lieu d'élaborer d'autres normes purement européennes. Je prétends que nous abordons ici une question de dimension mondiale à laquelle il est nécessaire de s'attaquer mondialement, au lieu de confiner le problème aux frontières de l'Union européenne. Nous devons veiller à ce que les recommandations que nous adoptons ne soient pas en contradiction avec les pratiques internationales.

Cependant, nous sommes ici pour tenter de faire avancer les choses, et bien qu'il reste encore beaucoup à faire, nous sommes fiers que le Hundred Group ait considérablement contribué non seulement aux travaux de la commission Cadbury, mais aussi à d'autres évolutions majeures en matière de comptes-rendus et de rapports, comme l'examen de la gestion et des comptes (Operational and Financial Review), qui est de plus en plus adopté dans les sociétés britanniques, ou le développement de normes comptables. Mais nous

* Président du Hundred Group of Finance Directors, Londres, Royaume-Uni

n'avons pas réglé certaines questions difficiles abordées par cette conférence, même si le Royaume-Uni peut se féliciter de disposer d'un secteur de services financiers fortement développés, basé à Londres. Permettez-moi en conséquence de commenter quelques points soulevés par le Livre vert ainsi que le sujet véritable de cette séance.

Premièrement, le rapport du contrôleur des comptes. Je ne pense pas que les entreprises européennes présentent des caractéristiques particulières susceptibles d'invalider l'adoption d'une norme internationale d'audit. On prétend que les investisseurs internationaux doutent de la qualité des rapports des contrôleurs des comptes européens. Personnellement, je n'ai jamais rencontré un tel scepticisme pendant mes onze années d'expérience, où j'ai été confronté à des investisseurs sur tous les grands marchés. Je n'ai jamais eu à faire face à des doutes sur la crédibilité des rapports d'audit des sociétés que je représentais. D'un autre côté, je conviens bien volontiers que ces rapports doivent décrire les diligences exactes du contrôleur des comptes. Nombre de contrôleurs des comptes le font d'ores et déjà dans une certaine mesure au Royaume-Uni.

Deuxièmement, l'indépendance des contrôleurs des comptes. Certes, il est essentiel que le contrôleur des comptes soit indépendant des dirigeants et des processus décisionnels de l'entreprise, mais il me semble que l'obligation de rotation des sociétés d'audit constituerait une mesure draconienne, et je serais enclin à appuyer une recommandation selon laquelle une rotation des associés de la société d'audit responsable de l'entreprise serait suffisante. Les entreprises sont très réticentes à changer de contrôleur des comptes. Ce n'est pas que le changement mette en danger des "relations complaisantes", mais parce que le processus de familiarisation du contrôleur des comptes avec l'entreprise est long et coûteux pour les entreprises. Nous devons consacrer beaucoup de temps et de ressources à former de nouveaux contrôleurs afin qu'ils soient efficaces. Si le contrôleur change souvent, il est impossible de faire en sorte qu'il se fasse une opinion éclairée de l'entreprise.

Néanmoins, la directive de la Commission sur les marchés publics a provoqué des réactions de grande consternation lors de sa publication parce que dans certains secteurs, les entreprises sont à présent tenues de recourir chaque année à des appels d'offres pour le contrôle de leurs comptes. Bien que toutes les entreprises ne soient pas soumises à cette obligation, celles qui sont touchées estiment qu'il s'agit là d'un exemple des "effets pervers de la loi" et déplorent fortement cette situation. Ces entreprises apprécieraient que soit proposé un mandat minimum de trois ans pour les contrôleurs des comptes, ce qui leur permettrait de résoudre dans une certaine mesure le problème auquel elles sont confrontées.

Dans le même ordre d'idées, la Commission soulève le problème de la prestation, par les sociétés de contrôle, d'un certain nombre d'autres services. Je suis bien conscient de ces préoccupations, qui m'ont souvent posé des problèmes dans mes fonctions de directeur financier. Divulguer les honoraires versés ne constitue pas un problème. Nous le faisons à présent. L'éventuelle atteinte à l'objectivité du contrôle des comptes constitue la principale préoccupation. Néanmoins, je ne voudrais pas aller aussi loin que la Commission et interdire certains services. Certains d'entre eux sont extrêmement utiles, par exemple les services liés au contentieux où la direction de l'entreprise a besoin du contrôleur des comptes pour préparer des informations financières complexes, ou bien en matière de recrutement de l'encadrement financier, où son réseau de contacts peut permettre de trouver rapidement des personnes appropriées. Le mieux serait de donner une définition générale du rôle du contrôleur des comptes en évitant d'y inclure trop d'interdictions et en mettant en relief la répartition des responsabilités entre les contrôleurs des comptes et les administrateurs. En particulier, il est très important que les administrateurs reconnaissent

qu'ils sont responsables de la préparation des états financiers et de la mise en oeuvre d'un système complet de contrôle interne, examiné régulièrement par un comité d'audit indépendant du conseil d'administration.

Troisièmement, la nomination des contrôleurs des comptes. S'il ne fait aucun doute qu'il incombe aux actionnaires de nommer les contrôleurs des comptes, je partage dans une certaine mesure l'opinion de la Commission selon laquelle ce sont les administrateurs qui procèdent en pratique à la nomination et à la révocation du contrôleur des comptes. Il reste à savoir quels administrateurs? Une suggestion qui peut être valable, à mon sens, serait de limiter aux seuls administrateurs non-dirigeants, qui en principe sont les seuls à pouvoir faire partie d'un comité d'audit, le droit de nommer ou de révoquer le contrôleur des comptes. Cependant, s'il est exercé contre les souhaits des administrateurs dirigeants, ce pouvoir mettra à jour entre les administrateurs dirigeants et non-dirigeants de sérieuses divergences allant au-delà de la simple nomination des contrôleurs des comptes.

Quatrièmement, la rémunération des contrôleurs des comptes. Je ne suis pas d'avis que la pression par les coûts, amenant les entreprises à négocier des honoraires aussi bas que possible, entraîne une évaluation moins attentive des contrôles internes. De fait, les administrateurs ont à présent l'obligation, au Royaume-Uni, d'exprimer une opinion sur leurs systèmes de contrôle interne, et les contrôleurs des comptes doivent examiner cette déclaration. En outre, il me semble inconcevable que, sous prétexte qu'ils ont besoin de l'argent de leurs honoraires, les contrôleurs des comptes s'abstiennent de réagir s'ils découvrent des fraudes dans lesquelles sont impliqués des administrateurs. Il existe suffisamment d'autres voies ouvertes au contrôleur des comptes dans une telle situation.

Il est bien normal que les entreprises recherchent des services d'un bon rapport qualité-prix. Il serait en effet étonnant que les services d'audit occupent une place à part amenant les administrateurs à sortir de leur comportement habituel. La concurrence entre sociétés de contrôle est également une bonne chose. Loin de nuire à la minutie des contrôles, comme le suggère le Livre vert, la concurrence a renforcé de plus en plus les performances des sociétés d'audit, qui recourent à des approches "systèmes" et concentrent leurs efforts sur les points présentant les plus gros risques et le plus de valeur. Si les sociétés d'audit se servent de leur faible niveau d'honoraires comme d'un levier leur permettant de s'introduire dans l'espoir de fournir par la suite des services plus lucratifs, soit! Si leurs budgets trop serrés appauvrissent la qualité de leurs services ou les font hésiter à consacrer les moyens nécessaires, les clients s'en apercevront vite et changeront de prestataire. En fin de compte, les sociétés d'audit devront pratiquer des prix corrects. Les marchés veilleront à ce que les prestations à perte ne durent pas très longtemps.

Il convient de mentionner aussi la détection des fraudes. Actuellement, à moins de percevoir une rémunération particulière à cet effet, les contrôleurs des comptes vérifient rarement chacune des transactions d'un exercice, sauf si elles présentent des risques inhabituels ou portent sur des montants élevés. Les contrôleurs légaux se fient sur ce point aux vérifications du système et au contrôle interne. Ainsi, il est de moins en moins vraisemblable que les fraudes de petite envergure soient décelées par les contrôleurs des comptes durant leurs visites relativement brèves, et aucun contrôleur légal ne peut donner l'assurance absolue d'une absence de fraudes. La détection des fraudes repose pour l'essentiel sur un système complet de contrôle interne, de recoupement et de contrôle réciproque mis en place en interne, et notamment sur un document clair et bien défini sur l'habilitation financière des différentes personnes de l'entreprise, préparé sous le contrôle du comité d'audit du conseil d'administration. Le rôle du contrôleur des comptes est de vérifier

ce système et de rendre compte aux administrateurs de ses imperfections. C'est cette partie de l'audit que les administrateurs s'efforcent d'optimiser étant donné que c'est la seule partie du processus de contrôle des comptes qui ajoute de la valeur à l'entreprise. L'étendue de l'examen du contrôle interne par le contrôleur des comptes constitue souvent un facteur important dans la négociation des honoraires du contrôleur des comptes. La plupart des entreprises considèrent souvent cet examen comme essentiel à leur système global de contrôle.

Cinquièmement, le gouvernement d'entreprise. Je ne peux que me féliciter du soutien de la Commission au développement des services d'audit interne au sein des entreprises, de comités d'audit indépendants, et de vrais contrôles internes. Au Royaume-Uni, ils sont en place depuis longtemps. Mais je mets en garde contre une conception formaliste. Des recommandations, d'accord, mais pas des lois. Ces mesures n'auront d'effet que si les dirigeants les acceptent spontanément, parce qu'elles améliorent la compétitivité et les performances, non pas parce qu'elles sont obligatoires. Par exemple, les auditeurs internes vivent et travaillent tout le long de l'année avec les dirigeants dont ils évaluent le travail, contrairement aux contrôleurs légaux des comptes qui viennent deux fois par an pendant une période très courte. La relation entre les auditeurs internes et les dirigeants assurant la gestion de l'entreprise n'est jamais facile et doit, de part et d'autre, être empreinte de confiance et de diplomatie pour donner de bons résultats. La confiance ne peut résulter d'un acte législatif. Si les dirigeants voient arriver les auditeurs internes comme le bras de la justice, l'indispensable relation faite de compromis informels entre l'auditeur et le dirigeant se perdra.

Suite à la publication du rapport de la commission Cadbury sur le gouvernement d'entreprise au Royaume-Uni, nous avons à présent créé un organe destiné à succéder à la commission Cadbury sous la présidence de Sir Ronald Hampel, président de l'ICI, pour faire avancer notre réflexion et contrôler l'avancement des travaux. Ce dispositif volontaire est à notre sens une solution bien meilleure que la mise en place d'un organe légal, et nous recommandons aux autres pays de copier cette approche volontaire dans un domaine engageant si clairement l'intérêt public.

Sixièmement, les normes d'audit. Ici encore se pose la question du dispositif législatif. Au Royaume-Uni, nous disposons du Financial Reporting Council, dont je fais partie et dont l'une des responsabilités est de contrôler les rapports financiers des entreprises. Si les entreprises ne respectent pas les normes adoptées, le Financial Reporting Council a le pouvoir de les poursuivre en justice. En pratique, il n'a jamais été nécessaire de faire usage de ce pouvoir, car les administrateurs hésitent à défier l'autorité de cet organe et ont toujours rectifié leurs comptes spontanément.

Actuellement, nous étudions comment organiser au mieux la surveillance de l'application des normes d'audit. Selon certains avis, le Financial Reporting Council, dont les pouvoirs ont un fondement juridique, devrait voir ses compétences étendues au contrôle des comptes. D'autres, notamment les plus grandes sociétés d'audit, sont plus favorables, comme on pouvait s'y attendre, à l'autoréglementation dans laquelle elles auraient la maîtrise du processus de surveillance. Quant à moi, je pense qu'une certaine forme de dispositif légal est indispensable et j'appuie la première option. Mais je ne sais pas comment ceci pourrait être mis en œuvre à l'échelle européenne et je pense que le mieux serait que des organismes nationaux veillent à l'application de normes adoptées à l'échelle internationale.

Enfin, la question controversée de la responsabilité. Je me félicite de la proposition de la Commission visant à limiter la responsabilité du contrôleur légal à des montants qui correspondent à l'étendue de sa négligence. J'ai toujours trouvé terriblement injuste que les plaignants cherchent à soutirer le maximum des poches des contrôleurs des comptes, ou plus exactement des poches de leurs assureurs. Avec des poursuites judiciaires qui continuent de faire l'actualité, la possibilité de souscrire des assurances diminue rapidement et je me sens très solidaire des associés des plus grandes sociétés d'audit. Ils peuvent connaître la faillite personnelle en raison de travaux effectués dans une autre partie de leur société, dont ils n'ont pas la responsabilité, et en cas de litige important, ils peuvent être amenés à faire face à la liquidation de la société.

Le gouvernement britannique et la profession juridique étudient les réactions à un rapport publié récemment et portant sur la responsabilité proportionnelle dans les affaires de droit civil, et bien que les conclusions initiales ne suggèrent pas une modification du droit de la responsabilité qui est en place et est connu sous le nom de "responsabilité conjointe et solidaire", beaucoup espèrent qu'une solution sera trouvée prochainement. Par ailleurs, les contrôleurs des comptes ne peuvent contractuellement limiter leur responsabilité pour leurs contrôles légaux, même s'ils s'efforcent de le faire pour leurs prestations de services autres que le contrôle des comptes. Je ne suis pas opposé à la notion de clauses limitatives dans les contrats liant les entreprises et les contrôleurs des comptes à condition qu'elles soient librement négociées dans le cadre des services et transactions effectués, mais je suis opposé aux tentatives visant à forcer les entreprises à accepter un niveau limitatif fixé par une sorte de cartel de sociétés de contrôle agissant de concert.

En l'absence de solutions définitives en la matière, nous voyons une société de contrôle, à savoir KPMG, constituer une société à responsabilité limitée pour ses travaux d'audit, tandis que d'autres, comme Price Waterhouse, redéploient leurs activités d'audit dans des sociétés de personnes à responsabilité limitée d'un type nouveau, implantées à Jersey. Il est encourageant que le gouvernement britannique ait proposé récemment de lancer une consultation avant Pâques, visant à terme à mettre en place une législation autorisant, pour la première fois, la création au Royaume-Uni de sociétés de personnes à responsabilité limitée. Une telle modernisation des lois nationales me semble être le seul moyen de s'attaquer au problème de la responsabilité. La maîtrise de ce problème menace en effet de nous échapper, avec le risque potentiel de voir fortement remise en question la capacité des sociétés d'audit de fournir les services qui leur sont demandés.

J'espère que ce qui précède a été utile aux travaux de cette conférence. Je vous remercie de m'avoir fait l'honneur de m'écouter.

M. BRUNO MARTIN LAPRADE*

**LE STATUT DU CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES AU SEIN DE
L'ENTREPRISE ET LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE**

La réflexion en France sur l'attention que le Conseil d'administration doit personnellement porter à la qualité de l'audit externe, à l'efficacité des procédures de contrôle interne, et à la validité des principes comptables appliqués pour l'établissement des états financiers n'est bien sûr pas nouvelle. Diverses institutions comme les grands organismes de tutelle, la Commission des Opérations de Bourse, la Commission Bancaire, la Compagnie des Commissaires aux Comptes, l'ordre des Experts Comptables et de nombreuses initiatives individuelles, s'étaient déjà engagées en ce sens. Mais ce qui est nouveau, c'est la toute récente prise de conscience dans le monde patronal de cette nécessité. Ceci, sous la pression certainement des grands investisseurs institutionnels, les fameux fonds de pensions américains, qui sont devenus beaucoup plus présents dans nos assemblées générales, menaçant de voter à l'encontre des résolutions, pour des sociétés qui ne rempliraient pas les normes que ces fonds de pension se sont fixées sur le gouvernement de l'entreprise. Un deuxième mouvement a également été efficace, c'est un mouvement que j'appellerais consumériste, bien caractérisé par l'"association de défense des actionnaires minoritaires" dirigée par Madame Colette Neuville, et qui n'hésite pas à engager des procès pour défendre les actionnaires. Enfin, des affaires judiciaires, qui ont eu un retentissement médiatique très important ont pu laisser à penser au grand public que tous les garde-fous n'étaient pas mis en place au sein des entreprises pour éviter des dérives de mégalomanes. Le monde patronal a donc estimé nécessaire de réagir rapidement et fortement. C'est pourquoi, il a mis en place cette Commission composée de dirigeants de grandes entreprises, présidée par Monsieur Viénot, Président de la Société Générale, et qui en 4 mois a sorti un rapport sur le fonctionnement du Conseil d'administration des sociétés cotées. Il s'est évidemment, directement appuyé sur des travaux beaucoup plus importants et beaucoup plus longs qui avaient été menés, aux Etats-Unis avec les "Principles of Corporate Governance" et en Angleterre avec le "Code of Best practices" du groupe Cadbury. La grande autorité morale des membres du Comité a donné à ce travail un impact très important. De nombreux conseils ont modifié leur fonctionnement ou sont en train de le faire. En tout cas, ils sont appelés dans les plaquettes annuelles à décrire les mesures qu'ils ont prises en ce sens.

L'analyse des particularités françaises est bien connue. A la différence des conseils d'administration anglo-saxons, les conseils ne sont pas envahis par la technocratie, c'est-à-dire par les "insides directors" mais en revanche, il y a un problème très particulier de croisements des participations, qui peut inquiéter les investisseurs étrangers. C'est pourquoi le groupe Viénot, en ce qui concerne la composition des conseils d'administration, a fortement recommandé que l'on veille à introduire au moins deux administrateurs indépendants dans chaque conseil. Les administrateurs indépendants, au sens du rapport Viénot, non seulement ne doivent pas être des "insides

* Secrétaire Général, Société Générale, Paris, France

directors” au sens anglo-saxon, mais encore ne doivent avoir aucun lien avec un actionnaire important ni même avec un partenaire commercial significatif de l’entreprise. C’est donc quelqu’un qui peut être considéré comme un témoin, un arbitre indépendant pour garantir l’objectivité des débats du conseil. Vous savez aussi qu’une particularité des Conseils français est la présence nécessaire d’un, voire deux représentants des comités d’entreprises, c’est à dire des représentants syndicaux qui n’ont pas de responsabilités d’administrateurs, et ceci est certainement un des éléments majeurs permettant de comprendre certaines pratiques des conseils d’administrations français.

Pour venir plus directement au sujet de vos travaux, le comité Viénot a opté très franchement pour la création systématique au sein des conseils d’administrations, de comités des comptes. Le terme de comité des comptes a été retenu de préférence au comité d’audit pour ne pas laisser croire que c’était ce comité d’administrateurs qui allait lui-même avoir une responsabilité de travaux d’audit à l’intérieur de l’entreprise. Il est évident qu’un comité des comptes n’a de sens que s’il existe par ailleurs une fonction d’audit permanente et approfondie qui peut faire un examen sur pièces, ce que ne fait pas un comité d’administrateurs qui se réunit deux ou trois fois par an et qui comporte trois membres par ailleurs très occupés. L’objet principal de cette création est de renforcer la communication du conseil d’administration avec les commissaires aux comptes, avec les cadres fonctionnels de l’entreprise qui préparent les comptes et avec le responsable de l’audit interne. Il faut bien dire qu’en l’absence d’un tel comité, les administrateurs en France n’ont le droit d’avoir de contacts avec l’entreprise qu’à travers le Président. Les questions que se pose un administrateur ne peuvent être posées qu’au Président et le Président transmet les réponses que lui établissent les salariés de l’entreprise.

Par ailleurs, les commissaires aux comptes n’ont accès au conseil que dans une formation plénière très solennelle, qui peut comporter 15 à 20 membres, en présence du comité d’entreprise, si ce n’est même en présence d’administrateurs élus par les salariés. Or, vous savez que les syndicats en France ont une tradition contestataire qui les portent peu à vouloir partager les responsabilités de la gestion d’une entreprise. S’il est vrai que le commissaire aux comptes a effectivement des entretiens approfondis avec la direction financière, en revanche, face au conseil d’administration dans son ensemble, il se borne généralement à trois mots pour dire que il n’a pas de réserves à faire. En effet, le seul choix qui lui est donné est: faire des réserves ou refuser de d’approuver les comptes ou les certifier en silence. Donc un comité des comptes va permettre un travail plus nuancé et approfondi en associant trois administrateurs qui vont se consacrer en premier lieu évidemment à l’examen de la pertinence et de la permanence des méthodes comptables, réalisant que c’est bien le choix de l’entreprise elle-même et que c’est un choix politique qui est de leur responsabilité et non pas une simple affaire de techniciens qu’ils peuvent déléguer à des salariés du groupe ou aux auditeurs externes. Ainsi pour ce qui concerne la banque, que je connais plus particulièrement, les mécanismes d’évaluations, de valorisations “markt to market” de certains postes du bilan, la constitution de ce que nous appelons le fond pour risques bancaires généraux, les principes admis pour réévaluer certains actifs, les modes d’amortissement du “goodwill”, tout cela ce sont des têtes de chapitres sur lesquels le conseil d’administration doit personnellement se pencher.

Il doit également examiner les principaux risques qui seront provisionnés et entendre de ce point de vue, les commissaires aux comptes et les responsables du contrôle des risques. Il doit faire "l'audit des audits", se pencher sur les travaux des commissaires aux comptes afin d'exprimer, à l'attention du conseil, une opinion sur le choix de ces commissaires, sur leur rémunération. Il doit examiner leur programme de travail, les difficultés qu'ils ont rencontrées, les éventuels désaccords qu'ils expriment face à la direction de l'entreprise. Et enfin, l'audit interne, c'est à dire, en ce qui concerne les banques, le contrôle central des risques et l'inspection générale, qui vous savez est particulièrement développée dans ces établissements. Quelle est la méthode de travail adoptée ? C'est d'abord un règlement du conseil d'administration qui définit la composition, le mode de rémunération de ses membres. Il est recommandé qu'ils perçoivent un jeton de présence spécial, qui d'ailleurs est particulièrement justifié par la responsabilité accrue qu'ils encourent. Le règlement Viénot demande que ce comité soit composé d'au moins trois membres avec au moins un administrateur indépendant au sens où je l'ai dit tout à l'heure. Il est recommandé que les réunions du comité des comptes aient lieu hors de la présence du Président ou des directeurs généraux (les mandataires sociaux), afin de favoriser un contact direct entre les administrateurs et les cadres fonctionnels de la société. Le comité peut par ailleurs demander tous documents internes de la société. Concrètement cela donne lieu à des réunions très denses. J'assume moi-même le secrétariat du comité des comptes de la Société Générale: nous fournissons des documents préparatoires très nombreux y compris notamment, un rapport détaillé des commissaires aux comptes. Le "rapport long" dont parle le Livre Vert est bien transmis au comité des comptes, ceci permet un dialogue, un dialogue très simple dans un petit groupe, un dialogue interactif. Je veux dire que nous sommes dans une perspective dynamique: au lieu de dire si les comptes doivent ou ne doivent pas être approuvés, les commissaires aux comptes vont trouver là la possibilité de dire, qu'à leur avis il y a des progrès à faire sur tel ou tel point, que les back offices devraient être dotés de davantage de moyens, ou d'indépendance par rapport au front office; les cadres concernés pourront annoncer par exemple qu'un plan d'action a été établi, avec un timing pour le réaliser et le comité des comptes pourra donc de six mois en six mois constater si ces améliorations sont réellement apportées. Ainsi le commissaire aux comptes va trouver au sein du conseil d'administration des interlocuteurs pour communiquer sur l'examen en profondeur des questions techniques qui peuvent l'inquiéter.

Quels sont les problèmes qui peuvent subsister ? Le secret professionnel: nous pensons que c'est un faux problème dès lors que le comité des comptes est composé uniquement d'administrateurs. Les modalités pratiques du compte rendu du comité des comptes au conseil sont certainement une question délicate, car c'est là que peut être mise en cause la responsabilité de ces administrateurs spécialement bien informés, ainsi que la responsabilité des commissaires aux comptes s'ils ne veillent pas à ce que le compte rendu fait par le comité au conseil soit suffisamment approfondi.

Comme l'intervenant précédent nous estimons qu'il n'y a pas lieu de légiférer en cette matière, nous pensons que ce n'est pas à coup de lois ou de règlements que l'on aurait pu éviter le désastre de notre confrère le Crédit Lyonnais. Nous pensons qu'il n'y a pas lieu pour le législateur de conférer un pouvoir spécifique de décisions aux comités des comptes. Ces comités doivent rester des comités du conseil, des comités qui instruisent des questions pour le conseil dans son ensemble, mais leur donner le

pouvoir d'arrêter eux-mêmes les comptes conduirait à déresponsabiliser les autres administrateurs ce qui est à l'opposé de l'objectif poursuivi.

En conclusion, nous pensons que les tâches données aux comités des comptes avec des moyens concrets d'investigation constituent un très ferme rappel de l'étendue de la responsabilité du conseil sur l'arrêté des comptes, conformément d'ailleurs au Livre Vert de la Commission . L'arrêté des comptes n'est pas une simple prise d'actes de la sommation de chiffres, mais c'est l'acte par lequel le conseil exerce par excellence sa mission de contrôle de la gestion . Grâce à ce comité, le conseil peut effectuer une instruction périodique et approfondie des éléments majeurs susceptibles d'affecter la structure des comptes , la validité des données , et nous pensons que l'effort ainsi demandé au conseil d'administration contribuera à la fiabilité des comptes et à la transparence de l'entreprise.

M. DAVID DARBYSHIRE*

**LE STATUT DU CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES AU SEIN DE
L'ENTREPRISE ET LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE**

Monsieur le Président, vous nous avez demandé de formuler des observations sur l'éventuel lien entre le gouvernement d'entreprise et le rôle du contrôleur légal des comptes, ainsi que sur les systèmes de contrôle interne et sur l'audit interne en tant qu'instruments du gouvernement d'entreprise.

Je rappellerai le rapport fait hier par le professeur Percy concernant les conclusions de l'International Capital Markets Group sur l'importance du contrôle des comptes dans le gouvernement d'entreprise. Il y a donc quelque chose à dire sur ce sujet. Cependant, Monsieur le Président, vous nous avez également demandé de réfléchir aux méthodes auxquelles la Commission pourrait recourir, et je préfère commencer par là. Je me baserai ensuite sur le contrôle interne pour aborder le rôle du contrôleur des comptes.

Que doit faire la Commission?

Le président de la FEE, M. Jens Røder, vous a exposé nos idées générales. Celles-ci s'appuient plus particulièrement sur les travaux menés par la FEE au cours des six dernières années à la fois sur le gouvernement d'entreprise et sur le rôle du contrôleur des comptes. Je confirme les paroles et les propositions de M. Røder.

Mes déclarations seront similaires à celles de Mme Sarah Brown, ou plus exactement elles le seraient si je disposais du même talent oratoire. Il me semble que le contrôle légal des comptes aurait tout avantage à reposer sur un cadre légal léger mis en application au travers d'un dispositif d'autoréglementation. Ce cadre légal doit s'adapter aux structures nationales de l'activité économique et du droit des sociétés, en tenant compte de la diversité de ces structures ainsi que du principe de subsidiarité. Les possibilités d'une législation au niveau européen se voient donc restreintes, voire éliminées. Il n'en reste pas moins qu'il est nécessaire de se mettre d'accord sur les objectifs des cadres nationaux. C'est ici que la Commission peut jouer un rôle réel dans la consultation et l'encouragement des Etats membres. Monsieur le Président, votre pouvoir d'incitation est réel. Notre présence aujourd'hui pour examiner le rôle du contrôleur des comptes est le résultat d'une impulsion donnée par M. Mogg dans ses interventions il y a de cela trois ans. Ce mécanisme pourrait-il s'appliquer à tous les pays? Je l'ignore. Je ne peux que reprendre les mots de Sarah Brown, à savoir que je ne vois pas pourquoi il ne le pourrait pas.

Je crois à l'autoréglementation. Elle nous donne la souplesse nécessaire à l'adaptation. Elle nous permet de conduire l'élaboration des normes internationales d'audit et des règles de déontologie. C'est pourquoi je ne partage pas l'avis de l'orateur d'hier, selon lequel la Commission devrait proposer des directives précisées ensuite par des recommandations. Dans la plupart des questions touchant à l'audit, ceci aboutirait à diluer les efforts que nous déployons pour nous aligner sur les meilleures pratiques

* Vice President de la Fédération des Experts Comptables Européens

mondiales. Cela nuirait à la crédibilité dont nos clients, et donc l'Europe, ont besoin pour réussir dans les affaires à l'échelle internationale.

J'ai également relevé des observations faites notamment par Mme Sarah Brown, selon lesquelles le principe de l'autoréglementation implique que tous les acteurs de la vie économique interviennent et expriment ce qu'ils attendent du contrôle des comptes. Par la consultation, la profession pourrait ainsi élaborer les formations et les normes requises. La FEE sera heureuse de participer à des consultations de groupes d'utilisateurs et d'y apporter son savoir-faire technique.

Quelles sont les incidences pour le gouvernement d'entreprise?

Mesdames et Messieurs, j'ai eu l'honneur de participer mardi dernier à Paris à une conférence rassemblant quelque 1 000 contrôleurs légaux des comptes adhérant à l'un des plus fidèles organismes membres de la FEE. Cette conférence avait pour thème la transparence de l'information financière. La transparence, nous a-t-on expliqué, aboutit à la confiance, et la confiance mène à la solidité et au bon fonctionnement des marchés. Le message que nous ont communiqué les ministres, les superviseurs et mes confrères était clair, et il l'était aussi pour les sociétés cotées, les petites entreprises et les associations de droit public. N'oublions pas que les 350 000 membres de la FEE offrent leurs services à un très fort pourcentage de PME en Europe.

La profession française se préoccupait du rôle du contrôleur légal dans l'obtention de la transparence. De fait, la conférence de Paris a fait ressortir les mêmes points que ceux avancés par le professeur Percy et d'autres. Elle a indiqué que l'information financière n'est pas une simple question d'exactitude des états financiers. On en vient à accepter qu'il est indispensable d'instaurer la transparence sur la qualité de la conduite des affaires pour satisfaire les attentes des utilisateurs. D'où l'importance du contrôle interne en tant qu'élément structurel du gouvernement d'entreprise.

J'estime que les pouvoirs publics devraient comprendre que les administrateurs et les contrôleurs légaux, dans leurs rôles respectifs, sont conscients de leurs obligations en matière de prudence et de qualité de la conduite des affaires. Le droit commercial a toujours stipulé que les entreprises doivent tenir correctement leur comptabilité et leurs livres. Ce sont des mots archaïques, mais ils traduisent une foi implicite en des méthodes de contrôle éprouvées. Moi-même, au cours d'une carrière de plus de trente ans, j'ai dû prendre en compte le contrôle interne dans la préparation de mes missions de contrôle externe.

Le problème tient au fait qu'il faut s'attaquer à deux questions.

La première est l'évolution des objectifs. Les contrôles doivent s'adapter à l'évolution et à l'augmentation des risques de la vie économique, ainsi qu'aux attentes quant à la manière de traiter ces questions. D'autant plus que nous nous fions à présent moins au contrôle interne et plutôt aux structures de gestion du risque mises en place pour protéger l'entreprise tout au long de l'année. Etant donné que les contrôles et la manière dont ils sont menés et vérifiés évoluent rapidement, les processus mis en place pour l'élaboration et le respect des normes nécessitent une souplesse maximale. C'est principalement pour cette raison que les techniciens de l'IFAC et les organismes européens qui apportent leur contribution devraient être libres de faire avancer les normes d'audit sans rencontrer d'obstacles législatifs.

L'autre question porte sur la manière de rendre compte de ce qui touche au contrôle. Deux problèmes supplémentaires se posent ici. Le premier a également été mentionné

hier. La présentation de l'information dans les rapports ne devrait pas créer d'attentes excessives, même chez un public averti. Se protéger des risques n'est pas une opération gratuite. Ainsi, dans le compromis entre risque et rémunération, une protection totale impliquerait des coûts éliminant toute possibilité de profit. Le rapport doit en conséquence être apprécié comme donnant une assurance raisonnable, mais ceux qui reçoivent le rapport ne doivent pas supposer qu'il donne une assurance absolue. Comment, quand et à qui rendre compte des fraudes, et répondre ainsi aux attentes du public? Quelques réflexions sur cette question me permettront de mieux l'illustrer.

Le deuxième problème tient aux risques liés au simple fait de rendre compte, risques qui englobent notamment le secret professionnel, la nécessité de ne pas semer la panique et le risque de responsabilité civile encouru en cas d'erreur. Ces risques augmentent car ce que le public attend de nous s'oriente davantage vers des missions d'appréciation. Le public nous demande également de nous projeter encore plus loin dans l'avenir, alors que nous ne sommes pas plus qualifiés que d'autres pour faire des prédictions. Ceci concerne tout ce qui touche aux rapports sur la continuité de l'exploitation.

Pour les administrateurs et les contrôleurs légaux, l'évaluation du contrôle interne regroupe ces deux problèmes. Une législation exigeant des systèmes de contrôle appropriés a probablement déjà été mise en place dans la majeure partie de l'Europe. On peut penser que les administrateurs et les contrôleurs légaux satisfont en règle générale à la plupart de leurs obligations en matière de contrôle. Il est vrai que des normes internationales sont d'ores et déjà applicables aux domaines connexes de la fraude, du respect des lois, et aux liens entre la continuité de l'exploitation et la qualité des structures de direction de l'entreprise. Néanmoins, les risques liés au fait de rendre compte font obstacle à la transparence demandée.

Existe-t-il un système de contrôle dans ma société ou dans celle de mon client? Oui. Est-il bien conçu? Oui (si l'on peut répondre à cette question, on dispose de l'un des arguments les plus importants pour un cabinet pluridisciplinaire d'expertise-comptable et d'audit; si je veux répondre à cette question, je dois avoir des compétences suffisantes dans les systèmes et les bonnes pratiques de la profession, sinon j'en suis incapable). Ce système a-t-il fonctionné efficacement pendant la période de référence de l'audit? Oui. J'ai l'habitude de dire que les administrateurs et les contrôleurs légaux font déjà l'essentiel du travail pour répondre à cette question. Le système continuera-t-il à être efficace à l'avenir? Ah! Voilà une question d'un autre ordre. C'est ce que le public tient en réalité à savoir. Mais est-il justifié d'attendre une réponse à cette question? Et le cas échéant, comment diable les administrateurs sont-ils censés avancer une telle affirmation, et les contrôleurs conclure au bien-fondé de cette dernière?

Passons maintenant à la question de la Commission sur la méthode. Il me semble que les contrôleurs légaux ont besoin d'être protégés s'ils rendent compte de leur mission de manière responsable, en étant de bonne foi et en ayant respecté dans leur travail les normes applicables en la matière et acceptées sur le plan international. Une telle protection est-elle possible à l'échelle européenne? Je ne le crois guère. Mais des modifications législatives seraient sans doute nécessaires pour réactualiser le statut du contrôleur légal au niveau des Etats membres. Je laisse cette question à d'autres plus compétents que moi.

Avant de quitter le sujet des structures du contrôle interne dans le gouvernement d'entreprise, je dirai quelques mots de l'audit interne. M. Garitte va bien entendu nous

en dire davantage dans quelques instants. La qualité de mes relations avec les équipes d'audit interne m'a donné au fil du temps l'impression que cette fonction présente deux aspects importants en termes de contrôle interne et contribue ainsi à la qualité du gouvernement d'entreprise.

L'audit interne consiste notamment à vérifier en interne que les systèmes de contrôle fonctionnent correctement au quotidien. L'une des caractéristiques de l'audit interne tient au fait qu'il y a une séparation des fonctions entre l'audit interne et les personnes utilisant ces systèmes, surtout si les bonnes pratiques sont appliquées et que le service d'audit interne rend compte au Président, au comité d'audit ou à d'autres administrateurs non dirigeants. En ma qualité de contrôleur externe, je dois considérer cette fonction comme faisant partie du système global de contrôle et apprécier son bon fonctionnement dans la pratique tout au long de l'année. Il est évident qu'une fonction sérieuse d'audit interne me permet de rédiger mon rapport aux actionnaires avec une grande tranquillité d'esprit et de gagner en efficacité.

L'audit interne doit-il reposer sur une base législative? Ceci me semble difficile. L'utilité de l'audit interne varie en fonction de la taille et de la complexité de l'entreprise. Je n'imagine pas qu'une banque digne de ce nom puisse se passer d'une telle fonction, mais j'imagine fort bien que nombre d'autres entreprises n'en aient pas l'utilité. En outre, le mandat précis et l'organisation de cette fonction dépendent nécessairement de ce que les administrateurs décident compte tenu de la configuration du reste du système de contrôle. L'audit interne devrait sans doute être encouragé là où il y a lieu de le faire, mais il semble que dans ce domaine, il serait plus efficace de faire des recommandations sur les bonnes pratiques que d'instaurer une réglementation.

Ayant tracé les grandes lignes d'un gouvernement d'entreprise solide, je puis à présent brièvement me pencher sur le lien entre gouvernement d'entreprise et rôle du contrôleur des comptes, brièvement parce que cette question est bien connue de la plupart des personnes présentes ici, même si elle n'est pas toujours bien comprise à l'extérieur. De fait, ce malentendu est l'une des principales sources de décalage avec les attentes du public. Le temps que j'accorderai à cette question n'est pas à la mesure de son importance. Dans le volet public de leurs fonctions, les administrateurs tout comme les contrôleurs des comptes ont pour rôle essentiel de satisfaire aux attentes et de répondre aux questions sur la qualité de la conduite des affaires.

Pour nous qui assistons à cette conférence, je pense que les rôles sont clairement définis. Les administrateurs gèrent l'entreprise, tiennent ses comptes, préparent l'information financière qui s'y rapporte, et publient cette information.

Les contrôleurs des comptes étudient le travail des administrateurs. Ils vérifient que ceux-ci conduisent les affaires et exploitent les systèmes de contrôle de manière à empêcher réellement tout au long de l'année que des inexactitudes significatives ne se glissent dans les états financiers. Ils vérifient l'information produite à l'aide de ces systèmes et déclarent si cette information financière donne une image fidèle de l'entreprise, en se référant, si l'on prend l'exemple de la Deutsche Bank, aux normes allemandes et aux normes internationales. Ceci est notre devoir, que nous accomplissons dans l'intérêt public. C'est pour cette raison que cette mission nous est confiée.

Les contrôleurs légaux doivent faire preuve d'objectivité. Pour le contrôleur légal, l'indépendance résulte de l'application du même principe que celui mentionné dans le cadre de l'audit interne: la séparation des tâches.

Du côté du contrôleur légal, l'objectivité est assurée par l'impartialité du contrôleur et son indépendance par rapport à l'entreprise cliente. Comme vous le savez, la FEE a publié l'année dernière un cadre de référence de l'indépendance et de l'objectivité, fixé d'un commun accord par tous les organismes adhérant à la FEE. Et vous avez pu noter, Monsieur le Président, comme l'a fait le président de ma fédération, M. Røder, que la FEE poursuivra ses travaux l'année prochaine en élaborant un code de conduite concrétisant ce cadre de référence.

Du côté du client, il convient de prendre des mesures pour contribuer à l'indépendance du contrôleur des comptes. On peut constater ici l'évolution du droit en Europe. L'entreprise appartient aux actionnaires, et c'est à eux que le contrôleur légal rend compte de sa mission. Depuis la séparation entre capital et gestion, dans les sociétés anonymes et les S.A.R.L., on a constaté que le meilleur moyen de contribuer à la bonne gestion des entreprises en général et donc à l'intérêt public, consiste à laisser les actionnaires veiller à leurs propres intérêts.

En conséquence, dans notre monde actuel et pour toutes les entreprises qui ne sont pas détenues par leurs dirigeants, le débat porte souvent sur les moyens d'améliorer la surveillance exercée par les actionnaires ou par d'autres personnes représentant l'intérêt public. D'où le développement des conseils de surveillance et des fonctions d'administrateur non-dirigeant dans les structures à un seul organe directeur. Le débat me semble clos: par exemple, on ne se demande plus, au Royaume-Uni, s'il est souhaitable d'avoir des administrateurs non-dirigeants, mais s'il est judicieux qu'ils soient au nombre de trois dans les grandes sociétés et si un chiffre inférieur est approprié dans le cas de sociétés plus petites.

Bref, la FEE est favorable au recours à ces superviseurs ou à ces administrateurs non-dirigeants qui sont ainsi séparés des dirigeants dont ils contrôlent la gestion. J'aimerais voir cette démarche se développer afin d'améliorer la transparence des relations entre les contrôleurs des comptes et l'entreprise. Nous accepterions volontiers que ces personnes mettent en place des procédures internes afin que soient examinés de manière appropriée non seulement le contrôle des comptes, mais aussi toute autre relation entre la société d'audit et l'entreprise cliente. Nous voyons là un bon moyen de mettre en évidence non seulement l'impartialité du contrôleur des comptes, mais aussi son indépendance par rapport à l'entreprise.

Une situation aussi souhaitable nécessite-t-elle un comité d'audit? Cela dépend. Un comité d'audit est une structure commode dans un pays prévoyant un seul organe directeur et des administrateurs non-dirigeants. D'autres configurations peuvent être appropriées dans des environnements législatifs différents et dans d'autres types d'entreprises. Au moins les objectifs sont-ils clairs. Leur mise en oeuvre doit dépendre des circonstances.

Une fois de plus, la législation ne semble pas satisfaire aux aspects pratiques de la situation. Je vois bien quel rôle pourraient jouer la Commission et, oserai-je le dire, la FEE afin de favoriser un accord sur ces objectifs. Les parlements nationaux devraient alors mettre au point des dispositifs législatifs nationaux et les professionnels

développer des codes de bonnes pratiques comportant des indications appropriées émanant des groupes d'utilisateurs.

Monsieur le Président, dans le numéro de novembre d'«Accountancy», j'ai déjà exprimé mon admiration pour l'initiative de la Commission et son action d'encouragement vis à vis du rôle de l'audit, de même que j'ai exprimé mon soutien et celui de la FEE à ces travaux. Je ne crois pas utile de me répéter, si ce n'est pour ajouter que mes commentaires étaient sincères.

M. JEAN-PIERRE GARITTE*

**LE STATUT DU CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES AU SEIN DE
L'ENTREPRISE ET LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE**

1. INTRODUCTION

Créée en 1982, l'ECIIA représente aujourd'hui plus de 20 pays et 11 000 auditeurs internes. L'ECIIA a présenté à la Commission européenne une note de synthèse détaillée sur l'audit interne. L'audit interne connaît un développement rapide dans de nombreux pays et est de plus en plus considéré comme un facteur clé d'un gouvernement d'entreprise efficace.

2. GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

Au cours des dix dernières années, et plus particulièrement au cours des cinq ou six dernières années, les entreprises du secteur privé comme du secteur public ont dû faire face à de nouveaux défis et à de nouvelles exigences. La conjugaison d'une conjoncture économique difficile et des rapides évolutions de la technologie, les conditions du marché, l'internationalisation, ainsi que le souci de tenir les coûts ont démontré la nécessité de trouver de nouvelles réponses. Tous les secteurs ont dû faire face à des attentes accrues quant à la réalisation des objectifs définis, à l'utilisation rationnelle des ressources, à l'amélioration de la qualité des produits et des services, et la sensibilité aux risques importants, en matière d'environnement par exemple, est devenue plus marquée.

Ces dernières années, le gouvernement d'entreprise a fait l'objet de débats décisifs dans de nombreux pays d'Europe ainsi qu'aux Etats-Unis et au Canada. Dans ce contexte, le terme "gouvernement d'entreprise" désigne la bonne gestion des entreprises publiques et privées. Parmi les éléments importants, citons la déontologie, la responsabilité devant les actionnaires ou associés, les créanciers, le personnel, les pouvoirs publics ainsi que le public au sens large, qui exige un contrôle rigoureux des finances et de la gestion de l'entreprise.

Le Livre vert de la Commission conclut à juste titre que le seul moyen efficace de traiter ces questions réside dans la mise en place, par les dirigeants de l'entreprise, d'un système efficace de contrôle interne sous la surveillance du conseil d'administration. L'ECIIA souscrit à ce point de vue et convient qu'un tel système constitue le seul moyen d'action efficace en amont, qui permet de ne pas attendre d'avoir encouru des pertes pour réagir.

Cependant, l'ECIIA estime qu'il faut aller encore plus loin. La mise en place et l'utilisation d'un système efficace de contrôle interne supposent des connaissances que seule peut fournir une équipe d'audit interne compétente, possédant les qualifications

* Président de la Confédération Européenne des Instituts de l'audit interne

professionnelles requises. Un service d'audit interne devrait être rendu obligatoire lorsque la taille de l'entreprise ou le risque encouru le justifient.

2.1 Relations entre l'audit interne et le conseil d'administration

Les dirigeants sont responsables devant le conseil d'administration, qui fixe les stratégies, conduit les affaires et surveille les activités. Les administrateurs surveillent les activités de la direction générale, l'état du système de contrôle interne de l'entreprise, et fournissent les indications nécessaires sur l'action à mener. Dans ces activités, le conseil d'administration se fait assister de l'auditeur interne comme du contrôleur légal.

L'audit interne consiste en une activité de surveillance dont l'efficacité est maximale lorsqu'elle est exercée en collaboration avec le conseil d'administration ou avec des administrateurs particuliers, considérés comme formant un comité d'audit. L'ECIIA estime qu'il convient de mettre en place un service d'audit interne responsable devant le conseil d'administration et/ou le comité d'audit.

Au début de chaque période de référence, le conseil d'administration étudie l'étendue prévue de l'audit afin d'assurer la supervision appropriée et l'adéquation des ressources. Il s'agit ici du travail du contrôleur légal des comptes comme de l'auditeur interne. Le conseil d'administration examine soigneusement chacun des volets du contrôle afin de voir s'il couvrira un champ suffisant. Les informations communiquées au conseil d'administration durant le processus de planification permettent au conseil de comprendre la grande diversité d'audits dont il dispose et le risque relatif de chaque segment. Elles lui permettent aussi de savoir quelles activités sont destinées à être contrôlées et quelles unités ne seront pas concernées par l'audit. En cas de modification des plans, ces modifications sont communiquées au fur et à mesure.

2.2 Relation entre l'audit interne et la direction

Direction générale

La direction générale est responsable du système de contrôle interne de l'entreprise et émet à ce titre une opinion quant à l'adéquation et à l'efficacité de ce système, de même qu'elle évalue l'ensemble des facteurs relevant du contrôle interne. Comme l'indiquent les normes applicables aux professionnels de l'audit interne, les *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*, l'audit interne fournit une base permettant d'apprécier le système dans son ensemble. Cependant, l'audit interne ne constitue pas l'*unique* source d'information sur laquelle la direction générale se fonde pour exprimer une opinion sur ses obligations en matière de contrôle interne. En effet, l'opinion de la direction repose également sur les éléments suivants:

- Evaluation des tendances de la conjoncture susceptibles d'influer sur l'environnement du contrôle;
- Rapport de l'encadrement sur les principales procédures devant assurer un contrôle interne efficace;
- Rapport de l'encadrement sur tout fait significatif intervenu depuis la date de clôture de l'exercice;
- Recours à l'auto-évaluation du contrôle, facilité par les auditeurs internes et autres;

- Rapports sur les enquêtes spéciales demandées par la direction aux auditeurs internes ou autres;
- Rapports internes faits à la direction sur les résultats d'exploitation (c'est-à-dire sur la coïncidence entre les objectifs et les résultats);
- Utilisation d'autres informations comme le rapport du contrôleur externe et les évaluations et rapports périodiques rendus à la direction.

2.3 Cadres opérationnels

Les cadres opérationnels procèdent à leurs propres évaluations, et l'exécution et les résultats de ces évaluations sont attestés par des documents. Souvent, le directeur financier dirige et supervise ce processus d'auto-évaluation. Plus particulièrement, le directeur financier ou un autre cadre supérieur évalue régulièrement l'adéquation de la conception et l'efficacité des contrôles. Ces évaluations des diligences font partie intégrante de responsabilités prévues par la loi.

Le service d'audit interne reçoit un exemplaire des rapports signés d'auto-évaluation, préparés par les cadres opérationnels, sur l'adéquation de la conception et l'efficacité des contrôles internes. Le service d'audit interne compare la concordance de ces auto-évaluations avec les résultats du processus d'audit interne. Dans la mesure où l'auditeur interne souhaite s'appuyer sur ces auto-évaluations, il est important d'en vérifier l'efficacité.

2.4 Relations entre l'audit interne et le contrôle légal des comptes

Le contrôle légal est un mécanisme précieux destiné à fournir des informations et des assurances à nombre de parties intéressées, principalement les actionnaires ou associés et les autorités de réglementation, par l'intermédiaire d'une opinion émise par le contrôleur légal des comptes à propos des états financiers annuels. Il est évident qu'à l'instar de ce qui se passe pour les rapports externes remis à la direction, l'opinion du contrôleur légal des comptes perd de sa valeur lorsque des restrictions sont apportées à l'étendue de la mission de contrôle. Le décalage est tout aussi important entre les attentes de ces mêmes parties intéressées et la réalité de la mission du contrôleur légal pour ce qui est des objectifs, de l'étendue et de la valeur des travaux qu'il effectue et des rapports ou opinions qu'il présente.

Il pourrait sembler logique d'élargir les responsabilités des contrôleurs légaux pour remédier à ce décalage. Cependant, ceci nécessiterait une relation beaucoup plus étroite avec l'encadrement, ce qui favoriserait l'incertitude quant au rôle du contrôleur légal et mettrait en danger l'indépendance de celui-ci. En outre, l'évaluation de la gestion du risque économique et des opérations de l'entreprise nécessite une grande part d'appréciation dans un domaine où il est souvent difficile, voire impossible, d'effectuer des mesures précises et de rassembler des éléments probants objectifs. Il en résulterait des coûts de contrôle externe prohibitifs et une exposition accrue aux poursuites judiciaires, avec à la clé des problèmes de contentieux.

D'après les conclusions des recherches menées à l'échelle internationale, il n'est en conséquence ni réalisable, ni rentable, ni même recommandable sur le plan juridique d'exiger que le contrôle légal des comptes serve à superviser le gouvernement d'entreprise dans son ensemble. Pour ces raisons, auxquelles il faut ajouter des considérations professionnelles importantes comme la formation, les qualifications et la

méthodologie du contrôleur légal, il est nécessaire de restreindre l'objectif et l'étendue de cette fonction.

2.5 Contrôle interne

L'élément primordial d'un bon gouvernement d'entreprise est le système de contrôle interne de l'entreprise. Le contrôle interne fait partie intégrante des activités d'une entreprise et du champ d'action du contrôleur des comptes. C'est le tissu qui fait tenir ensemble les contrats qui sous-tendent l'activité de toute entité économique. De fait, ce "centre nerveux" de toute entreprise a attiré l'attention des autorités de réglementation. Le contrôle interne a fait l'objet de nombreuses études internationales, et les définitions suivantes, bien qu'elles ne soient pas identiques, font ressortir de grandes similitudes.

Le rapport Cadbury (Royaume-Uni)

Le contrôle interne constitue l'ensemble du système des contrôles, financiers et autres, mis en place pour obtenir une assurance raisonnable sur les points suivants:

- Efficacité et efficience des opérations;
- Contrôle financier interne;
- Conformité aux lois et réglementations en vigueur.

La synthèse du rapport américain Internal Control - Integrated Framework indique

que le contrôle interne se définit au sens large comme un processus mis en oeuvre par le conseil d'administration, la direction et d'autres membres du personnel d'une entité, et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs fixés dans les domaines suivants:

- Efficacité et efficience des opérations;
- Fiabilité de l'information financière;
- Conformité aux lois et réglementations en vigueur.

2.6 Composantes du contrôle interne

L'*Internal Control - Integrated Framework* américain définit les principales composantes du contrôle interne souhaitables dans la structure du contrôle. Ces éléments sont les suivants:

Environnement du contrôle: intégrité et déontologie; volonté de compétences; philosophie de la direction et style de gestion; structure organisationnelle; délégation des pouvoirs et des responsabilités; gestion des ressources humaines.

Evaluation des risques: cohérence des objectifs fixés à l'échelle de toute l'entreprise; identification des facteurs de réussite; identification et analyse des risques par la direction; gestion des évolutions;

Contrôles: examen au plus haut niveau, par exemple des budgets et prévisions; gestion des fonctions ou des activités; traitement de l'information; contrôles physiques et protections système: indicateurs de performance, notamment corrélation et analyse des données; enquêtes et rectifications; séparation des tâches.

Information et communication: sources internes d'information; sources externes d'information; traitement de l'information et compte rendu; qualité de l'information; communication interne; communication externe; moyens de communication.

Surveillance: suivi régulier, qu'il s'agisse de supervision ou de rapprochement des informations; évaluations distinctes sous forme d'auto-évaluations et d'audits; compte rendu des faiblesses et des possibilités d'amélioration.

2.7 Contributions de l'audit interne au contrôle interne

Les auditeurs internes assistent la direction en supervisant le bon fonctionnement de l'entreprise, en étudiant le contrôle financier interne et en vérifiant le respect des lois et réglementations en vigueur par l'entreprise. Dans les grandes structures et/ou les structures complexes, l'expérience prouve que la direction manque parfois du temps, des connaissances spécialisées, de la méthodologie ou de l'objectivité nécessaires pour surveiller efficacement les activités de la société, notamment ses systèmes de contrôle interne et de contrôle de l'activité.

Deux grandes affaires ont démontré la nécessité de revigorer le rôle de l'auditeur interne. En juillet 1991, la Bank of Credit and Commerce International a fait naufrage, avec des pertes de 8 milliards d'écus. Quatre années plus tard, la plus ancienne banque commerciale britannique, la Barings Brothers, a fait faillite après qu'un seul opérateur sur options et contrats à terme eut accumulé à Singapour des pertes réduisant à néant la structure financière de la banque. Dans les deux cas, les auditeurs internes avaient clairement averti par écrit les administrateurs et la direction générale de la banque, mais malheureusement aucune mesure ne fut prise. La direction n'était pas obligée de prendre les mesures requises pour améliorer le contrôle et empêcher les catastrophes qui ont fini par arriver.

L'ECIIA estime en outre que les entreprises devraient disposer d'un comité d'audit supervisant les activités du conseil d'administration. Ceci signifie que toutes les activités devraient être étudiées par un comité d'audit selon les principes mis en oeuvre aux Etats-Unis et au Royaume-Uni.

2.8 Normes d'audit interne

L'audit interne est une profession parvenue à maturité dont les membres sont des experts du contrôle interne, de la détection et de la prévention des fraudes ainsi que d'autres domaines de la structure du gouvernement d'entreprise. L'audit interne constitue une fonction indépendante d'appréciation mise en place dans l'entreprise pour en examiner et en évaluer les activités. L'objectif de l'audit interne est d'aider les membres de l'entreprise à exercer efficacement leurs responsabilités. A cette fin, l'audit interne fournit des analyses, des évaluations, des recommandations, des conseils ainsi que des informations concernant les activités examinées. L'objectif de l'audit est notamment de favoriser un contrôle efficace à un coût raisonnable.

En 1947, la profession a mis au point une déclaration sur les responsabilités des auditeurs internes, le *Statement of Responsibilities of Internal Auditing*. En 1978, cette déclaration a donné lieu à une série de *Standards*, normes dûment adoptées qui ont été traduites dans plus de 20 langues.

Ces normes se rapportent à un système de contrôle interne et définissent ce système comme un dispositif, une série ou un recueil de concepts, de rôles, d'activités et/ou de

personnes reliées entre elles ou en relation d'interdépendance en vue d'atteindre certains objectifs. Cette définition s'applique aux systèmes manuels comme aux systèmes automatiques. Ces normes définissent en outre le contrôle comme toute mesure prise par la direction pour renforcer la probabilité d'atteinte des objectifs fixés. La direction s'acquitte de ses obligations en matière de contrôle interne en planifiant, en organisant et en dirigeant la mise en oeuvre de mesures suffisantes visant à donner une assurance raisonnable de voir se réaliser les objectifs fixés.

D'après ces normes (*Standards*, paragraphe 300.05), le contrôle interne vise principalement à assurer:

- La fiabilité et l'intégrité de l'information;
- La conformité aux stratégies, plans, procédures, lois et réglementations;
- La protection du patrimoine;
- L'exploitation rentable et efficiente des ressources;
- La réalisation des objectifs fixés en matière d'activités et de programmes.

Si la terminologie varie quelque peu selon ces documents sur le contrôle interne, on peut dire que les *Standards*, le rapport Cadbury et le rapport de la COSO définissent dans les grandes lignes des objectifs identiques pour le contrôle interne.

Si les entreprises européennes veulent éviter d'inutiles naufrages, crises, irrégularités, etc., il est essentiel que des mesures soient prises pour assurer la mise en place, le fonctionnement et la surveillance du contrôle interne sous tous ses aspects.

2.9 Rapports sur le contrôle interne

L'Institute of Internal Auditors (IIA) soutient la proposition selon laquelle les entreprises devraient évaluer leur système de contrôle interne. L'IIA estime que le directeur de l'audit interne devrait mener suffisamment de travaux d'audit pour se faire une opinion du contrôle interne et transmettre les résultats de ces travaux à la direction générale et au conseil d'administration.

2.10 Etendue de l'audit interne

L'audit interne doit notamment consister à vérifier et à évaluer l'adéquation et l'efficacité du système de contrôle interne de l'entreprise, ainsi que la qualité d'exécution des responsabilités déléguées.

On peut en outre décrire l'étendue de l'audit interne en étudiant la partie du contrôle interne qui est examinée par l'auditeur interne. Dans les normes professionnelles, ce champ d'investigation est défini et structuré comme suit:

- Fiabilité et intégrité de l'information;
- Conformité aux stratégies, plans, procédures, lois et réglementations;
- Protection du patrimoine;
- Exploitation rentable et efficiente des ressources;
- Réalisation des objectifs fixés en matière d'activités et de programmes.

2.11 Performance de l'audit interne

Les auditeurs internes vérifient et évaluent la planification, l'organisation et la conduite des processus afin de déterminer si l'on peut être raisonnablement assuré que les objectifs seront atteints. Ensemble, ces évaluations fournissent des informations permettant d'apprécier le système de contrôle interne dans sa globalité. Tous les systèmes, processus, opérations, fonctions et activités au sein de l'entreprise sont évalués par l'auditeur interne. Ces évaluations doivent notamment aboutir à indiquer si l'on peut être raisonnablement assuré des éléments suivants:

- a. Des objectifs ont été fixés.
- b. Des procédures de délégation de pouvoirs, de surveillance et de comparaison périodique ont été convenablement planifiées, exécutées et documentées en vue de l'atteinte des objectifs.
- c. Les prévisions se sont concrétisées.

Les auditeurs internes effectuent des évaluations à des moments spécifiques mais doivent être attentifs aux modifications réelles ou potentielles de la conjoncture susceptibles d'influer sur la capacité à donner une assurance quant à l'avenir. Dans ce cas, les auditeurs internes doivent prendre en compte le risque d'une évolution défavorable des résultats.

2.12 Avantages

Dans une large mesure, les avantages présentés par l'audit interne et la nécessité d'y recourir apparaissent clairement lorsque l'on se penche sur l'objet de cette activité et son champ d'action. Néanmoins, on peut citer les avantages supplémentaires suivants:

- L'audit interne assure la continuité du processus de surveillance. L'une des plus grandes limites du contrôle légal des comptes réside dans le fait que l'assurance donnée aux parties intéressées porte nécessairement sur des données appartenant au passé et fournies "a posteriori", c'est-à-dire après la clôture de l'exercice financier. Les évaluations, recommandations et rapports du service d'audit interne, qui sont effectués en continu tout le long de l'année, fournissent aux parties intéressées une précieuse tranquillité d'esprit supplémentaire. Cette continuité présente l'avantage supplémentaire que la direction est en mesure de mettre en oeuvre des mesures rectificatives et des améliorations au moment opportun.
- Le service d'audit interne a une connaissance appréciable de l'entreprise. En raison de l'étendue des travaux d'audit interne et de leur caractère continu, mentionné ci-dessus, l'auditeur interne acquiert une connaissance intime non négligeable de l'organisation et des activités de l'entreprise. Il peut ainsi conjuguer sa formation et ses compétences professionnelles à sa perception des opérations de l'entreprise, afin d'apprécier l'efficacité et l'efficience de ces opérations ainsi que de voir si la direction a atteint les objectifs définis à court et long terme.
- L'audit interne contribue aux processus d'assurance qualité de l'entreprise. Dans la partie de sa mission qui est consacrée au respect des obligations, le contrôleur légal des comptes se borne en général à étudier essentiellement la conformité aux réglementations extérieures, ce à la fois pour des raisons de coûts et en raison de la nécessité de limiter sa responsabilité légale. La qualité des activités, notamment le respect des stratégies, procédures et règlements internes, revêt néanmoins une

importance fondamentale si l'entreprise doit atteindre de manière sûre, rentable et efficace les objectifs qu'elle s'est fixés. Pour illustrer ce qui précède, on peut dire qu'une société peut déposer son bilan même si elle a satisfait à toutes ses obligations légales et présenté des états financiers tout à fait exacts. A ce titre, les auditeurs internes jouent un rôle important dans la surveillance périodique du respect des procédures de contrôle, réglementations et autres, définies en interne.

- L'audit interne est un service destiné à l'entreprise elle-même. Les contrôleurs légaux des comptes sont principalement responsables devant les actionnaires et les autorités de réglementation. L'étendue de leur travail est soumise aux restrictions mentionnées ci-avant et leur rôle est limité étant donné qu'ils rendent compte de faits passés. Les auditeurs internes, qui ne se heurtent pas à ces restrictions, occupent une position exceptionnelle dans la mesure où ils sont en mesure de fournir au conseil d'administration et à la direction générale les analyses, évaluations et recommandations nécessaires. A ce titre, l'audit interne constitue un service de grande valeur du point de vue du gouvernement d'entreprise.

2.13 *Recommandations*

Si les entreprises européennes veulent éviter les inutiles naufrages, crises, irrégularités, etc., il est essentiel que des mesures soient prises pour assurer la mise en place, le fonctionnement et la surveillance de tous les aspects du contrôle interne. Cette responsabilité incombe essentiellement aux administrateurs et à la direction générale. Nous recommandons les mesures suivantes:

- Il convient de donner davantage d'assurances aux parties intéressées quant à la qualité du gouvernement d'entreprise afin de répondre à leurs besoins. Cependant, le rapport officiel de contrôle externe contenu dans le rapport de gestion doit se limiter à une évaluation des contrôles financier et comptable.
- Les obligations du contrôleur légal des comptes doivent principalement consister à émettre une opinion concernant, d'une part, les états financiers de l'entreprise et, d'autre part, le rapport sur la qualité des contrôles financier et comptable, élaboré par le conseil d'administration et la direction générale.
- Outre les systèmes dont ils disposent au sein de l'encadrement opérationnel pour surveiller la qualité du contrôle interne, les administrateurs et la direction générale ont besoin d'évaluations indépendantes et objectives de l'adéquation et de la qualité des contrôles mis en place, ainsi que de la confirmation que ces contrôles sont exécutés de manière satisfaisante et continue.
- Les évaluations qualitatives, notamment les recommandations concernant des mesures visant à remédier aux points faibles du contrôle interne, à rectifier les erreurs et à renforcer la solidité de la gestion, doivent être fournies à la direction générale et au conseil d'administration par un service d'audit interne constitué de professionnels.
- Ce service d'audit interne doit rendre compte de ses travaux directement au directeur général, au conseil d'administration, ou à un comité d'audit, afin d'avoir le statut, l'indépendance par rapport à l'encadrement opérationnel et l'objectivité qui sont nécessaires pour obtenir une réaction à ses recommandations.

- L'audit interne doit de préférence être exécuté par un service interne de l'entreprise. Si des circonstances particulières justifient le recours à du personnel extérieur, il ne doit en aucun cas s'agir du contrôleur légal des comptes de l'entreprise.
- L'ECIIA estime que l'Union européenne doit mettre en place une législation contraignante en vertu de laquelle les entreprises et les secteurs importants seraient tenus de se doter d'un service d'audit interne composé de professionnels, législation dont les dispositions préciseraient, en outre, la nature des qualifications et de l'expérience requises de ces professionnels, ainsi que les responsabilités incombant au conseil d'administration et au directeur général quant aux suites à donner aux conclusions et recommandations du service d'audit interne. La législation présenterait les avantages suivants:
 - elle contribuerait à donner des assurances aux parties intéressées de manière identique dans tous les Etats membres quant à la qualité du gouvernement d'entreprise;
 - elle veillerait à ce que la direction générale réagisse aux évaluations et aux recommandations transmises par le service d'audit interne et mette en place un suivi, ce qui aboutirait à améliorer le gouvernement d'entreprise;
 - elle garantirait que les Etats membres ne réglementent pas l'audit interne de manières différentes.

3. CONCLUSION

L'ECIIA est convaincue qu'un gouvernement d'entreprise fort est un élément essentiel pour gagner la confiance du public et avoir des entreprises privées et publiques fiables. L'audit est un facteur clé de ce processus. Outre la certification des comptes donnée par le contrôleur légal, l'audit interne constitue un maillon essentiel pour assurer le bon fonctionnement d'un système adéquat de contrôle interne. Ce besoin fondamental est trop important pour qu'on le laisse au hasard et une législation est nécessaire pour que l'audit interne soit actif et productif.

TABLE RONDE N° V - LA RESPONSABILITE PROFESSIONNELLE DU CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES

INTRODUCTION

Nous avons probablement réservé la question la plus difficile pour la fin de cette conférence. On constate une inflation des poursuites à l'égard des contrôleurs des comptes. Il est difficile de se faire une idée exacte de l'étendue du problème, parce que la plupart des litiges sont réglés par voie extra-judiciaire. La situation n'est pas la même dans tous les États membres. Les règles en matière de responsabilité professionnelle ne sont pas harmonisées au niveau européen. Les traitements nationaux diffèrent. Il existe des régimes de responsabilité proportionnelle, de responsabilité solidaire et de responsabilité limitée.

Y a-t-il des raisons de délimiter la responsabilité professionnelle du contrôleur légal des comptes par voie législative? Cette délimitation ne devrait-elle pas être laissée à la discrétion des parties? Envers qui le contrôleur légal des comptes doit-il être tenu responsable?

Y a-t-il des raisons justifiant une intervention au niveau communautaire? Pourquoi l'Union européenne devrait-elle prendre l'initiative, de préférence aux États membres? Est-il réaliste de croire qu'on peut régler le problème de la responsabilité professionnelle des contrôleurs des comptes au niveau communautaire sans aborder simultanément celui de la responsabilité des autres professions?

Il ne fait aucun doute que nous ne pouvons apporter aujourd'hui une réponse définitive à ces différentes questions. Mais il est important que les orateurs fournissent certaines indications sur l'orientation future du débat.

PROFESSEUR DR. WERNER EBKE*

**LA RESPONSABILITE PROFESSIONNELLE DU
CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES**

La responsabilité du contrôleur légal des comptes envers son client et les tiers est un problème de droit d'une extrême complexité. Les différences fondamentales qui existent à ce sujet au sein de l'union européenne proviennent non seulement de traditions juridiques différentes, mais aussi de la diversité des modalités de répartition des risques et des dommages et de la diversité des structures de gouvernement d'entreprise. Jusqu'ici, l'union européenne a peu ou prou laissé le soin aux Etats membres de réglementer la responsabilité professionnelle en général et la responsabilité civile du contrôleur légal des comptes en particulier. La grande majorité des études de droit comparé et des études économiques parviennent à la conclusion que, pour le moment, il n'est ni nécessaire ni souhaitable d'harmoniser au plan communautaire la législation des Etats membres relative à la responsabilité du contrôleur légal et que, en tout état de cause, la responsabilité civile de ce dernier doit rester équilibrée et assurable.

1. HARMONISATION

Ma première thèse est celle-ci : à l'heure actuelle, l'harmonisation au plan communautaire de la législation des Etats membres en matière de responsabilité civile du contrôleur légal des comptes n'est ni nécessaire ni souhaitable.

1.1 Droit positif

Le Livre vert constate fort justement que la législation des Etats membres relative à la responsabilité du contrôleur légal des comptes a évolué dans des directions différentes et ceci est particulièrement vrai pour la responsabilité envers les personnes auxquelles le contrôleur légal n'est pas lié par contrat. Le droit relatif à la responsabilité du contrôleur légal des comptes envers les tiers est en cours d'étude dans l'Union européenne et se trouve actuellement au stade expérimental. Dans certains Etats, comme l'Allemagne, les tiers ne peuvent prétendre à des dommages-intérêts que si le contrôleur légal a agi de propos délibéré dans l'intention de les abuser. Dans d'autres Etats membres, tels que la France, l'Italie et les Pays-Bas, le droit leur est plus favorable aux tiers lésés, tout au moins sur le plan du droit positif.

En revanche, les règles des Etats membres relatives à la responsabilité du contrôleur légal envers son client présentent des disparités moins importantes, encore qu'il subsiste des différences fondamentales sur le plan de l'étendue de la responsabilité. Dans certains Etats membres, comme l'Allemagne et l'Autriche, la loi prévoit un plafonnement du montant des dommages à verser par le contrôleur légal en cas de négligence, alors que dans d'autres, les parties au contrat d'audit ont la faculté de limiter contractuellement la responsabilité du contrôleur en cas de négligence. Dans

* Université de Constance, membre du Barreau de New-York et de l'American Law Institute

d'autres encore, la responsabilité du contrôleur légal des comptes est juridiquement illimitée et ne peut pas non plus être limitée par contrat.

À ce jour, les Etats membres n'ont pas réussi à harmoniser leurs règles relatives à la responsabilité contractuelle et extracontractuelle pour les dommages pécuniaires et autres. Or, l'harmonisation du droit des contrats et du droit pénal est une condition préalable essentielle pour l'harmonisation de la législation des Etats membres relative à la responsabilité professionnelle en général et à la responsabilité du contrôleur légal des comptes en particulier.

À l'appui de cette thèse, on peut évoquer le sort réservé au projet de directive concernant la responsabilité pour les prestations de services qui a été élaboré par la Commission (J.O. C 12 du 18.1.1991, page 8), aux dispositions relatives à la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans les divers projets de la cinquième directive, et à la proposition de statut des sociétés anonymes européennes.

1.2 Procédure

Des études de droit comparé montrent qu'il existe un rapport étroit entre le droit positif de la responsabilité du contrôleur légal des comptes et les règles de procédure. L'harmonisation au plan communautaire du droit positif de la responsabilité du contrôleur légal n'aboutira pas nécessairement à une protection accrue des investisseurs, des investisseurs potentiels et autres tiers, car l'issue favorable du procès pour la partie lésée dépend essentiellement des règles de procédure du pays dans lequel l'action en dommages-intérêts est intentée.

C'est ainsi que les obligations d'information préalables au procès qui incombent aux parties en matière civile ("pre-trial discovery") et le droit aux actions collectives ("class actions") ou aux actions indirectes des actionnaires ("derivative actions") ont autant d'incidence sur l'issue d'une action en dommages-intérêts que la répartition de la charge de la déposition et de la charge de la preuve ou la participation d'un jury dans une procédure civile. De même, les règles relatives aux dépens et honoraires d'avocat ont une grande importance pour l'efficacité des règles de responsabilité en droit positif.

En conséquence, l'harmonisation du droit positif de la responsabilité civile du contrôleur légal des comptes ne pourra finalement atteindre son but que si les règles de procédure civile des Etats membres font, elles aussi, l'objet d'une harmonisation.

1.3 Nécessité

Cependant, il est extrêmement douteux que l'harmonisation du droit positif et des règles de procédure régissant la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne soit vraiment indispensable au fonctionnement du marché intérieur. Il apparaît, en effet, que ce fonctionnement ne dépend pas de l'harmonisation du droit régissant la responsabilité professionnelle en général et la responsabilité professionnelle du contrôleur légal en particulier.

Ainsi, à l'occasion de la présentation du projet de cinquième directive, le groupe de travail du Conseil des ministres s'est prononcé de manière convaincante en faveur de la solution consistant à laisser aux Etats membres le soin de réglementer la responsabilité du contrôleur légal des comptes. Or, à ce jour, rien n'est venu battre en brèche la justesse de ses hypothèses.

1.4 Rôle des tribunaux

Par ailleurs, il faut considérer qu'il existe des possibilités d'harmonisation du droit autrement que par des actes communautaires. C'est ainsi qu'il ne faudrait pas négliger le fait que les tribunaux des Etats membres sont de plus en plus souvent influencés — directement ou, en tout cas, indirectement — par l'évolution du droit dans d'autres Etats membres de l'Union européenne. Des études de droit comparé montrent que les tribunaux des Etats membres à tradition de droit civil et ceux des Etats à tradition de "common law" (droit coutumier et jurisprudentiel) ont de plus en plus tendance à trancher de manière pragmatique les cas de négligence professionnelle plutôt que d'appliquer servilement des principes de droit traditionnels, dès lors qu'ils ont acquis la conviction que ces principes ne sont plus aptes à résoudre convenablement les problèmes actuels. Le degré de fécondation réciproque des règles de droit au sein de l'Union européenne est particulièrement impressionnant dans le domaine de la responsabilité du contrôleur légal des comptes.

1.5 Questions de droit mondiales

Il faut en outre considérer que l'harmonisation du droit positif et des règles de procédure régissant la responsabilité du contrôleur légal dans l'Union européenne ne résoudrait pas les nouveaux problèmes de droit résultant de la mondialisation du marché des capitaux et de la collaboration transnationale croissante des cabinets d'audits. C'est ainsi qu'une harmonisation juridique au sein de l'Union européenne ne contribuerait pas à résoudre les cas de responsabilité apparente ("holding-out liability") dont les tribunaux américains et européens ont à s'occuper de plus en plus souvent. De même, l'harmonisation de la responsabilité du contrôleur légal au plan communautaire ne résoudrait pas les problèmes de responsabilité liés à la publicité spécifique d'informations certifiées, au moyen de systèmes de communication mondiaux tels qu'Internet. Les problèmes de responsabilité de ce genre ne peuvent être résolus efficacement qu'au niveau de l'OMC.

1.6 Conclusion

En résumé, on constate que l'harmonisation du droit régissant la responsabilité du contrôleur légal des comptes envers ses clients ou les tiers au sein de l'Union européenne n'est, pour le moment, ni nécessaire ni souhaitable.

2. ETENDUE DE LA RESPONSABILITE DU CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES

Ma deuxième thèse s'énonce comme suit : si la Commission européenne devait prendre des mesures en vue de l'harmonisation de la responsabilité professionnelle du contrôleur légal des comptes, il faudrait qu'elle veille à ce que la responsabilité du contrôleur envers ses clients et envers les tiers reste équilibrée et assurable.

2.1 Responsabilité envers les tiers

Ce point est particulièrement important lorsqu'on aborde la responsabilité du contrôleur légal des comptes envers les tiers. Le Livre vert souligne qu'il n'y a "apparemment pas de raison de circonscrire la responsabilité du contrôleur légal à la seule société contrôlée". D'après ce que l'on peut voir, les contrôleurs légaux de tous les Etats membres sont responsables non seulement envers leurs clients, mais aussi

envers les tiers, dès lors qu'ils ont voulu les abuser ou qu'ils ont passé outre de manière inconsidérée à des doutes manifestes lors du contrôle et qu'ils se sont accommodés sans scrupule du tort porté à un tiers. Dans ce genre de cas, l'absence de rapports contractuels entre le contrôleur légal et le tiers ne fait nullement obstacle à une responsabilité. Dans certains cas, les tribunaux ont étendu cette règle à des situations où le comportement du contrôleur légal des comptes ne pouvait être qualifiée que de "grave négligence".

Des études de droit comparé ont cependant montré qu'il n'était pas judicieux, dans les cas de simple négligence, de rendre le contrôleur légal des comptes responsable envers toute partie lésée dont la confiance dans les comptes annuels certifiés était généralement prévisible pour le contrôleur. Tout bien pesé, un tel modèle de responsabilité présente plus d'inconvénients que d'avantages. Des études économiques montrent que l'extension de la responsabilité du contrôleur légal pour simple négligence à tous les utilisateurs généralement prévisibles des comptes annuels certifiés aboutit à une socialisation des risques individuels, alors que les profits restent acquis à l'individu. Le transfert des pertes de l'individu à la collectivité, avec les coûts de transaction énormes qu'il entraîne pour celle-ci, n'est pas judicieux, sur le plan juridique, économique et social, pour la bonne raison que les avantages qui en résultent pour la collectivité sont minimes.

Il est donc dans l'intérêt bien compris de la collectivité que la responsabilité du contrôleur légal des comptes envers les tiers soit conçue de manière équilibrée et soit maintenue dans des limites assurables. Le moyen le plus efficace de limiter la responsabilité du contrôleur envers les tiers consiste à relever le critère de faute. Ainsi, le contrôleur légal ne devrait être responsable à l'égard d'un tiers que s'il a eu l'intention d'abuser celui-ci ou s'il a passé outre de manière inconsidérée à des doutes manifestes lors du contrôle et s'est accommodé sans scrupule du tort porté au tiers (ce qui, dans certains cas, peut inclure une grave négligence de la part du contrôleur). Dans ce genre de situation, le tiers lésé devrait pouvoir exiger réparation de son préjudice réel par le contrôleur légal des comptes.

Dans les cas de simple négligence, la responsabilité du contrôleur légal ne doit pas être disproportionnée à sa faute. Il a été démontré que les tentatives de certains tribunaux de limiter le nombre de personnes en droit de lui demander réparation en cas de simple négligence avaient eu des effets indésirables. Les tentatives de cette nature aboutissent notamment à une insécurité juridique, à des frais de transaction élevés, à des primes d'assurance d'un montant prohibitif (allant jusqu'à l'impossibilité d'assurer), à une concentration sur le marché de l'audit au détriment des petits et moyens cabinets d'audit et à des actions du type "strike suits" (intentées à une société par l'un de ses petits actionnaires dans l'espoir d'obtenir une transaction amiable) ou "nuisance suits" (actions vexatoires).

Les propositions visant à limiter la responsabilité du contrôleur légal des comptes envers les tiers, en cas de simple négligence, à un multiple de ses revenus professionnels au cours d'une période donnée ou à un multiple de la rémunération convenue pour l'audit considéré, se sont révélées peu pratiques et l'Union européenne ne devrait donc pas y donner suite.

L'expérience montre que, dans la plupart des cas, les tiers qui réclament des dommages-intérêts au contrôleur légal des comptes sont des personnes qui ont l'expérience des affaires commerciales et financières. On peut donc attendre de ces

personnes qu'elles prennent elles-mêmes les précautions qui s'imposent contre une simple négligence professionnelle du contrôleur légal des comptes, ce que la cour d'appel suprême de Californie a qualifié, dans l'affaire Bily contre Arthur Young & Co., de "private ordering".

2.2 Responsabilité envers les clients

Dans l'intérêt d'une responsabilité équilibrée et assurable du contrôleur légal des comptes, il faudrait, pour les cas où celui-ci n'a pas respecté les obligations qui lui incombent envers son client, qu'une limitation légale du montant des dommages-intérêts qu'il pourrait être amené à verser ("cap") soit instituée dans l'Union européenne. Certains Etats membres, comme l'Allemagne et l'Autriche, ont fixé un plafond légal à la responsabilité civile. Si, dans ces Etats membres, les montants prévus pour les dommages sont sans doute devenus trop faibles par rapport aux conditions économiques actuelles, le plafond légal en tant que tel s'est cependant révélé apte à maintenir la responsabilité civile professionnelle du contrôleur légal envers son client dans des limites raisonnables et assurables.

Toutefois, l'expérience montre que les sociétés contrôlées hésitent parfois à réclamer des dommages-intérêts à leur contrôleur légal. De ce fait, tous les Etats membres de l'Union européenne devraient prévoir que les actionnaires qui, ensemble, détiennent un certain pourcentage du capital de la société contrôlée aient le droit d'intenter, au nom et au bénéfice de leur société, une action en dommages-intérêts contre le contrôleur légal ("modèle suisse"). Il va de soi que l'efficacité d'une telle action indirecte ("derivative lawsuit") dépend des risques financiers — c'est-à-dire de la répartition des dépens et des honoraires d'avocat — que les actionnaires demandeurs auront à supporter.

2.3 Autres remarques

Par ailleurs, il faudrait instituer dans l'Union européenne la responsabilité proportionnelle au lieu de la responsabilité conjointe et solidaire, de même que la règle de l'erreur de jugement ("error of judgment"). D'après cette règle issue de la "common law", la responsabilité du contrôleur légal des comptes est en principe exclue s'il a effectué l'audit en respectant des principes de révision régulière des comptes, même s'il devait apparaître ultérieurement que l'application d'un autre principe de révision régulière aurait permis d'éviter une évaluation erronée des comptes annuels. Par ailleurs, au sein de l'Union européenne, le contrôleur légal des comptes devrait avoir l'obligation de souscrire une assurance responsabilité civile professionnelle, si tant est que cette assurance puisse être souscrite à des conditions acceptables.

Compte tenu de l'importance que des données financières fiables revêtent pour le marché intérieur qui vise au libre-échange des ressources, il est en outre indispensable d'explicitier le contenu des objectifs de l'établissement des comptes et de leur contrôle, de même que les impératifs de comportement professionnel du contrôleur légal, afin d'éviter que l'utilisateur ne se trompe sur ce qu'il peut attendre du contrôle des comptes.

2.4 Conclusion

Bien entendu, le modèle de responsabilité esquissé ci-dessus n'est acceptable que si l'Union européenne, les Etats membres, la profession des contrôleurs légaux des

comptes, les organisations professionnelles, les institutions internationales de normalisation, les bourses et les autres intervenants parviennent à améliorer le gouvernement d'entreprise, de même que les principes d'établissement des comptes et les normes d'audit, et si des mesures appropriées permettent d'assurer le bon fonctionnement du marché des capitaux. Seule une action concertée de tous les intervenants peut garantir la nécessaire protection des entreprises et des chefs d'entreprise, ainsi que des investisseurs, investisseurs potentiels et autres tiers, mais aussi de la collectivité.

M. IAN BRINDLE*

LA RESPONSABILITE PROFESSIONNELLE DU CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES

1. L'INFLATION DES POURSUITES JUDICIAIRES

Il y a vingt ans, le problème des poursuites judiciaires ne se posait guère au Royaume-Uni. Nous assistions à la forte progression du nombre des plaintes aux États-Unis, sans jamais nous douter que le même phénomène pourrait un jour se produire dans notre propre pays. Nous avons tort.

De nos jours, la défaillance d'une entreprise britannique suscite quasi-automatiquement la même interrogation: "Que faisaient les contrôleurs des comptes?", suivie du dépôt d'une plainte. L'ampleur de ces plaintes est également en progression constante. Au début de cette année, une décision d'une juridiction britannique condamnant une grande entreprise d'audit du Royaume-Uni a, pour la première fois, dépassé le montant de la couverture d'assurance contractée par celle-ci. Si cette entreprise est déboutée en appel, ses associés pourraient rapidement être tenus de répondre de ses obligations sur leur patrimoine personnel.

Ce problème de responsabilité du contrôleur des comptes est tout à fait réel. Il ne se pose pas uniquement au Royaume-Uni. On peut déjà observer qu'en matière d'action en justice contre les contrôleurs des comptes, les investisseurs et avocats européens apprennent les uns des autres. Par ailleurs, étant donné l'afflux croissant des capitaux américains dans les entreprises de l'Union, nous devons tous nous attendre à faire l'expérience d'un litige à l'américaine.

Ces quatre dernières années, le secteur britannique de l'audit et les autorités du Royaume-Uni ont examiné activement la problématique de la responsabilité du contrôleur des comptes. Deux aspects essentiels ont retenu l'attention:

- la situation en matière d'assurance;
- le cadre juridique de la responsabilité civile.

2. LA SITUATION EN MATIERE D'ASSURANCE

La couverture confortable dont notre profession a bénéficié par le passé est partiellement à l'origine de nos difficultés actuelles. Il ne fait aucun doute qu'elle a motivé ce que nous définissons aujourd'hui comme des poursuites "à l'égard du plus solvable" ("deep pocket litigation"). En cas de faillite, les tiers attaquent le contrôleur, censé disposer du plus de ressources.

Malheureusement, cette couverture généreuse appartient largement au passé. Notre "crédit commercial" s'est érodé, en raison du taux élevé de sinistres.

* Membre du "European Contact Group"

Il y a dix ans, chaque grande entreprise d'audit britannique était assurée pour deux actions en justice correspondant à plus de 200 millions de dollars chacune. La part des dommages restant à charge de l'assuré, autrement dit la franchise, était relativement faible. Dans les cinq années qui ont suivi, cette couverture a été réduite de moitié et la franchise multipliée par quatre. Aujourd'hui, un plancher a été atteint et, sans une réforme législative, notre situation n'a guère de chances de s'améliorer. Les entreprises d'audit ne peuvent absolument pas se couvrir contre les litiges mineurs. Pour les risques plus importants, la couverture a encore été réduite et nous devons souvent supporter la totalité du risque pour la première action en justice.

Deux litiges - non assurés - valant chacun 50 millions de dollars peuvent absorber les fonds propres de la plupart des grandes entreprises britanniques du secteur. Ces chiffres sont très faibles par rapport aux réalités commerciales de l'Europe actuelle. Par exemple, l'ampleur, récemment révélée, des pertes subies par certains clients dans le commerce des instruments dérivés fait paraître presque dérisoire un litige de 50 millions de dollars.

Les coûts que nous supportons deviennent aussi de plus en plus lourds. Sur 100 dollars encaissés à titre d'honoraires, le contrôleur reverse quelque 10 dollars aux fins de sa défense et du règlement des litiges, ainsi que du paiement des primes exigées pour prix de l'assurance limitée qu'on lui propose. Le temps consacré à la gestion des procédures judiciaires constitue également une ponction majeure sur nos ressources.

3. LA LEGISLATION BRITANNIQUE EN MATIERE DE RESPONSABILITE PROFESSIONNELLE DU CONTROLEUR LEGAL DES COMPTES

Devant cette érosion de l'assurance, les principales entreprises britanniques du secteur ont conclu à l'urgence d'une réforme législative. En vertu de notre système de responsabilité solidaire, tout défendeur peut être mis en demeure d'acquitter la totalité de l'indemnité réclamée. En pratique, les plaignants ne poursuivent que les contrôleurs, les autres défendeurs potentiels étant, d'ordinaire, des particuliers.

Ce régime légal de responsabilité solidaire n'existe pas uniquement au Royaume-Uni, beaucoup d'entre nous ont pu le constater. En revanche, contrairement à nos confrères d'autres pays européens, nous n'avons que peu de possibilités d'invoquer la faute du plaignant.

De plus, en raison de la faible couverture consentie par les assureurs, nous subissons, de la part du marché, de fortes pressions en faveur d'un règlement extra-judiciaire des litiges, avec pour résultat apparent que les revendications initiales sont gonflées de façon disproportionnée, ce qui n'a guère favorisé le développement d'une jurisprudence solide allant dans le sens d'une limitation de la responsabilité du contrôleur légal.

Contrairement à leurs collègues d'autres pays, les contrôleurs britanniques n'ont pas la faculté de limiter par voie contractuelle leur responsabilité dans l'exercice du contrôle légal des comptes. La loi britannique le leur interdit expressément.

4. LE CADRE DU CONTROLE LEGAL DES COMPTES

Quelles sont les implications de tout cela pour le rôle et le statut du contrôleur des comptes? Le Livre vert fixe un cadre utile à la définition des services pouvant être fournis par le contrôleur. Trois critères sont proposés:

- les tâches demandées doivent être prescrites par la loi ou une réglementation;
- il existe des parties intéressées disposées à payer pour le service considéré;
- il existe un professionnel à la fois compétent et désireux de fournir ce service à un prix reflétant la difficulté de la tâche et le risque encouru.

Les investisseurs peuvent être disposés à payer pour que les contrôleurs légaux analysent et fassent rapport sur la continuité de l'exploitation, les fraudes et actes illégaux éventuels, ainsi que le comportement de l'entreprise sur le plan sociétal et environnemental. Encore faut-il, et c'est le coeur du problème, que les spécialistes du contrôle soient disposés à fournir ce service.

Nombreux sont ceux qui reprochent à la profession une attitude insuffisamment positive à l'égard de la "différence de perception". Au nom des "Big 8", les huit premières entreprises du secteur, je puis garantir que ni les capacités ni la compétence ou la volonté de relever le défi ne nous font défaut. Il existe en revanche, sur le plan commercial, de réels obstacles décourageant les contrôleurs des comptes d'accepter des missions plus étendues à l'égard des principales sociétés cotées en bourse. Le double handicap de la responsabilité solidaire et de l'érosion de la couverture proposée par les assureurs est à la base de ce problème.

Dans leurs réponses au Livre vert, les "Big 8" ont admis que les contrôleurs devraient accepter de jouer un rôle élargi, plus conforme aux attentes du public. On ne peut toutefois nous demander de nous engager davantage, avant l'établissement d'un cadre juridique délimitant précisément nos responsabilités. Tel est le véritable enjeu de la présente conférence sur la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Europe de demain.

5. LES CONSEQUENCES DES PROBLEMES ACTUELS

Bien entendu, les bureaux d'audit peuvent prendre des mesures pour réduire les risques, ce qu'ils font d'ailleurs. Les plus grands d'entre eux tendent à sélectionner de plus en plus les entreprises dont ils sont appelés à contrôler les comptes. Mais il pourrait être contraire à l'intérêt général que la profession accepte uniquement de travailler pour les clients les plus sûrs. Or, c'est à cette situation que devrait nous conduire la tendance précitée. Qui contrôlera les laissés-pour-compte?

Pour ce qui est des missions d'intérêt général du contrôleur, c'est dans le domaine de la fraude que la "différence de perception" est la plus grande. Le public exige, à juste titre, que nous intervenions davantage dans ce domaine. Mais une intervention accrue signifie un risque encore plus important. La prévention et la détection de la fraude concertée, où sont souvent impliquées des personnes jouissant du plus haut degré de confiance, constituent un défi majeur. C'est un défi que nous souhaitons relever, mais dans le cadre juridique actuel, un seul acte de fraude concertée non découvert suffirait à nous mettre en faillite.

Certes, d'aucuns considèrent que nos problèmes de responsabilité découlent directement d'un contrôle lacunaire, et non pas du régime légal actuel. Les tenants de cette thèse insinuent que nous sommes prêts à prendre d'énormes risques financiers et à mettre en jeu notre réputation ainsi que notre prospérité future, dans le simple but de réaliser des économies à court terme en réduisant les coûts de formation et de maintien de la qualité.

Les faits contredisent totalement ces affirmations. Nous ne sommes que trop conscients de la nécessité de réduire le risque. Nous consacrons sans cesse des ressources considérables à l'évaluation de la qualité interne, à la formation continue et au recrutement de personnel de qualité. Cela dit, le poids de la responsabilité civile est un facteur essentiel invoqué par certains associés et salariés de grande valeur, pour justifier leur départ de la profession. Les partants jugent que le rapport risque/rémunération est beaucoup plus favorable dans les secteurs commerciaux. Le même problème nous empêche de recruter, pour des postes à responsabilité élevée, les spécialistes indispensables à la réalisation de travaux complexes dans le monde du contrôle moderne.

6. LA SOLUTION PRECONISEE PAR LA PROFESSION AU ROYAUME-UNI: LA RESPONSABILITE PROPORTIONNELLE

Et nous, les britanniques, que souhaitons-nous? Comme je l'ai indiqué précédemment, la loi en vigueur au Royaume-Uni nous interdit, pour l'heure, de négocier toute limitation de notre responsabilité dans le cadre du contrôle légal des comptes. Dans l'immédiat, nous aimerions que cet obstacle soit levé, afin qu'on puisse fixer un plafond de responsabilité.

Nous pensons que ni notre profession ni nos clients ne doivent être chargés de la fixation de ce plafond. Il paraît tout à fait judicieux de confier ce soin au gouvernement, qui pourrait, en toute indépendance, élaborer un instrument de droit dérivé, révisable périodiquement.

Cette mesure garantirait aux actionnaires, aux autres investisseurs, aux contrôleurs ainsi qu'aux assureurs la clarté et la sécurité quant à l'étendue de leur responsabilité. Elle protégerait aussi les actionnaires de tout usage impropre ou abusif du système, tel qu'une fixation du plafond par une négociation directe entre l'entreprise et le contrôleur.

Pour le moyen terme, cependant, nous visons la responsabilité proportionnelle. Nous aimerions remplacer la responsabilité solidaire des défendeurs poursuivis pour faute par une responsabilité proportionnelle à la faute effectivement commise par chaque défendeur. Ce système est plus équitable; il découragera l'inflation des plaintes et placera davantage chacun devant ses propres responsabilités.

Nombreux sont ceux qui ont objecté que le passage à la responsabilité proportionnelle est impossible, parce que la solidarité est un principe fondamental du système juridique de la responsabilité civile. Nous ne demandons toutefois aucune modification pouvant avoir un impact sur l'indemnisation des dommages personnels ou sur la protection du consommateur. Nous recherchons une responsabilité proportionnelle pour les cas de dommage purement économique, et rien de plus.

7. LE POINT DE VUE EUROPEEN

Les problèmes que je viens de décrire brièvement sont ceux que nous rencontrons au Royaume-Uni, mais ils ne s'arrêtent pas à ce pays. Par exemple, la question de la responsabilité solidaire se pose aussi en Irlande et en Espagne. Même en Allemagne, où la responsabilité des contrôleurs des comptes est limitée par la loi, on ne saurait dire clairement si le contrôleur risque ou non d'être poursuivi en responsabilité civile par les tiers en vertu du droit général des contrats ou de la législation sur les délits civils.

Ce problème semble faire obstacle au développement des missions du contrôleur légal des comptes. Je déplore que le Livre vert n'ait pas opté pour une approche plus constructive sur le plan des solutions. La Commission a déclaré qu'elle soutenait pleinement les initiatives en faveur d'une normalisation accrue des rapports d'audit, qui aiderait les entreprises européennes à accéder aux marchés internationaux des capitaux. Il semble malheureusement que la diversité des régimes nationaux en matière de responsabilité risque d'empêcher tout progrès réel.

J'admets que le régime de responsabilité actuel puisse être plus satisfaisant dans certains pays que dans d'autres et qu'une approche législative générale de la Commission n'emporterait pas l'adhésion générale. Néanmoins, il serait utile que la Commission se prononce plus clairement en faveur du principe de la responsabilité proportionnelle. Au niveau national, il importe de faire en sorte que le contrôleur légal des comptes réponde uniquement dans la mesure de sa propre faute des dommages ou négligences constatés.

8. CONCLUSIONS

En conclusion, j'espère avoir expliqué, fût-ce succinctement, les raisons pour lesquelles les grands cabinets d'audit jugent urgent de réformer le régime de la responsabilité du contrôleur légal des comptes. L'Europe des entreprises ne saurait exiger de ses contrôleurs qu'ils continuent de supporter un risque illimité.

Il s'agit d'un grave problème, que notre profession ne peut résoudre simplement en créant des sociétés à responsabilité limitée. Nous devons être protégés contre le risque de plaintes téméraires et injustifiées. La fourniture des services de contrôle obligatoire, dont les entreprises ne peuvent se passer, doit être assurée... À un prix qui reflète le risque encouru et que les clients sont disposés à accepter. À cet effet, la législation actuelle doit être modifiée, afin de créer des conditions de travail équitables.

Mesdames et Messieurs, nous appelons la Commission européenne à créer un lieu de concertation, où les autorités nationales pourront tracer la voie à suivre. Nous estimons que cette voie doit être celle de la responsabilité proportionnelle. À cet égard, la meilleure conclusion me paraît être la citation suivante, extraite du Livre vert de la Commission: "Il semblerait néanmoins raisonnable de limiter la responsabilité [du contrôleur] à des montants qui correspondent à l'étendue de sa faute".

PROFESSEUR DR. ANDRE BINDENGA*

**LA RESPONSABILITE PROFESSIONNELLE DU CONTROLEUR LEGAL DES
COMPTES**

Je voudrais faire quelques commentaires sur le sujet de la responsabilité civile. Avant cela, permettez-moi de vous préciser qu'en plus de mes fonctions de professeur de comptabilité et de membre du conseil de la Royal Nivra, je préside également Moret Ernst & Young, la firme néerlandaise de Ernst & Young International. A ce titre, je fais également partie du conseil de direction de Ernst & Young International et mes commentaires doivent donc être considérés à la lumière de cette fonction aussi.

D'une manière générale, dans le contexte du contrôle des comptes, on entend par responsabilité professionnelle l'obligation pour les contrôleurs externes d'exercer leur profession conformément aux réglementations et aux normes généralement acceptées par la profession. Par responsabilité civile professionnelle, on entend l'obligation pour un contrôleur externe de répondre de ses actes, à l'égard de son client comme des tiers. Contrairement à la responsabilité professionnelle, qui relève du code de déontologie de la profession, la responsabilité civile relève du droit civil.

Jusque récemment, ce problème ne se posait guère en Europe continentale, ni en droit civil, ni en droit pénal. Aux Etats-Unis, et dans une moindre mesure au Royaume-Uni, l'évolution de la profession a cependant été marquée par des décisions rendues par des juridictions civiles. A titre d'illustration, je citerai les exemples suivants :

- l'affaire Ultramares de 1929, dans laquelle a été soulevée la question de la responsabilité civile du contrôleur externe vis-à-vis des tiers (et non pas vis-à-vis de son client);
- l'affaire McKesson & Robbins de 1938, qui a institué l'idée qu'un contrôleur externe pouvait être tenu responsable par la communauté financière dans son ensemble;
- l'affaire Continental Vending de 1968, qui a confirmé la responsabilité des contrôleurs externes en droit pénal

Suite à ces affaires et à d'autres moins connues, les actions en dommages-intérêts intentées contre des contrôleurs externes ont pris des proportions considérables, surtout aux Etats-Unis. Au Canada, au Royaume-Uni et en Australie, le risque de poursuites encouru par les contrôleurs externes s'est également beaucoup accru au cours des dix dernières années. A mon sens, ceci constitue une réelle menace pour le développement de la profession. Il va sans dire que les contrôleurs répondent eux aussi de leurs fautes professionnelles. Mais il doit y avoir un lien de causalité entre la faute professionnelle commise et le préjudice subi par les tiers.

* Membre du conseil de l'Institut néerlandais des experts comptables (NIVRA), Pays-Bas

Dans ce contexte, la question de la responsabilité conjointe et solidaire mérite d'être plus soigneusement étudiée. La responsabilité conjointe, en vertu de laquelle tous les membres d'une société de personnes sont entièrement responsables sur leurs biens personnels des fautes des associés, constitue une situation particulière qui n'existe pratiquement pas dans le secteur des prestations de services financiers d'une manière générale. Il est donc compréhensible que l'on observe une très nette tendance à la constitution de sociétés de personnes à responsabilité limitée et autres formes de sociétés. Sous le régime de la responsabilité solidaire, il semble que les contrôleurs des comptes sont tenus responsables lorsque l'on ne peut plus rien soutirer aux parties qui sont les vrais coupables. L'entreprise a fait faillite en raison d'une mauvaise gestion? C'est toujours le contrôleur externe qui a émis une opinion sans réserve, et c'est donc contre lui qu'il convient de se retourner. Or, le plus souvent, l'image de la situation financière et des résultats qui est donnée dans les comptes annuels est conforme aux exigences. On entend souvent dire que "le contrôleur externe est venu et a examiné les comptes". Mais le rôle du contrôleur est d'attester les comptes, c'est-à-dire d'émettre une opinion sur la régularité et la sincérité des états financiers; son rôle ne consiste pas à déceler et à mettre à jour les éventuelles erreurs d'appréciation des dirigeants.

Il est donc compréhensible que les grands cabinets d'audit plaident en faveur de la proportionnalité en matière de responsabilité civile et s'efforcent dans leurs contrats de mission de se protéger sur le plan de la responsabilité encourue; néanmoins ceci est impossible vis-à-vis du public, les tiers n'intervenant pas dans les contrats de mission. Des mesures seraient nécessaires sur le plan juridique, comme la réforme des délits civils et quasi-délits actuellement examinée dans les pays-saxons.

La tendance aux demandes de dommages-intérêts extrêmement élevés, constatée en particulier au Royaume-Uni et aux Etats-Unis, s'est trouvée renforcée du fait que les grandes sociétés d'audit souscrivaient habituellement des assurances responsabilité civile professionnelle. Afin d'éviter des procédures judiciaires civiles s'étendant sur de longues années et entraînant des coûts très élevés, les compagnies d'assurances préfèrent souvent que les litiges se règlent hors des tribunaux. Ces derniers se trouvent donc relégués à des places de second rang, ce qui ne résout en rien la question de la responsabilité civile. Une tendance encore plus singulière s'est en outre dessinée ces derniers temps. Si une réclamation aboutit effectivement à une action en justice, le tribunal cherche d'abord à connaître le degré de couverture de l'assurance. Il accorde ensuite des dommages-intérêts à hauteur du montant assuré, majorés d'une pénalité étant donné que le contrôleur des comptes, après tout, doit être sanctionné pour sa faute professionnelle. Il en résulte qu'il n'existe plus de lien de causalité entre la faute professionnelle et le montant versé en dernier ressort.

Permettez-moi en passant de faire une remarque supplémentaire sur l'aspect assurance.

Il devient presque courant d'entendre dire: "Après tout, le contrôleur externe est assuré, non ?". Mais d'une part, ceci n'est pas vrai du tout. D'autre part, lorsqu'il existe une couverture partielle par une assurance, celle-ci se limite à quelques litiges par an. Jusqu'en 1991 ou 1992, les grandes sociétés d'audit étaient effectivement assurées. Au cours des années 1980, les compagnies d'assurances ont cependant eu à verser à titre de dommages-intérêts des sommes bien supérieures aux primes d'assurances encaissées. En conséquence, il ne faut plus possible de souscrire une assurance commerciale. Des filiales d'assurances furent donc créées pour pallier cette difficulté, mais elles ne pouvaient absorber que des pertes peu importantes. On a vu ces

derniers temps une résurgence de l'assurance commerciale. Mais les compagnies d'assurance veulent plafonner leurs engagements maximaux, et dans de nombreux cas, les indemnités sont limitées à un maximum annuel représentant deux fois et demie la prime annuelle encaissée. Ce type d'assurances est fort différent des assurances habitations ou des assurances automobiles.

J'espère que les demandes de dommages-intérêts extrêmement élevés de ce genre ne gagneront pas toute l'Europe continentale. Si c'était le cas, cette évolution ne coïnciderait guère avec la tradition développée par les professionnels de l'audit, tradition qui accorde plus d'importance à la responsabilité professionnelle qu'à la responsabilité civile. Avant qu'un tribunal de droit civil ne se prononce dans une affaire, le litige est d'abord porté devant une instance disciplinaire. Cela dit, je ne nierai pas qu'en Europe aussi, il arrive régulièrement que les litiges se règlent en dehors des tribunaux, que ce soit ou non en consultation avec les compagnies d'assurances.

Quel rôle la profession peut-elle jouer à cet égard ?

Compte tenu des responsabilités qui incombent à la profession, il serait à mon sens judicieux de prendre tout d'abord toutes les mesures nécessaires pour éviter les fautes professionnelles; Dans ce contexte, je suis très favorable à la gestion des risques. Les instituts professionnels, les sociétés d'audit et les professionnels libéraux devront maintenir à un niveau élevé la qualité de leurs services d'audit, malgré la pression sur les prix exercée aujourd'hui.

Si les clients ou des tiers estiment que des fautes professionnelles ont été commises, il convient de saisir une instance disciplinaire, qui devra statuer. Le lien de causalité entre la faute professionnelle commise et le préjudice subi, s'il existe, devra être établi par un juste indépendant. On dit que les litiges qui se règlent hors des tribunaux permettent à la profession de ne pas être montrée sous un jour défavorable. Je dirais que le contraire est vrai et que cette manière de régler les litiges porte préjudice à la profession.

M. HENRI OLIVIER*

**LA RESPONSABILITE PROFESSIONNELLE DU CONTROLEUR LEGAL DES
COMPTES**

1. TROIS REMARQUES LIMINAIRES

Avant d'aborder les questions posées par les organisateurs de cette conférence, il me paraît utile de faire trois brèves réflexions liminaires :

- D'abord, il faut rappeler l'importance d'un système de responsabilité civile efficace. Son utilité première est sans aucun doute l'indemnisation légitime du préjudice subi par la faute avérée d'un auditeur. Selon moi, il existe un autre intérêt: éviter les excès législatifs ou réglementaires dans des domaines où l'affirmation d'un principe pourrait être suffisant. Pour parler clair, je me demande si un système efficace de responsabilité civile n'apporte pas une réponse plus adéquate au problème crucial de l'indépendance des auditeurs que toute forme de réglementation détaillée. Comme le souligne le rapport MARC (p. 146), conscient de sa responsabilité, l'auditeur sera incité à être indépendant et à fournir un travail de plus grande qualité. Corollaire de cette réflexion: il faudra réfléchir aux conséquences d'un système restrictif ou inefficace de responsabilité sur la crédibilité des auditeurs.
- Seconde réflexion, les auditeurs s'inquiètent du montant des dommages qui sont invoqués par les plaignants et des difficultés d'assurance qui en découlent. A cet égard, il faut observer que le système de responsabilité n'est pas seulement affaire de législation. Il faut aussi considérer son application concrète par les parties au procès ainsi que les effets des usages judiciaires. L'appréciation du dommage causé par une faute liée au processus d'information est bien subjective; des pratiques divergentes se maintiendront inévitablement entre les ressorts quant à l'évaluation des dommages.
- Une troisième réflexion porte sur la méthode. Le domaine de la responsabilité, comme d'autres évoqués au cours de cette conférence, fait l'objet de réglementations nationales dans tous les Etats membres. L'affirmation que l'auto-réglementation professionnelle pourrait harmoniser des divergences qui découlent de la loi nous paraît dénuée de tout fondement. Si cette harmonisation est jugée nécessaire, les mécanismes communautaires ne peuvent être écartés. Nous ne partageons pas l'opinion de ceux qui contestent l'opportunité de la coordination des législations par voie de directives dans le domaine du droit des sociétés.

* Directeur Général de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, Belgique

2. CONSEQUENCES DU RISQUE D'ACCROISSEMENT DE LA RESPONSABILITE CIVILE

Ces réflexions introductives étant faites, venons-en aux questions évoquées dans le livre vert, qui font l'objet de nos travaux. Chacun se plaît à reconnaître l'accroissement des litiges en responsabilité. Dans le contexte national belge, ceci me paraît à ce jour assez proche de l'illusion mais on peut toujours craindre une contagion des maladies subies par ses voisins et je suis prêt à concéder que l'exposition au risque de litige est sans doute plus grande que par le passé.

L'augmentation réelle dans certains pays, supposée dans d'autres, du nombre de litiges inquiète les professionnels. Surtout le montant des dommages réclamés par ceux qui s'affirment préjudiciés, relayé par une presse à sensation est destiné à faire impression. Ceci est question de perception et ne devrait guère retenir notre attention si nous ne devons constater des effets induits portant à conséquence.

D'abord, la contre-publicité qui découle d'un litige prolongé incite parfois les firmes à compromettre alors que leur dossier ne les y oblige pas nécessairement. Que penser d'un système où la crédibilité d'un professionnel se mesure à la capacité de couverture par voie d'assurance plutôt qu'à la qualité intrinsèque du service ? De plus, les coûts de l'assurance s'en ressentent or faut-il rappeler que c'est en fin de compte la clientèle des entreprises qui supporte ce coût supplémentaire. L'évocation de l'assurance me permet d'observer que le livre vert contient très peu d'allusions à ce problème; ceci est d'autant plus étrange que la plupart des directives et propositions de directives de libre circulation antérieures au système général de reconnaissance des diplômes, faisaient de ce point particulier une matière requérant des mesures spécifiques destinées à garantir la libéralisation.

Ensuite, l'absence de prévisibilité du dommage conduit les firmes d'audit à développer des solutions protectrices; première formule envisagée: l'utilisation de sociétés à responsabilité limitée. La question est d'importance: elle touche à la conception même de la profession. Existe-il des moyens de rendre la société à responsabilité limitée compatible avec la notion même de responsabilité professionnelle ? Je crois pouvoir dire que tous les pays de l'Union européenne ont reconnu le caractère professionnel de l'audit nonobstant l'utilisation de formules sociétaires. La plupart d'entre eux ont imposé une responsabilité solidaire entre la société d'audit et l'associé qui pose les actes techniques en son nom, c'est-à-dire celui qui prend effectivement la responsabilité de délivrer l'opinion.

Ceci n'enlève pourtant pas tout intérêt à la limitation de responsabilité qui découle du mécanisme sociétaire; il peut avoir deux effets jugés utiles pour ceux qui y ont recours: d'une part, il permet de diminuer le patrimoine de la société d'audit en localisation dans une structure sociétaire distincte les autres activités professionnelles non soumises au même risque de responsabilité et d'autre part, il assure la protection du patrimoine personnel des associés qui n'ont pas signé le rapport d'audit.

Seconde formule envisagée, une limitation conventionnelle de l'indemnisation d'un éventuel dommage. Mais on s'interrogera aussitôt sur les personnes qui peuvent être parties à une telle convention. Peut-on imaginer que la limitation puisse lier un tiers qui aurait subi un dommage du fait de la publication d'une information mensongère ? Nous n'ignorons pas la jurisprudence britannique dans le cas "Caparro" mais nous doutons de la possibilité d'en étendre le principe sans remettre en cause l'utilité du système

prévu par les directives européennes en matière de publicité des comptes annuels et des rapports d'audit. De plus elle restera inapplicable dans des pays qui, comme le mien, ont décidé d'assortir le respect de la réglementation relative aux comptes annuels d'une sanction pénale affirmant son caractère d'intérêt public. Pour protéger efficacement le professionnel, une limitation de la responsabilité civile concernant une mission d'audit, ne serait efficace que si elle découle de la loi ainsi que ceci existe dans plusieurs pays de l'Union européenne.

3. FACTEURS QUI INFLUENCENT L'ÉTENDUE DE LA RESPONSABILITÉ PROFESSIONNELLE

Ainsi, sommes nous conduit à évoquer ce premier facteur, il est vrai radical, susceptible de limiter effectivement la responsabilité des auditeurs. Mon argumentation en ce domaine sera cependant influencée par l'expérience politique vécue en Belgique, lorsque furent entrepris les travaux législatifs requis par l'adaptation de notre législation à la huitième directive. S'inspirant d'une recommandation émise par le Groupe d'étude des experts comptables de la CEE, aujourd'hui intégré dans la FEE, le Gouvernement belge avait cru bon de proposer au Parlement de limiter la responsabilité des réviseurs à 50 fois les honoraires annuels demandés pour la réalisation de leur mission. La proposition fut rejetée par les commissions parlementaires au motif qu'on ne peut pas, pour un groupe professionnel déterminé, s'écarter des principes généraux du droit de la responsabilité illimitée”¹

Ceci me paraît regrettable mais d'un point de vue national une réponse claire est donnée à la question de savoir s'il est réaliste d'aborder le problème de la responsabilité professionnelle des auditeurs indépendamment du régime de responsabilité des autres professions libérales. L'expérience américaine du Private Securities Litigation Reform Act de 1995 suggère il est vrai de nouvelles pistes de réflexion en s'attachant moins à la responsabilité d'une profession qu'au traitement spécifique qui pourrait être réservé à la réparation d'un type de dommages, celui qui découle de la faute des émetteurs de valeurs mobilières.

Même si nous devons reconnaître que certains aspects du problème mettent en cause les fondements nationaux du droit de la responsabilité, nous pouvons observer une seconde série de facteurs évoqués eux dans le livre vert, et qui influencent sans aucun doute l'étendue de la responsabilité: la définition de la fonction et le contenu du rapport d'audit ont un tel résultat.

Il est symptomatique de lire dans les commentaires de la FEE au livre vert, et d'autres encore, que l'absence de solution au problème de la responsabilité empêcherait les professionnels d'accepter des tâches plus étendues dans différents domaines évoqués par la Commission. De même, le titre III de la loi américaine de 1995 apporte des précisions sur le contenu de l'audit en matière de détection de la fraude, en vue de préciser la responsabilité des auditeurs. Lorsque la fonction est clairement définie, on ne peut reconnaître à un tiers un intérêt légitime à exiger davantage de garanties que celle prévues par le législateur.

La définition légale de l'audit et plus encore le contenu du rapport émis publiquement influencent donc bien l'étendue de la responsabilité civile. Le corollaire peut également s'avérer exact. Certains mécanismes de responsabilité peuvent aussi influencer le contenu du rapport. Ainsi, en va-t-il des sanctions pénales à l'encontre des

auditeurs: certains pays leur imposent des obligations spécifiques qui pourraient même, à la limite, ne pas être exprimées dans la définition légale de la fonction.

Nous prendrons un exemple dans la loi belge relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises qui établit une sanction pénale à l'encontre des commissaires-reviseurs (auditeurs) qui "ont attesté(...) des comptes, des comptes annuels, des bilans et des comptes de résultats ou des comptes consolidés d'entreprises lorsque les dispositions (légales) n'ont pas été respectées, soit en sachant qu'elles ne l'avaient pas été, soit en n'ayant pas accompli les diligences normales pour s'assurer qu'elles avaient été respectées".

Contrairement à la législation sur les sociétés qui définit la fonction d'audit, cette règle légale belge n'ouvre pas un choix d'exprimer ou non une réserve selon l'importance relative de l'infraction constatée, en théorie, le contenu du rapport d'audit devrait s'en trouver profondément influencé, selon nous d'une façon critiquable.

Dans un tel contexte est-il utile de rechercher une harmonisation susceptible d'influencer l'étendue de la responsabilité au niveau communautaire ? Pour répondre à cette question, il faut s'interroger sur l'objectif poursuivi.

Si cet objectif est l'établissement d'un régime commun de responsabilité civile susceptible de favoriser la libre circulation des auditeurs dans l'Union Européenne, je crains que l'harmonisation de la fonction ou du rapport ne puisse pas atteindre son but. Il faudrait en effet la compléter par l'interdiction faite aux législateurs nationaux d'ajouter des obligations supplémentaires aux auditeurs, directement ou par le biais de lois spéciales, et ceci ne me paraît guère envisageable. Dès lors, si un professionnel veut exercer une mission d'audit dans un autre Etat membre, il lui sera toujours nécessaire de connaître la législation et/ou les normes dont il doit contrôler le respect en périphérie de son opinion sur les états financiers. On peut comprendre que les rapports qui ont permis la préparation de cette conférence n'aient pas directement évoqué les responsabilités pénales. Pourtant, c'est aussi dans ces textes qu'on trouvera des obstacles majeurs à une interprétation uniforme de la fonction d'audit dans les Etats membres.

Si par contre, l'objectif poursuivi est l'établissement d'une responsabilité minimale dans le but de protéger les actionnaires et les tiers utilisateurs des rapports des auditeurs, la réponse me paraît positive. A mon sens, il importe peu que cette harmonisation soit recherchée par la définition de la mission elle-même ou par celle du contenu du rapport d'audit. Les deux concourent à fixer l'objectif de l'intervention des auditeurs. La question relève plutôt de la technique législative. lorsque l'intérêt public est concerné par la communication d'un rapport ayant des conséquences sur la situation juridique d'une tierce partie à la relation contractuelle entre l'entreprise et ses auditeurs, il est sain que le législateur définisse la portée minimale attendue de ce rapport.

¹ Doc Parl. Chambre 552 (1982-1983) n° 35, p. 72

**ANNEXE I RÔLE, STATUT ET RESPONSABILITÉ DU CONTRÔLEUR LÉgal
DES COMPTES DANS L'UNION EUROPÉENNE**

LIVRE VERT

**ROLE, STATUT ET RESPONSABILITÉ DU CONTRÔLEUR
LÉgal DES COMPTES DANS L'UNION EUROPÉENNE**

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphes
1. INTRODUCTION	1.1 - 1.5
2. RÉGLEMENTATION DU CONTRÔLE LÉGAL DES COMPTES AU NIVEAU DE L'UNION ET NÉCESSITÉ D'UNE ACTION COMMUNAUTAIRE	2.1 - 2.10
3. RÔLE DU CONTRÔLEUR LÉGAL DES COMPTES	
Définition du contrôle légal des comptes	3.1 - 3.7
<i>Exactitude des états financiers</i>	3.8 - 3.13
<i>Continuité de l'exploitation/solvabilité de l'entreprise</i>	3.14 - 3.21
<i>Existence de fraudes</i>	3.22 - 3.29
<i>Respect par l'entreprise de ses obligations légales</i>	3.30 - 3.32
<i>Comportement social et environnemental de l'entreprise</i>	3.33 - 3.35
<i>Actions prioritaires et méthodes envisageables</i>	3.36 - 3.38
Le rapport d'audit	
<i>Contenu du rapport d'audit</i>	3.39 - 3.44
<i>Actions prioritaires et méthodes envisageables</i>	3.45 - 3.47
4. STATUT DU CONTRÔLEUR LÉGAL DES COMPTES	
Qualifications du contrôleur légal des comptes	
<i>Ses qualifications dans la huitième directive</i>	4.1 - 4.4
<i>Actions prioritaires et méthodes envisageables</i>	4.5 - 4.6
Indépendance du contrôleur légal des comptes	
<i>Définition de l'indépendance</i>	4.7 - 4.15
<i>Actions prioritaires et méthodes envisageables</i>	4.16 - 4.17

Statut du contrôleur légal des comptes par rapport à l'entreprise cliente

Contrôle légal des comptes et gouvernement d'entreprise 4.18 - 4.26

Actions prioritaires et méthodes envisageables 4.27 - 4.28

Rôle des organismes publics et professionnels

Contrôle de qualité 4.29 - 4.33

Actions prioritaires et méthodes envisageables 4.34 - 4.36

5. RESPONSABILITÉ CIVILE DU CONTRÔLEUR LÉGAL

Vers une responsabilité limitée? 5.1 - 5.5

Actions prioritaires et méthodes envisageables 5.6 - 5.7

6. LE CONTRÔLE LÉGAL DES COMPTES DANS LES PETITES ENTREPRISES

Le contrôle légal des comptes dans la petite entreprise 6.1 - 6.6

Actions prioritaires et méthodes envisageables 6.7

7. MODALITÉS DU CONTRÔLE LÉGAL DES GROUPES

Le contrôle légal des comptes des groupes d'entreprises 7.1 - 7.3

Actions prioritaires et méthodes envisageables 7.4

8. LIBERTÉ D'ÉTABLISSEMENT ET LIBRE PRESTATION DE SERVICES

8.1 - 8.2

Liberté d'établissement et libre-prestation de services pour les personnes physiques 8.3 - 8.5

Liberté d'établissement et libre-prestation de services des cabinets d'audit 8.6 - 8.9

Actions prioritaires et méthodes envisageables 8.10 - 8.13

9. CONCLUSION

9.1 - 9.5

Bibliographie

1. INTRODUCTION

- 1.1. L'obligation imposée à certaines sociétés de faire contrôler leurs comptes annuels et consolidés par un professionnel qualifié, obligation instaurée par les directives comptables dans l'ensemble de la Communauté, a pour but de protéger l'intérêt général. La garantie qu'offrent les comptes vérifiés doit renforcer la confiance de toutes les parties concernées par la marche de ces entreprises. Le surcroît de transparence qui résulte de l'harmonisation de l'information financière émanant des entreprises ainsi que la plus grande fiabilité de cette information due au contrôle exercé par un professionnel indépendant et qualifié sont apparus comme une contribution importante à l'achèvement du marché unique.
- 1.2. Le rôle du contrôleur légal des comptes fait l'objet ces derniers temps de nombreuses discussions dans le monde entier. À la suite, notamment, d'un certain nombre de graves défaillances financières, des questions ont été soulevées concernant la fonction du contrôle légal des comptes et l'indépendance du contrôleur légal. Il a été difficile de répondre à ces questions au niveau de l'Union parce que le dispositif réglementaire dans lequel s'inscrit le contrôle légal des comptes au niveau communautaire est incomplet. Il n'existe pas, au niveau de l'Union, de position commune sur le rôle, le statut et la responsabilité du contrôleur légal, ce qui nuit à la qualité du contrôle légal ainsi qu'à la liberté d'établissement et à la libre prestation de services en matière d'audit.
- 1.3. Dans ce contexte, et pour répondre aux demandes de la profession elle-même, la Commission juge souhaitable d'organiser une vaste réflexion sur la nécessité et l'étendue d'une nouvelle action communautaire dans ce domaine. Depuis le Conseil européen de Birmingham, le Livre vert est devenu un des instruments privilégiés de consultation des États membres et des parties intéressées. Le présent Livre vert vise à sensibiliser davantage tous les intéressés à ces problèmes et à susciter leurs observations.
- 1.4. Pour rédiger ce document, la Commission a pris en considération diverses études réalisées dans ce domaine au niveau national et international¹. Elle a elle-même lancé une étude sur le rôle, le statut et la responsabilité du contrôleur légal, qui a été effectuée par le Maastricht Accounting and Auditing Research Centre (MARC), afin d'avoir une vision claire de la manière dont cette question est traitée dans la législation des États membres. Il est prévu d'examiner quelques-unes des questions soulevées dans le présent document ainsi que les commentaires reçus, lors d'une conférence que la Commission organise les 5 et 6 décembre prochains concernant le rôle, le statut et la responsabilité du contrôleur légal des comptes.

¹ Voir la bibliographie ci-jointe.

- 1.5. Après une brève description des dispositions qui régissent actuellement le contrôle légal au niveau de l'Union et des raisons pouvant justifier une nouvelle action communautaire, on examine les principales questions touchant au rôle et au statut du contrôleur légal des comptes, à sa responsabilité, à l'audit des petites entreprises, aux dispositions spéciales concernant les groupes ainsi qu'à la liberté d'établissement et à la libre prestation de services dans ce domaine. Chaque chapitre se termine par une courte section dans laquelle sont proposées des priorités d'action et les façons de traiter ces questions au niveau de l'Union. C'est plus particulièrement sur ces points que sont attendues les observations des parties intéressées.

2. RÉGLEMENTATION DU CONTRÔLE LÉGAL DES COMPTES AU NIVEAU DE L'UNION ET NÉCESSITÉ D'UNE ACTION COMMUNAUTAIRE

- 2.1. En vertu de la quatrième directive du Conseil (78/660/CEE) du 25 juillet 1978 concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, toutes les entreprises couvertes par la directive doivent faire contrôler leurs comptes annuels par un professionnel qualifié. Le contrôleur légal des comptes doit également s'assurer que le rapport de gestion est conforme aux comptes annuels relatifs au même exercice. Les États membres peuvent exempter les petites entreprises, comme définies dans la directive, de cette obligation.
- 2.2. La septième directive du Conseil (83/349/CEE) du 13 juin 1983 concernant les comptes consolidés a étendu l'obligation de contrôle des comptes à toutes les entités qui établissent des comptes consolidés conformément à la directive. De même, la directive du Conseil 86/635/CEE du 18 décembre sur les comptes annuels et les comptes consolidés des banques et autres établissements financiers et la directive 91/674/CEE du 19 décembre 1991 sur les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurance ont imposé à toutes les entités couvertes par ces directives de faire contrôler leurs comptes annuels et leurs comptes consolidés par un professionnel qualifié.
- 2.3. Les États membres ne peuvent agréer en tant que contrôleur légal que les personnes remplissant les conditions de la huitième directive du Conseil (84/253/CEE) du 10 avril 1984 sur l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables. Ces conditions concernent les qualifications professionnelles de ces personnes, d'une part, et leur honorabilité et leur indépendance, d'autre part.
- 2.4. Alors qu'elle définit les qualifications minimales que doit posséder le contrôleur légal des comptes, la huitième directive ne donne pas d'instructions précises concernant l'obligation d'indépendance. À l'époque de l'adoption de la directive, la Commission avait indiqué que cette situation n'était pas satisfaisante et qu'elle se réservait le droit de revenir ultérieurement sur ce point. Cela n'a pas encore été fait. De même, la proposition de cinquième directive concernant la structure des sociétés anonymes et les pouvoirs et obligations de leurs organes, qui contient des dispositions relatives à la nomination et au licenciement du contrôleur légal des comptes, à ses honoraires, à sa responsabilité et au rapport d'audit, est toujours sur la table du Conseil. Parmi les points abordés, certains sont réglementés au niveau national ou sont soumis à des règles librement adoptées par la profession. Il existe cependant des différences inévitables dans la façon dont ces points sont traités et, bien souvent aussi, un vide législatif.
- 2.5. Le bon fonctionnement du marché unique justifie l'intérêt que manifeste l'Union européenne pour ce domaine et son action en la matière. En effet, les états financiers contrôlés d'une entreprise établie dans un État membre sont utilisés par des tiers d'autres États membres - investisseurs, créanciers et salariés - qui, non sans raison, attendent de l'audit qu'il offre un certain niveau de garantie et cerne un certain champ d'application. De même que se sont exercées des pressions, émanant en partie du marché lui-même, afin d'harmoniser ces questions au niveau

national, il existe aussi une demande de normalisation de ces aspects du contrôle légal des comptes au niveau européen. Bien entendu, il conviendrait de s'assurer que toute norme mise au point peut être adaptée aux changements résultant du développement de la société de l'information.

- 2.6. Il existe aussi d'autres arguments, qui sont liés à la libre circulation des services et à la liberté d'établissement. Plusieurs études lancées par la Commission, notamment sur la Concurrence dans le Secteur Comptable Européen (étude achevée en 1992) et sur le Rôle, le Statut et la Responsabilité du Contrôleur Légal (achevée en 1996), ont montré qu'il n'existe pas encore de marché européen des services d'audit et que des différences importantes subsistent entre les lois et réglementations nationales des divers États membres concernant le contrôle légal des comptes.
- 2.7. L'étude de 1992 conclut que la nécessité, pour le prestataire de services, d'être établi dans le même pays que le client, s'ajoutant à divers obstacles juridiques et professionnels, exclut de parvenir à de véritables échanges transfrontaliers de services d'audit. Les mesures prises à des fins d'harmonisation et de reconnaissance mutuelle doivent encore être renforcées avant de pouvoir modifier sensiblement cette situation. Pour sa part, l'étude de 1996 conclut que, pour créer un marché européen des services comptables, des initiatives doivent être prises au niveau de l'Union dans deux domaines: la liberté d'établissement, des sociétés d'audit notamment, et la libre prestation de services en la matière, d'une part, et la qualité du contrôle légal, d'autre part. L'étude juge aussi probable que les différences qui existent entre les régimes de responsabilité des divers États membres ont un effet négatif sur les échanges de services d'audit à l'intérieur de l'Union.
- 2.8. Un document présenté par la Fédération des experts-comptables européens (FEE) en février 1996 reflète des préoccupations identiques. Dans ce document, la profession comptable demande à la Commission de se pencher sur un certain nombre de questions particulièrement importantes et concernant lesquelles il conviendrait, à son sens, d'agir au niveau de l'Union. Ces questions portent en particulier sur la liberté d'établissement des contrôleurs légaux et la libre prestation de services d'audit transfrontaliers, ainsi que sur la responsabilité professionnelle.
- 2.9. Enfin, l'absence d'harmonisation au niveau de l'Union concernant le rôle, le statut et la responsabilité du contrôleur légal risque de devenir un sérieux handicap dans les négociations qui se tiennent au niveau international en vue d'améliorer l'accès des entreprises européennes au marché international des capitaux. La Commission a présenté l'année dernière au Conseil et au Parlement européen une communication intitulée "L'harmonisation comptable: une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale" (COM(95)508), dans laquelle elle annonçait une nouvelle stratégie qui permettrait aux agents économiques européens de stature internationale de se procurer des capitaux sur le marché mondial sans devoir se plier à des exigences différentes en matière d'information financière. La Commission a fait part de son soutien au processus d'harmonisation internationale mené par le Comité international des normes comptables (IASC) et l'Organisation internationale des commissions de valeurs (IOSCO), qui vise à

mettre au point un ensemble de normes comptables fondamentales acceptées sur tous les marchés financiers du monde. Des mesures sont prises actuellement afin de renforcer l'influence de l'Union européenne dans ce processus d'harmonisation comptable internationale.

- 2.10. Il existe cependant un risque non négligeable que les comptes annuels et consolidés des entreprises européennes ne soient pas acceptés sur les marchés internationaux des capitaux s'ils n'ont pas été contrôlés par un professionnel indépendant et qualifié conformément aux normes d'audit généralement considérées comme acceptables au niveau international. L'International Auditing Practices Committee de l'IFAC (International Federation of Accountants) a élaboré un certain nombre de normes internationales en matière d'audit. L'Union européenne devra décider si elle souhaite apporter son soutien à ces normes et, dans l'affirmative, comment et sur quelle base renforcer l'influence de l'Europe dans ce processus.

3. RÔLE DU CONTRÔLEUR LÉGAL DES COMPTES

Définition du contrôle légal des comptes

- 3.1. Bien que la quatrième et la septième directives imposent à certaines entreprises de faire contrôler leurs comptes annuels et consolidés par un professionnel qualifié, elles ne fournissent pas de définition du contrôle légal. De même, les directives concernant les comptes des établissements bancaires, d'une part, et des entreprises d'assurance, d'autre part, imposent un contrôle légal sans préciser sa nature.
- 3.2. Selon la définition adoptée par l'International Federation of Accountants (IFAC), l'objectif d'un audit est de permettre à la personne qui en est chargée d'indiquer si, à son avis, les états financiers ont été élaborés, sur tous les points importants, conformément au cadre de référence retenu pour la présentation de l'information financière.
- 3.3. Il ressort de nombreuses études que des différences considérables existent entre ce que le public attend d'un audit et ce que la profession comptable considère comme étant sa mission. Cette différence de perception est un problème majeur pour le contrôleur légal car plus celle-ci est grande, plus sa crédibilité et le prestige associé à son travail en souffrent. La question concerne aussi l'ensemble du public car le bon fonctionnement d'une économie de marché dépend en grande partie de la confiance accordée aux états financiers contrôlés.
- 3.4. Toute définition du contrôle légal des comptes doit prendre en considération à la fois les besoins et les attentes des utilisateurs, pour autant qu'ils sont raisonnables, et la capacité du contrôleur légal de les satisfaire.
- 3.5. En ce qui concerne ces attentes et besoins des utilisateurs, ils peuvent être jugés raisonnables si:
 - les tâches demandées sont prescrites par la loi;
 - il existe des parties intéressées disposées à payer pour ce service (présence d'une demande effective);
 - il existe un professionnel à la fois désireux de fournir ce service (à un prix reflétant notamment son niveau de qualification, la difficulté des travaux, le nombre d'heures nécessaires et le risque encouru) et possédant la compétence requise.
- 3.6. Les prestations que sont en mesure de fournir les contrôleurs légaux ne dépendent pas seulement de ce que les clients sont disposés à payer mais aussi de leur propre compétence technique et attitude envers le risque. Certaines demandes qui leur sont adressées peuvent être jugées déraisonnables en ce sens qu'on ne peut attendre d'eux qu'ils possèdent les compétences nécessaires pour les satisfaire.
- 3.7. Le public attend du contrôleur légal des comptes qu'il contribue à protéger les intérêts des actionnaires, des créanciers (par exemple, fournisseurs, institutions bancaires et financières), des retraités, des employés et du public en général en leur fournissant des garanties concernant:

- l'exactitude des états financiers,
- la continuité de l'exploitation/la solvabilité de l'entreprise,
- l'existence éventuelle de fraudes,
- le respect par l'entreprise de ses obligations légales,
- le comportement de l'entreprise sur le plan social et environnemental.

Il n'est pas inutile d'examiner brièvement en quoi ces attentes sont raisonnables.

Exactitude des états financiers

- 3.8. Il semble que les utilisateurs d'états financiers considèrent généralement qu'un rapport d'audit sans réserve garantit l'exactitude des états financiers.
- 3.9. Ce point de vue résulte de deux idées fausses. La première est qu'il est possible d'élaborer des états financiers "exacts" et la seconde, que ces documents sont de la responsabilité du contrôleur légal des comptes.
- 3.10 En ce qui concerne la première, on convient en général, dans les milieux bien informés de la matière comptable, que des états financiers ne peuvent être "exacts" au sens où il n'y aurait qu'une seule série de nombres capable de refléter correctement les résultats des opérations d'une entreprise et sa situation financière. Les choix qu'offre le traitement comptable d'opérations commerciales complexes, et les incertitudes inhérentes à la prise de décision dans l'entreprise, vouent à l'échec toute tentative de mise au point d'un ensemble d'états financiers que tous les observateurs avertis estimeraient "exacts".
- 3.11 Dans l'Union européenne, la reconnaissance du fait qu'il n'existe pas un ensemble unique d'états financiers "exacts" se traduit sur un plan juridique par l'insertion, dans les directives comptables, de l'obligation de donner une image fidèle de l'entreprise à travers les comptes annuels et consolidés. La force de cette notion d'image fidèle, principe d'importance primordiale dans les directives comptables, est qu'elle prend en compte la nature nécessairement subjective de nombreuses données comptables.
- 3.12 On a beaucoup reproché aux contrôleurs légaux de ne pas se montrer plus fermes devant la "créativité" dont font preuve certains états financiers pour se conformer aux règles. Quand, de son point de vue, les états financiers prêtent à confusion en raison des choix comptables et des pratiques des administrateurs en matière d'information financière, le contrôleur légal est tenu par les normes d'audit d'assortir son opinion d'une réserve, qui énonce clairement tous les motifs de désaccord, note les implications pour les états financiers et, chaque fois que possible, quantifie l'effet exercé sur ces documents. En outre, si le contrôleur légal estime que cet effet est si significatif et omniprésent que les états financiers dans leur ensemble sont trompeurs, il doit, selon les normes d'audit, prononcer un refus de certifier.

3.13 La seconde idée fausse consiste à penser que c'est le contrôleur légal des comptes qui établit les états financiers et qui en porte la responsabilité. Sur ce point, il ne fait pas de doute que c'est au conseil d'administration qu'il incombe d'adopter des états financiers (élaborés par la direction de l'entreprise) donnant une image fidèle. Ce sont eux, et non le contrôleur légal des comptes, qui décident du traitement comptable et des pratiques en matière de publicité applicables aux états financiers. Les administrateurs sont les mieux placés pour connaître les affaires de l'entreprise, tenir ses livres et dresser ses comptes. Le contrôleur légal doit être indépendant de la structure de direction et des conseils de surveillance des entreprises clientes. Sa mission apparaît par conséquent totalement distincte. Il doit déclarer si, de son point de vue, les états financiers ont été élaborés conformément à la loi et s'ils donnent une image fidèle de l'entreprise.

Continuité de l'exploitation/solvabilité de l'entreprise

3.14 Il ressort de plusieurs enquêtes qu'une grande partie du public attend du rapport du contrôleur légal qu'il garantisse la bonne santé financière de l'entreprise.

3.15 L'élaboration des comptes annuels repose sur l'hypothèse de la continuité de l'exploitation de l'entreprise. Les administrateurs ne sont autorisés à retenir cette hypothèse que s'ils sont convaincus que tel est bien le cas. (Sinon, d'autres règles comptables s'appliquent.) Certains pays envisagent d'imposer aux administrateurs de prendre explicitement position sur la capacité de l'entreprise de poursuivre son activité, et d'arrêter les mesures nécessaires pour faire en sorte que cette position soit bien fondée.

3.16 Les contrôleurs légaux se doivent d'être attentifs aux facteurs capables d'améliorer la santé financière de l'entreprise ou au contraire de réduire ses ressources, car cela leur permet d'apprécier la validité de l'hypothèse de la continuité de l'exploitation. Ils sont tenus de prévenir les administrateurs ou le conseil de surveillance dès qu'ils ont connaissance de faits risquant de compromettre cette continuité. Accepter ce postulat de la continuité de l'exploitation vaut reconnaissance de la solvabilité de l'entreprise, c'est-à-dire du fait qu'elle était capable, à la date du bilan, de s'acquitter entièrement de ses obligations à mesure que celles-ci viendraient à échéance. Lorsque l'hypothèse de continuité de l'exploitation est acceptée, les utilisateurs attendent du rapport d'audit qu'il contienne l'opinion du contrôleur légal sur la solvabilité de l'entreprise.

3.17 En exigeant cela du contrôleur légal des comptes, on n'affranchit pas les administrateurs de la responsabilité qui est la leur en droit des sociétés, à savoir déterminer si l'entreprise est solvable ou non, pas plus qu'on n'atténue la gravité de l'infraction commise s'ils poursuivent leurs activités alors qu'elle n'est pas solvable². Les responsabilités des administrateurs ont un caractère permanent tandis que l'opinion du contrôleur légal repose sur la situation telle qu'elle se présente à une date donnée.

3.18 Les contrôleurs légaux doivent se montrer prudents dans la manière de faire part publiquement de leurs préoccupations. La survie d'une entreprise peut dépendre du fait que le reste du monde continue d'ignorer que la continuité de l'exploitation, en ce qui la concerne, suscite quelques doutes. Si, par exemple, le

contrôleur légal rapporte qu'une entreprise ne pourra maintenir cette continuité de l'exploitation que si sa banque continue de lui renouveler ses prêts, et ses fournisseurs de lui accorder les différés de paiement habituels, il se peut que la banque en question se mette à réclamer un remboursement immédiat et que les fournisseurs insistent pour se faire payer à la livraison.

3.19 D'un autre côté, si leurs problèmes avaient été repérés plus tôt, certaines entreprises existeraient peut-être encore et l'argent des actionnaires et des créanciers aurait pu être épargné. Il existe aussi des exemples d'entreprises qui parviennent à continuer de fonctionner, bien que souffrant notoirement de problèmes de liquidité et faisant l'objet de projets de réorganisation financière. De fait, certaines études comparant deux groupes d'entreprises similaires, dont l'un faisait apparaître, dans le rapport du contrôleur légal, une réserve sur la continuité de l'exploitation et l'autre non, ont montré des taux de survie identiques.

3.20 Certains États membres ont arrêté des procédures² spécifiques à suivre par les administrateurs et les contrôleurs légaux lorsque l'hypothèse de continuité de l'exploitation est remise en cause. Plusieurs rapports sur le gouvernement d'entreprise traitent de cette question, et certains proposent que les administrateurs fournissent aux contrôleurs légaux une déclaration écrite attestant que, de leur point de vue, la continuité de l'exploitation ne sera pas menacée dans les 12 mois qui suivent la date d'approbation des états financiers par le conseil d'administration. Les administrateurs devraient fournir des preuves à l'appui de cette déclaration. Il incomberait au contrôleur légal de mettre en oeuvre des procédures spécialement conçues pour juger du bien-fondé d'une telle opinion. Le rapport Cadbury³ et le rapport Vienot³ proposent qu'il soit demandé aux administrateurs de constater eux-mêmes si l'hypothèse de continuité de l'exploitation est raisonnable et d'en rendre compte aux actionnaires. Il appartiendrait alors aux contrôleurs légaux de vérifier le bien-fondé de cette affirmation et de donner leur point de vue sur la question.

3.21 Bien que ni les administrateurs ni les contrôleurs légaux ne puissent garantir la bonne santé financière permanente d'une entreprise, il semble raisonnable d'escompter que les administrateurs fassent savoir publiquement si, de leur point de vue, compte tenu de l'environnement commercial dans lequel l'entreprise opère et prévoit d'opérer, celle-ci dispose des ressources financières adéquates lui permettant de poursuivre son activité pendant au moins 12 mois à compter de la date d'adoption des états financiers par le conseil d'administration. De la même façon, il paraît légitime d'attendre des contrôleurs légaux qu'ils mettent en oeuvre des procédures visant à tester le bien-fondé de ce jugement des administrateurs et qu'ils fassent connaître publiquement leurs conclusions.

Existence de fraude

² Ces procédures vont au-delà de ce qui est actuellement prévu dans l'article 17 § 1 de la 2ème Directive du Conseil (77/91/EEC) du 13/12/1976 qui stipule que dans le cas d'une perte importante du capital social, il faut procéder à la convocation d'une assemblée générale des actionnaires qui décideront s'il y a lieu ou non de prononcer la dissolution de la société ou toutes autres mesures à envisager.

³ Voir la bibliographie ci-jointe.

- 3.22 Le contrôle des comptes a été traditionnellement associé à la détection de fraudes éventuelles. Une enquête réalisée au Royaume-Uni en 1989 montre que pour 75 % du public, ci-inclus la majorité des personnes ayant une connaissance des questions financières, la détection des fraudes de toute sorte fait partie de la mission du contrôleur légal des comptes. Il ressort de cette même enquête que 61 % de la population pense qu'il appartient au contrôleur légal de rechercher activement l'existence de fraude.
- 3.23 Il y a peu encore, la réponse de la profession était que le rôle premier du contrôleur légal n'est pas de prévenir ou de détecter les fraudes, et qu'en tout état de cause cela est impossible. Ce n'est qu'à partir des années 1980 que certains États membres se sont efforcés de faire explicitement référence à la déclaration/détection des fraudes en tant qu'objectif du contrôle légal des comptes. Depuis lors, les gouvernements sont devenus particulièrement sensibles aux questions de respect de la loi, de criminalité en col blanc et de protection des investisseurs à la suite de quelques affaires retentissantes dans plusieurs États membres.
- 3.24 Dans un certain nombre d'États membres, les organismes de réglementation ont publié des instructions concernant la responsabilité du contrôleur légal des comptes en matière de fraudes et autres erreurs et irrégularités. Ces instructions précisent les responsabilités respectives de la direction de l'entreprise et du contrôleur légal. La direction porte la responsabilité première pour la détection des fraudes et des autres erreurs et irrégularités. Cette responsabilité est considérée comme faisant partie de la responsabilité de gestion de la direction. Le contrôleur légal a quant à lui pour responsabilité de planifier, d'exécuter et d'évaluer son travail d'audit d'une manière qui lui permette légitimement d'espérer détecter toute anomalie sérieuse dans les comptes, que celle-ci soit liée à des fraudes ou à d'autres irrégularités ou erreurs.
- 3.25 En outre, selon ces instructions, si le contrôleur légal vient à soupçonner, en cours d'audit, l'existence d'une activité frauduleuse, il est de son devoir d'approfondir ses recherches jusqu'à ce que ses soupçons disparaissent ou soient confirmés. Dans certains États membres, il est recommandé que le contrôleur légal rende compte rapidement aux dirigeants de l'entreprise de toutes les fraudes détectées pendant l'audit, même si leur effet n'est pas significatif dans le contexte des états financiers de l'entreprise. La seule circonstance dans laquelle les fraudes ne doivent pas être rapportées à la hiérarchie de l'entreprise est lorsque le contrôleur légal soupçonne celle-ci d'être impliquée. Dans ce cas, il lui faut signaler l'affaire à une autorité appropriée. Dans certains États membres, les contrôleurs légaux des comptes sont tenus de faire rapport au ministère de la justice.
- 3.26 Les instructions en matière d'audit prévoient que les contrôleurs légaux peuvent avoir besoin de prendre l'avis d'un conseiller juridique avant de décider s'ils doivent rapporter ou non un fait précis à l'autorité compétente, dans l'intérêt général. La difficulté est qu'ils doivent normalement prendre cette décision sur la base des soupçons qui sont les leurs et non de faits établis. S'ils font effectivement part de ces soupçons à une tierce partie mais sont ensuite incapables d'établir avec certitude qu'il y a fraude, ils s'exposent à une action en justice.

3.27 Dans le secteur financier, les responsabilités des contrôleurs légaux à cet égard ont été clarifiées dans la plupart des États membres, au moyen d'une législation qui les délient du secret professionnel vis-à-vis de leurs clients et les habilite, sans les y obliger, à faire rapport à l'autorité réglementaire.

Il est maintenant spécifiquement prévu dans la directive du Conseil 95/26/CE adoptée en juin 1995, qui dispose dans son article 5.1 que le contrôleur légal des comptes d'une entreprise financière "a l'obligation de signaler rapidement aux autorités compétentes tous faits ou décisions concernant cette entreprise, dont il a eu connaissance dans l'exercice de cette mission, de nature:

- à constituer une violation sur le fond des dispositions législatives ou réglementaires qui établissent les conditions d'agrément ou qui régissent de manière spécifique l'exercice de l'activité des entreprises financières

ou

- à porter atteinte à la continuité de l'exploitation de l'entreprise financière

ou

- à entraîner le refus de la certification des comptes ou l'émission de réserves; ..."

La directive stipule ensuite dans son article 5.2 que "la divulgation de bonne foi aux autorités compétentes par les personnes agréées au sens de la directive 84/253/CEE (le contrôleur légal des comptes) de faits ou décisions visés au paragraphe 1 ne constitue pas une violation d'une quelconque restriction à la divulgation d'informations imposée par contrat ou par une disposition législative, réglementaire ou administrative et n'entraîne pour ces personnes aucune responsabilité d'aucune sorte".

Cette directive doit être mise en oeuvre dans tous les États membres d'ici le mois de juillet 1996.

3.28 Si la fraude est significative, les contrôleurs légaux doivent s'assurer que les incidences en sont reflétées dans les états financiers et que toutes les informations nécessaires sont divulguées. À condition que les contrôleurs légaux soient convaincus que les états financiers donnent une image fidèle de la situation, ils ne sont pas tenus d'émettre des réserves dans leur rapport d'audit. Si la fraude n'a pas d'incidence significative sur les chiffres des états financiers, c'est aux administrateurs qu'il appartient de décider si sa divulgation est nécessaire. Cependant, étant donné que dans le cas d'une fraude importante non détectée les états financiers ne donneront pas une image fidèle de l'entreprise, il semblerait que s'ils veulent émettre une opinion fondée, les contrôleurs légaux soient tenus d'employer les moyens qu'ils jugent nécessaires pour détecter ces fraudes importantes.

3.29 Le public s'attend à ce que les possibilités de fraude soient réduites au minimum. Il semble légitime d'escompter que le conseil d'administration instaure et gère des systèmes de contrôle interne qui, notamment, limitent autant que possible les

occasions de frauder tout en maximisant les chances de détecter rapidement les infractions. Il paraît également raisonnable d'attendre du contrôleur légal qu'il confirme dans son rapport d'audit l'existence de tels systèmes de contrôle interne et qu'il indique s'ils lui paraissent bien conçus et adaptés à leur objectif. Enfin, on doit pouvoir attendre aussi du contrôleur légal qu'il soutienne les administrateurs dans leurs efforts de prévention et de détection des infractions en leur signalant tout point faible qu'il aura repéré dans ces systèmes de contrôle interne et en leur confiant, le cas échéant, ses soupçons en matière de fraude.

Respect par l'entreprise de ses obligations légales

- 3.30 De l'avis général, apparemment, la détection des infractions au droit des sociétés ou aux dispositions réglementaires qui s'y rapportent spécifiquement fait partie intégrante de la mission du contrôleur légal des comptes. Cependant, on ne peut raisonnablement attendre de celui-ci qu'il fasse rapport sur des questions qui sortent de ses compétences, surtout dans l'environnement juridique complexe d'aujourd'hui.
- 3.31 Les administrateurs doivent être responsables de la mise en place et de l'application de systèmes de contrôle interne, capables à la fois de minimiser les occasions de commettre des actes illégaux au nom de l'entreprise et de maximiser les chances de détecter rapidement de tels actes. Il serait raisonnable d'escompter que le contrôleur légal confirme dans son rapport d'audit que de tels systèmes existent et qu'il indique si ceux-ci lui paraissent adaptés à leur objectif.
- 3.32 En outre, les administrateurs, qui sont tenus d'élaborer des états financiers donnant une image fidèle de l'entreprise, doivent s'assurer à cet égard que ces documents reflètent les implications financières des infractions détectées si ces implications sont jugées significatives. Le contrôleur légal des comptes, qui doit pour sa part se prononcer sur le caractère "fidèle" ou non de l'image que donnent les états financiers, est tenu de confirmer que les comptes reflètent bien les implications financières de tels actes illégaux.

Comportement social et environnemental de l'entreprise

- 3.33 Ces dernières années, des voix se sont élevées pour demander que soit également soumis à audit le comportement social des entreprises, principalement en ce qui concerne leur environnement physique, mais aussi en termes de pratiques en matière d'emploi, de sécurité des opérations, de sanctions commerciales, de politiques de développement des produits et autres questions jugées importantes par le public en général et par certains groupes d'intérêt.
- 3.34 Sans entrer dans les mérites éventuels de ce type d'audits, on peut se demander si le contrôleur légal des comptes possède les qualifications et l'expérience requises pour s'acquitter de cette tâche, ou s'il faut plutôt considérer celle-ci comme un exercice distinct du contrôle des comptes et la confier à des experts compétents dans ce ou ces domaines.
- 3.35 Bien que l'on ne puisse raisonnablement attendre des contrôleurs légaux qu'ils se prononcent sur des questions échappant à leurs compétences, on peut considérer que ces personnes doivent accepter le fait que leurs responsabilités tendront à s'élargir à mesure que les attentes du public s'accroissent. Avec le temps, et à condition qu'un consensus suffisamment clair se dégage sur ce que l'on attend de lui, le contrôleur légal peut étendre son expertise à des domaines qui vont au-delà de l'audit financier au sens strict.

Actions prioritaires et méthodes envisageables

- 3.36 L'absence de définition commune du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne est dommageable en ce qu'elle permet que se créent des attentes différentes. Une approche commune en la matière, qui tienne compte des derniers développements au niveau international, paraît souhaitable. Si l'on veut que le contrôle des comptes renforce la crédibilité des états financiers publiés, il faut que les utilisateurs sachent ce que ce contrôle apporte comme garantie. Une attention particulière doit être prêtée à cet égard au rôle du contrôleur légal concernant la question de la continuité de l'exploitation et aux mesures qu'il doit prendre en cas de fraude et autres faits délictueux.
- 3.37 On pourrait examiner dans quelle mesure les normes internationales d'audit existantes peuvent constituer le point de départ d'une définition commune du contrôle légal. Il conviendrait cependant de tenir entièrement compte de toutes les spécificités distinguant le contexte européen de l'environnement international.
- 3.38 Pour être efficace, cette définition commune devrait devenir partie intégrante du dispositif réglementaire dans tous les États membres. La question de savoir si une directive de l'Union serait nécessaire pour cela ou si une recommandation suffirait, reste à examiner. Quoi qu'il en soit, la question de la flexibilité devrait recevoir toute l'attention nécessaire, afin que toute obligation juridique puisse être facilement adaptée à l'évolution rapide de l'environnement dans lequel opère le contrôleur légal.

Le rapport d'audit

Contenu du rapport d'audit

- 3.39 Le rapport d'audit est l'instrument par lequel le contrôleur légal communique avec les actionnaires, les créanciers et les employés de l'entreprise et le public d'une manière générale. Il est le résultat du processus du contrôle légal des comptes. Traditionnellement, on opère une distinction entre "rapport long" et "rapport court". La "forme longue" s'adresse à la direction de l'entreprise et n'est généralement pas communiquée au public.
- 3.40 Bien que les directives comptables ne donnent pas d'instructions particulières concernant le contenu du rapport d'audit, la plupart des États membres ont précisé dans leur droit des sociétés quels devaient être les points traités. Les organismes professionnels ont mis au point des modèles pour ces rapports dans tous les États membres, mais l'utilisation de ces modèles n'est obligatoire que dans trois États membres.
- 3.41 En général, le rapport d'audit concernant les comptes annuels fournit les informations suivantes:
- le contrôleur légal a obtenu, ou n'a pas obtenu, toutes les informations et explications qui, selon lui, sont nécessaires aux fins de sa mission;
 - les livres et documents comptables ont été, ou n'ont pas été, tenus comme il convenait par l'entreprise;
 - le rapport de gestion est, ou n'est pas, conforme aux comptes annuels;
 - les comptes annuels donnent, ou ne donnent pas, une image fidèle de l'actif, du passif, de la situation financière et des bénéfices ou des pertes de l'entreprise;
 - les comptes annuels sont conformes, ou ne sont pas conformes, aux exigences du droit des sociétés;
 - l'audit a été réalisé, ou n'a pas été réalisé, conformément aux normes d'audit en vigueur.
- 3.42 À voir les rapports d'audit des principales sociétés cotées en bourse dans les États membres, on est fondé à penser que, vu leur forme actuelle, la seule assurance que peuvent en tirer les utilisateurs réside dans l'absence éventuelle de réserves concernant les états financiers. De tels rapports n'aident pas les utilisateurs à comprendre ce que les contrôleurs légaux, qui sont nommés par les actionnaires et leur rendent compte, font concrètement en contrepartie des honoraires qui leur sont versés. Sans cette information, on voit mal comment les investisseurs et les autres utilisateurs peuvent acquérir la moindre certitude concernant le poids qu'il convient d'accorder à l'opinion du contrôleur légal.
- 3.43 Chacun semble d'accord sur le fait qu'il faudrait donner davantage d'informations concernant l'étendue et la nature des travaux sur lesquels repose le rapport

d'audit. Bien souvent, les utilisateurs voient dans ce rapport une assurance ou une justification sur laquelle fonder leurs décisions. Il importe que le rapport d'audit énonce clairement quelles sont les responsabilités du contrôleur légal dans l'exercice de sa mission.

3.44 Des études récentes ont montré une plus grande harmonisation de la forme et du libellé des rapports d'audit dans l'Union européenne au cours des dix dernières années. Ceci est dû en grande partie à une adoption plus répandue et plus systématique des normes internationales correspondantes. Cependant, des différences existent encore entre les États membres en ce qui concerne la formulation et la portée de la forme dite courte du rapport de contrôle légal. Ces différences ont un effet sur le marché unique en ce qu'elles réduisent l'utilité des rapports émis dans d'autres États membres. En principe, lorsque des travaux similaires de contrôle légal des comptes ont été réalisés, cela devrait apparaître clairement à travers une formulation similaire du rapport d'audit.

Actions prioritaires et méthodes envisageables

3.45 Une fois entendue la définition du contrôle légal des comptes, il devrait être plus facile de s'accorder sur le contenu minimum du rapport d'audit. Celui-ci étant l'instrument au moyen duquel le contrôleur légal communique avec les actionnaires, les créanciers et les employés ainsi que le public en général, il paraît souhaitable d'utiliser un même libellé pour le rapport d'audit dans toute l'Union.

3.46 Dans plusieurs États membres, la formulation de ce rapport a été adaptée à celle qu'a mise au point l'International Federation of Accountants. Il faudrait considérer dans quelle mesure celle-ci pourrait donc aussi servir de point de départ pour une définition commune au niveau de l'Union. Néanmoins, il faudrait prêter toute l'attention nécessaire aux spécificités particulières au contexte européen. Afin de rapprocher autant que possible les attentes respectives des divers utilisateurs, il conviendrait que le rapport d'audit fournisse plus d'informations sur les tâches effectivement remplies par le contrôleur légal, sur les normes professionnelles appliquées dans l'exécution de ces tâches et sur la conformité des données financières fournies par l'entreprise avec les contraintes légales et autres dispositions réglementaires. Enfin, il importerait que le rapport exprime clairement les réserves éventuelles du contrôleur légal.

3.47 Quant à la définition du contrôle légal des comptes, il semble nécessaire que la définition commune du rapport d'audit s'appuie sur des dispositions législatives dans les États membres. La question se pose de savoir si cela implique, au niveau de l'Union, d'adopter une législation contraignante (c'est-à-dire une directive), ou bien si une recommandation de la Commission pourrait suffire. Quoi qu'il en soit, il conviendra de prêter toute l'attention voulue au problème de la flexibilité, afin que toute obligation légale puisse être aisément adaptée à l'évolution rapide de l'environnement dans lequel opère le contrôleur légal, et notamment aux développements liés à l'introduction des nouvelles technologies de l'information.

4. LE STATUT DU CONTRÔLEUR LÉGAL DES COMPTES

Les qualifications du contrôleur légal des comptes

Ses qualifications dans la huitième directive

- 4.1. De par les missions qui lui sont confiées, il va de soi que le contrôleur légal des comptes doit être un professionnel hautement qualifié. C'est pour cette raison que la huitième directive, du 10 avril 1984, concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables se montre particulièrement exigeante en ce qui concerne les qualifications requises du contrôleur légal des comptes.
- 4.2. On ne peut toutefois ignorer les différences qui séparent les divers systèmes de formation nationaux, qui ont causé des difficultés, au moment de la transposition de la directive, lorsqu'on a voulu comparer les niveaux de formation assurés dans les divers États membres. C'est pourquoi la profession comptable européenne a insisté sur la nécessité, pour les professionnels intéressés par la prestation transfrontalière de services, d'acquérir le titre professionnel du pays d'accueil.
- 4.3. Bien que la huitième directive ait entraîné une certaine harmonisation dans ce domaine, des différences importantes subsistent. Il n'existe pas à l'heure actuelle d'approche commune concernant le contenu des différentes matières, énumérées à l'article 6 de la huitième directive, qui font l'objet d'un contrôle des connaissances théoriques. Cette absence d'approche commune est apparue au grand jour lorsque de nouveaux États membres ont adhéré à l'Union Européenne et que les pays d'Europe centrale et orientale ont sollicité une assistance technique pour la mise en place de programmes de formation de leurs contrôleurs légaux des comptes.
- 4.4. Le développement des technologies de l'information aura probablement des répercussions importantes sur le métier de l'audit comptable. Si ce phénomène est parfois perçu comme une menace pour les contrôleurs des comptes - la publication des états financiers revêtant de moins en moins d'importance aux yeux des investisseurs qui peuvent obtenir en permanence des informations financières, à partir d'autres sources - il peut aussi offrir de nouvelles perspectives, par exemple au niveau des nouvelles fonctions de certification liées aux nouveaux flux d'information, systèmes et types d'information que les entités publiant des comptes fourniront aux utilisateurs à mesure que progresse la société de l'information. Ces évolutions auront nécessairement un impact sur les critères en matière de formation tels qu'ils sont actuellement énoncés dans la huitième directive et qui ont été définis sur la base d'une fonction du contrôle légal par rapport à un environnement technologique alors différent. Il pourrait donc s'avérer nécessaire, pour cette raison et d'autres encore, d'adapter les dispositions de l'article 6 de la huitième directive ou d'en rendre la rédaction plus claire.

Actions prioritaires et méthodes envisageables

- 4.5. Il est regrettable que la profession comptable, pas plus que la communauté universitaire, n'aient pris d'initiatives concrètes pour préciser le contenu des qualifications exigées dans la liste de la huitième directive. Il aurait pourtant été naturel que la tâche de définir un programme de formation pour les contrôleurs légaux soit principalement prise en charge par ceux qui sont directement impliqués dans les processus de formation. Une meilleure harmonisation dans ce domaine permettrait certainement de faciliter l'application des directives sur la reconnaissance mutuelle (cf. également chapitre 8). À cet égard, il va sans dire que les programmes de formation doivent préparer les contrôleurs légaux à exercer leur activité dans le contexte du marché unique. Au niveau de l'Union, des initiatives de ce type pourraient, par exemple, être entreprises dans le cadre du nouveau programme communautaire SOCRATES et en particulier de l'action 1. D du chapitre I - ERASMUS relative aux projets de coopération universitaire sur des sujets d'intérêt commun ("Réseaux thématiques"), qui prévoit l'organisation de forums de réflexion dans des domaines d'étude spécifiques étendus également à l'ensemble des Etats participants à ces programmes, avec la participation de représentants du monde socio-économique et professionnel.
- 4.6. L'actualisation du contenu de la liste des matières figurant à l'article 6 de la huitième directive imposerait une modification de la directive. S'il est jugé opportun d'y procéder, il conviendra alors d'envisager l'introduction d'un mécanisme autorisant à l'avenir d'apporter de nouvelles adaptations sans devoir passer par la procédure législative complète.

Indépendance du contrôleur légal des comptes

Définition de l'indépendance

- 4.7. La huitième directive dispose que les personnes chargées du contrôle légal des comptes doivent être indépendantes. En raison de l'impossibilité, au moment de l'adoption de la directive, de parvenir à un accord sur une définition commune de l'indépendance, cette question a été traitée de manière différente par les États membres.
- 4.8. Comme l'a souligné la FEE⁴, l'indépendance est le principal moyen par lequel le contrôleur légal apporte la preuve qu'il est en mesure de s'acquitter de sa mission de façon objective. La notion d'indépendance doit nécessairement être abordée sous deux aspects: en premier lieu, l'indépendance d'esprit, c'est-à-dire l'état d'esprit qui garantit que toutes les considérations en rapport avec la tâche confiée, et seulement celles-ci, sont prises en compte; en second lieu, l'indépendance en apparence, c'est-à-dire la nécessité d'éviter les situations et les faits matériels qui, par leur nature, amèneraient un tiers qui en aurait connaissance à remettre en question l'objectivité du contrôleur légal.
- 4.9. Ces dernières années, des craintes ont été exprimées au sujet des menaces croissantes qui pèseraient sur l'indépendance des contrôleurs légaux. Plusieurs

⁴ Cf. bibliographie.

enquêtes ont mis en lumière le fait que les entreprises ont de plus en plus tendance à contester les conclusions des contrôleurs légaux, à diversifier les sources d'avis, à rechercher des conseils juridiques sur les conclusions des contrôleurs légaux, ou encore à changer de contrôleur légal. Certains rapports en ont conclu que, compte tenu de la pression exercée par la concurrence, il serait naïf de croire que tous les contrôleurs légaux des comptes sont totalement insensibles à la crainte de perdre des clients. D'après certaines critiques, le professionnalisme attaché à la fonction de contrôle légal des comptes serait en train de perdre du terrain en faveur d'une attitude plus "commerciale".

4.10 En outre, il est de plus en plus fréquent que les entreprises procèdent à un appel d'offres avant de choisir le contrôleur légal de leurs comptes. Si le principal objectif de cette mise en concurrence est d'obtenir les services des contrôleurs des comptes au meilleur prix, il a aussi été suggéré que les directions d'entreprises recourent parfois à ce procédé pour faire pression sur les contrôleurs en place, en particulier en cas de situation conflictuelle.

4.11 L'intensification croissante de la concurrence dans la profession de l'audit comptable, notamment pour emporter le marché de la révision des comptes des grandes entreprises "prestigieuses", est également préoccupante. Il est établi que les marchés remportés dans ces conditions offrent parfois des rémunérations faibles, voire même inférieures aux coûts supportés. Or, la procédure d'appel d'offres, qui est destinée à garantir transparence et concurrence, ne doit pas avoir pour conséquence que les contrôleurs légaux proposent pour leurs services une rémunération qui ne leur permettrait pas de mener à bien leur mission conformément aux normes de la profession⁵. Certains observateurs ont émis l'hypothèse que, dans ces circonstances, les soumissionnaires retenus comptaient récupérer le manque à gagner enregistré sur la mission de contrôle légal par la prestation de services de conseil autres que l'audit comptable. Cela nous amène à un autre problème, celui de la prestation de services autres que le contrôle légal des comptes.

4.12 La question de savoir si le contrôleur légal doit être autorisé à effectuer chez un client d'autres missions que le contrôle légal des comptes a fait l'objet de nombreuses discussions. Selon certains, la prestation de services autres que la mission d'audit comptable chez un client dont il assure le contrôle légal des comptes permet au contrôleur légal d'approfondir sa compréhension de l'entreprise et des activités de son client et donc de mieux s'acquitter de sa mission d'audit. Il a également été avancé que rien ne prouve que l'importance des autres honoraires par rapport aux honoraires liés à la mission de contrôle légal constitue une menace pour l'objectivité du contrôleur. Toutefois, il existe aussi une conviction bien ancrée selon laquelle la prestation d'une gamme importante de services autres que l'audit comptable à un client donné peut nuire à l'objectivité du contrôleur légal à l'égard de ce client. Ces problèmes potentiels exigent la mise en place de sauvegardes.

⁵ Dans le cas des marchés publics, le Conseil a adopté une série de règles garantissant que les procédures d'attribution de marchés publics se déroulent dans de bonnes conditions de transparence et de concurrence. Ces règles s'appliquent également aux services d'audit. Cf. directives 92/50/CEE et 93/38/CEE - annexe IA - catégorie 9.

- 4.13 Les sauvegardes envisageables pourraient notamment prendre les formes suivantes : limiter la prestation de services autres que le contrôle légal des comptes aux services qui, par leur nature et leur qualité, restent compatibles avec le statut professionnel du contrôleur légal et ne sont pas susceptibles de nuire à son objectivité ou exiger la publication intégrale des honoraires perçus, pour la mission de contrôle légal des comptes comme pour les autres services. Une autre solution, qui résoudrait le problème de manière radicale au niveau de l'apparence, consisterait à interdire au contrôleur légal de fournir à son client toute prestation qui serait extérieure à sa mission de contrôle des comptes. Toutefois, l'expérience a montré que cette solution n'est pas réellement viable, car il n'est que trop facile de tourner l'interdiction en faisant fournir les services en cause par un cabinet lié ou associé.
- 4.14 Dans tous les cas, le contrôleur légal doit veiller à ce que ni lui, ni son cabinet, n'interviennent dans l'entreprise d'un client au niveau de la gestion ou des prises de décision. Le contrôleur légal ne doit pas participer à la préparation des états financiers de son client, ni participer à l'évaluation des éléments d'actif ou de passif à des fins d'enregistrement dans les états financiers, ni agir pour le compte de son client dans la résolution de litiges pouvant avoir un impact significatif sur les états financiers, ni s'acquitter de missions pouvant avoir un impact direct sur le personnel de direction, concernant son recrutement par exemple.
- 4.15 Certains commentateurs estiment qu'il n'est pas bon qu'une entreprise conserve pendant trop longtemps le même contrôleur légal. Ils avancent qu'une telle situation peut déboucher sur l'établissement de liens trop étroits et trop personnels avec la direction, le contrôleur légal devenant de plus en plus perméable aux souhaits de celle-ci. L'opportunité d'instaurer une rotation obligatoire du contrôleur légal des comptes a fait l'objet de discussions nourries, même si les arguments en faveur d'un tel système ne sont pas concluants. À cet égard, il est important de noter qu'un des deux États membres possédant un tel système de rotation obligatoire l'a récemment abrogé. Une solution possible serait d'instituer au sein du cabinet d'audit, pour chaque client, une rotation des associés en charge du contrôle légal : cela consoliderait l'image d'objectivité du contrôle légal sans avoir les inconvénients, en termes de qualité et d'efficacité, du changement périodique de cabinets.

Actions prioritaires et méthodes envisageables

- 4.16 L'indépendance est une question importante qui a été traitée de manière différente par les États membres, en fonction de leurs traditions et de leur expérience propre. À court terme, il est peu probable que l'on parvienne à une définition communautaire commune couvrant les divers aspects du problème de l'indépendance du contrôleur légal. Édicter un ensemble de règles applicables en matière d'indépendance n'est pas en soi suffisant pour faire de celle-ci une réalité concrète. Toutefois, un accord sur un noyau commun de principes essentiels reconnus dans tous les États membres, constituerait un pas important vers l'établissement d'un marché intérieur des services d'audit. Ces principes pourraient être élaborés par la profession au niveau de l'Union européenne.

4.17 Dans le cas d'un accord au niveau européen, il y a lieu de considérer la question de l'instrument le plus approprié qui permettra d'en assurer l'adhésion dans les faits.

Statut du contrôleur légal des comptes par rapport à l'entreprise cliente

Contrôle légal des comptes et gouvernement d'entreprise

4.18 Le contrôle légal des comptes est un élément essentiel du système de gouvernement d'entreprise. Pour pouvoir appréhender le contrôle légal des comptes dans la bonne perspective, il est nécessaire de bien distinguer les rôles respectifs des divers organes d'une entreprise en matière d'information financière. Alors que le conseil d'administration est responsable de la préparation des états financiers, le rôle du contrôleur légal est de faire rapport aux actionnaires sur les états financiers qui lui ont été soumis par les administrateurs. Ce faisant, le contrôleur légal agit dans l'intérêt des actionnaires qui sont financièrement engagés dans l'entreprise. En outre, son rapport donne de la crédibilité aux informations financières utilisées par les tiers.

4.19 Les actionnaires étant les personnes les plus directement intéressées par les résultats du contrôle légal des comptes, tous les États membres ont donné compétence à l'assemblée générale des actionnaires pour procéder à la nomination et à la révocation du contrôleur légal des comptes. Toutefois, dans la plupart des sociétés cotées, les actionnaires sont très nombreux et se renouvellent fréquemment, ce qui les empêche d'exercer effectivement cette compétence. C'est généralement le conseil d'administration qui procède en pratique à la nomination et à la révocation du contrôleur légal des comptes, sa décision étant simplement entérinée par les actionnaires lors de l'assemblée générale annuelle. De ce fait, les contrôleurs légaux sont critiqués pour leur manque d'indépendance à l'égard du conseil d'administration. On avance l'argument qu'en cas de conflit entre les administrateurs et le contrôleur légal sur des questions comme les choix en matière de politique comptable, le contrôleur légal sera tenté de céder aux souhaits des administrateurs. Le contrôleur légal peut se retrouver dans une situation particulièrement difficile lorsque, dans le cadre de ce type de litiges, le conseil d'administration s'appuie sur les avis de cabinets d'audit concurrents.

4.20 Il est également affirmé que ce rôle déterminant que joue le conseil d'administration dans la nomination du contrôleur légal a aussi pour conséquence que, sous la pression des coûts, les deux parties en sont venues à réduire le champ du contrôle légal des comptes au strict minimum requis pour satisfaire aux obligations légales du droit des sociétés tel que l'interprètent les cabinets d'audit eux-mêmes. Dans un tel contexte, est-il avancé, les contrôleurs légaux des comptes ont progressivement eu tendance à consacrer moins d'attention à l'évaluation du fonctionnement et de l'efficacité réelle des systèmes de contrôle interne des entreprises, ce qui pourrait entraîner une incidence plus forte des cas de fraude ou autres actes illicites.

4.21. Le fait que la rémunération du contrôleur légal des comptes soit fixée en accord avec le conseil d'administration pose un problème supplémentaire. Le montant des honoraires est habituellement convenu à l'avance sur la base de l'hypothèse,

généralement confirmée, que les contrôleurs légaux ne trouveront pas trace de la moindre irrégularité. Toutefois, dans le cas où le contrôleur légal serait amené, au cours de ses travaux, à soupçonner des activités frauduleuses et qu'il juge nécessaire de procéder à des investigations plus poussées, il devra négocier ses honoraires pour ce travail supplémentaire avec le conseil d'administration. Si ce dernier est impliqué dans les irrégularités commises, le contrôleur légal se retrouvera dans une situation extrêmement difficile.

- 4.22 Afin de préserver l'indépendance et l'objectivité du contrôleur légal des comptes, plusieurs États membres ont mis en place ou examinent actuellement diverses procédures destinées à permettre aux actionnaires d'avoir réellement leur mot à dire dans le choix du contrôleur légal. On citera notamment le recours accru aux comités d'audit, et/ou les réformes portant sur le fonctionnement des conseils d'administration, ou encore l'association d'autres instances, par exemple le comité d'entreprise, aux décisions de nomination et de révocation du contrôleur légal.
- 4.23 Le rapport Cadbury au Royaume-Uni, tout comme le rapport Vienot en France, recommandent que le conseil d'administration des sociétés cotées mette en place un comité d'audit, composé d'au moins trois administrateurs non dirigeants et présidé par l'un de leurs membres. Depuis 1978, la bourse de New-York impose aux sociétés cotées de se doter de comités d'audit exclusivement composés d'administrateurs indépendants, et, toujours aux États-Unis, le rapport de la Commission Treadway⁶ concluait en 1987 que les comités d'audit jouaient un rôle essentiel en garantissant la véracité des rapports financiers des entreprises américaines. Comme l'a montré l'expérience aux États-Unis, même dans les cas où ils ont été constitués principalement pour satisfaire aux obligations de la cotation en bourse, ces comités ont prouvé leur efficacité et sont devenus des organes essentiels des conseils d'administration.
- 4.24 Toutefois, il est probable que les entreprises qui ne disposent pas d'une fonction d'audit interne suffisamment développée ne seront pas en mesure de fournir au comité d'audit les informations nécessaires pour qu'il s'acquitte de sa tâche. Le champ d'application des travaux du contrôleur légal et le caractère temporel de son intervention ne paraissent pas pouvoir fournir un cadre adapté et approprié à cet effet. Par ailleurs, le rapport du contrôleur légal tend essentiellement à fournir une "photographie" de la situation de la société à un instant donné, alors que l'évaluation de l'efficacité des systèmes d'information sur la gestion et des procédures de contrôle interne d'une entreprise doit se faire sur une base continue. En conséquence, on a recommandé aux grandes entreprises de se doter d'un responsable de l'audit interne qui à la tête d'une équipe d'audit interne étoffée, sera en mesure de fournir au comité d'audit des informations suffisantes pour lui permettre de s'acquitter de la mission que lui a confiée le conseil d'administration. Comme l'a souligné la ECIIA⁷ (European Confederation of Institutes of Internal Auditing) dans son document sur l'audit interne en Europe, le fait de disposer à tout moment d'évaluations objectives portant sur la qualité du contrôle interne et des systèmes de gestion du risque économique d'une organisation permettrait à

⁶ Cf. bibliographie.

⁷ Cf. bibliographie.

ses dirigeants de renforcer considérablement leur contrôle des opérations et contribuerait donc à un meilleur gouvernement d'entreprise. Toujours dans le même document, il est affirmé que l'UE doit introduire une législation contraignante en vertu de laquelle les entreprises et les secteurs importants seraient tenus de se doter d'un service d'audit interne composé de professionnels, une législation dont les dispositions préciseraient, en outre, la nature des qualifications et de l'expérience requises de ces professionnels, ainsi que les responsabilités qui incombent au conseil d'administration et au directeur général au niveau des suites à donner aux conclusions et recommandations de l'audit interne.

4.25 Dans les États membres, le mandat de contrôle légal des comptes varie d'une durée fixée de 1 à 6 années à une durée indéterminée. Dans la proposition modifiée de cinquième directive du Conseil, il est proposé que les personnes exerçant le contrôle légal des comptes soient nommées pour une période déterminée qui ne pourra être inférieure à trois ans ni supérieure à six ans.

4.26 L'étude réalisée en 1996 pour la Commission montre que le statut du contrôleur légal des comptes au sein de l'entreprise varie d'un État membre à l'autre. Il peut avoir un rôle de conseiller externe ou, à l'opposé, constituer un organe de l'entreprise. Dans certains cas, il existe même une double obligation de contrôle des comptes: l'autorité réglementaire des opérations de bourse de valeurs mobilières impose un audit comptable qui vient s'ajouter à l'obligation de contrôle légal des comptes prévue par les directives comptables. Un tel système, outre qu'il n'est pas certain qu'il améliore vraiment l'efficacité du contrôle, peut entraîner une certaine confusion quant aux rôles respectifs des différents contrôleurs, notamment lorsqu'ils parviennent à des conclusions différentes sur la même entreprise.

Actions prioritaires et méthodes envisageables

4.27 Des débats récents sur le "gouvernement d'entreprise" ont souligné la nécessité de définir plus clairement le rôle du conseil d'administration dans la préparation des états financiers. La question est toutefois beaucoup plus complexe puisqu'il convient en fait de définir les rôles respectifs de toutes les parties impliquées dans la production d'information financière (conseil d'administration, conseil de surveillance, assemblée générale des actionnaires, contrôleur légal). Si l'on veut obtenir une meilleure répartition des fonctions de contrôle au sein de l'entreprise, il conviendra de prêter plus d'attention à des aspects comme la création d'un comité d'audit et l'établissement d'un système de contrôle interne efficace.

4.28 Il est difficile de traiter des questions de gouvernement d'entreprise au niveau communautaire car les efforts qui avaient été entrepris pour harmoniser les législations organisant les structures des sociétés n'ont pas abouti. Pour faire avancer les discussions au niveau national, il sera peut-être utile d'envisager la publication d'une recommandation de l'Union européenne portant sur les diverses améliorations qui pourraient être apportées au système actuel de gouvernement d'entreprise, notamment au niveau des aspects liés à l'information financière. On laisserait ensuite le soin aux États membres de prendre toute mesure législative qui s'avérerait nécessaire sur le plan national.

Rôle des organismes publics et professionnels

Contrôle de qualité

- 4.29 En vertu de la huitième directive, les personnes chargées d'effectuer le contrôle légal des comptes doivent être agréées par une autorité désignée par les États membres. Cette autorité ne doit accorder son agrément qu'à des personnes satisfaisant à toutes les exigences de la directive et doit veiller à ce qu'elles s'acquittent de leur fonction conformément aux principes de conscience professionnelle et d'indépendance.
- 4.30 La plupart des États membres ont chargé une ou plusieurs associations professionnelles de délivrer cet agrément aux contrôleurs légaux des comptes. Dans ces cas, il est essentiel que ces associations assurent aussi une certaine surveillance sur la façon dont leurs membres s'acquittent de leur mission. La plupart de ces associations ont édicté des règles professionnelles décrivant la manière dont le contrôle légal doit être effectué. Ces normes d'audit sont souvent inspirées de celles mises au point par l'IFAC. Ce n'est toutefois pas le cas dans tous les États membres et l'emploi de ces normes d'audit, lorsqu'il est préconisé, l'est plus souvent sous forme d'une recommandation que d'une obligation légale. Au stade actuel, rien ne permet donc de garantir que les contrôles légaux des comptes effectués par les professionnels agréés sur la base de la huitième directive sont d'une qualité équivalente.
- 4.31 On constate également que les associations professionnelles des divers États membres ne contrôlent pas leurs membres de la même manière. Alors que certaines associations ont mis en place des procédures d'examen critique par des confrères - le travail d'un contrôleur légal faisant l'objet à intervalles réguliers d'une évaluation par un autre contrôleur légal - d'autres associations ont créé un service spécial chargé de contrôler la façon dont leurs membres s'acquittent de leur mission. Dans ce cas également, rien ne permet de garantir que les systèmes de contrôle de qualité des divers États membres sont équivalents ou même adéquats.
- 4.32 Certains États membres ont décidé de ne pas déléguer l'agrément des contrôleurs légaux des comptes à une associations professionnelle et préféré confier cette tâche à un ministère ou à une autre institution, par exemple une Chambre de commerce. Dans ce cas également, il y a lieu de prendre des dispositions appropriées pour veiller à ce que le contrôle de qualité soit effectif et que des mesures soient prises dans les cas où les contrôleurs légaux ne s'acquitteraient pas de leur mission conformément aux principes de conscience professionnelle et d'indépendance.
- 4.33 Dans la majorité des États membres, les entreprises du secteur financier, dont le contrôle prudentiel est assuré par une autorité compétente qui leur est propre, sont soumises à des normes spécifiques en matière de contrôle légal des comptes. Ces normes plus strictes ont été adoptées pour assurer la protection des investisseurs et des preneurs d'assurance. En outre, les États membres peuvent autoriser, dans des conditions très strictes et conformément aux dispositions de l'article 4 paragraphes 1 et 2 de la directive 95/26/CE, des échanges d'information

entre les autorités compétentes du secteur financier et l'association professionnelle du contrôleur légal des comptes.

Actions prioritaires et méthodes envisageables

- 4.34 L'absence, au niveau de l'UE, d'une obligation légale qui exigerait que tous les contrôles légaux des comptes effectués conformément à la législation communautaire soient réalisés sur la base d'un ensemble de normes définies d'un commun accord constitue un handicap, aussi bien dans le marché unique que dans le contexte international. Il faudrait examiner si les normes professionnelles élaborées par l'International Auditing Practices Committee de l'IFAC (International Federation of Accountants), qui sont déjà partiellement appliquées dans la plupart des États membres, pourraient fournir une base de départ pour la définition de normes communes au niveau de l'Union. Comme cela a été fait pour les normes comptables internationales, il sera probablement nécessaire de mettre en place des mécanismes permettant, d'une part, de déterminer si les normes IFAC existantes sont conformes à la réglementation communautaire et, d'autre part, d'assurer une influence européenne croissante dans les travaux d'élaboration des normes internationales d'audit comptable.
- 4.35 Un tel mécanisme au niveau communautaire pourrait être fondé sur l'association de toutes les parties qui participent, au niveau national, à la définition des normes d'audit, de manière à ce qu'elles puissent discuter de toutes les questions importantes en la matière. Il sera particulièrement important d'obtenir l'assurance que toute norme d'audit convenue au niveau communautaire sera ensuite effectivement appliquée au niveau national. Cet objectif sera probablement difficile à atteindre si l'on ne dote pas ces normes d'une certaine forme d'assise réglementaire.

4.36 Même si l'on parvient à codifier les principes d'indépendance des contrôleurs légaux et à définir un ensemble de base de normes d'audit, le système ainsi créé ne pourra fonctionner efficacement qu'à condition que ces normes soient effectivement appliquées et qu'il y ait un contrôle de qualité adéquat. Dans l'hypothèse où des mécanismes seraient mis en place au niveau communautaire, comme on l'a suggéré plus haut, une de leurs tâches pourrait consister à examiner la façon dont le contrôle de qualité est appliqué dans le domaine de l'audit dans les divers États membres. Enfin, dans le contexte du marché unique, il est également important que les autorités réglementaires des divers États membres communiquent entre elles: les règles relatives au secret professionnel ne doivent pas y faire obstacle.

5. RESPONSABILITÉ CIVILE DU CONTRÔLEUR LÉGAL

Vers une responsabilité limitée?

- 5.1. La responsabilité professionnelle est une question majeure pour les contrôleurs légaux. Dans certains États membres, des cabinets d'audit ont, dans un certain nombre de cas, été condamnés à verser des montants qui étaient disproportionnés par rapport aux honoraires perçus et à leur responsabilité directe dans la défaillance qui s'était produite. Le contrôleur légal des comptes dispose généralement d'une assurance responsabilité civile professionnelle et les plaignants ont tendance à se retourner prioritairement contre les parties dont la responsabilité professionnelle est couverte par une assurance.
- 5.2. Le régime de responsabilité du contrôleur légal est très différent selon les États membres. Dans certains d'entre eux, il existe une limitation légale à la responsabilité civile, qui plafonne le montant des dommages que le contrôleur légal peut être amené à verser en cas de litige. Dans d'autres États membres, le contrôleur légal peut limiter contractuellement sa responsabilité. On constate également que les tribunaux, selon l'État considéré, n'ont pas les mêmes possibilités pour limiter le montant des dommages en cas de litige.
- 5.3. Plusieurs propositions ont été formulées pour parvenir à un régime qui puisse être considéré comme plus équitable pour le contrôleur légal. Ces suggestions sont notamment les suivantes: généralisation de la limitation légale de responsabilité; possibilité pour le contrôleur légal de limiter sa responsabilité par contrat; transformation du cabinet d'audit comptable en société à responsabilité limitée; introduction d'une responsabilité proportionnelle; institution d'une assurance professionnelle obligatoire pour les contrôleurs légaux et les administrateurs.
- 5.4. La proposition originale de cinquième Directive Droit des Sociétés prévoyait une responsabilité illimitée du contrôleur légal des comptes à l'égard des tiers. Si la proposition modifiée ne contient pas de disposition imposant directement au contrôleur légal une responsabilité à l'égard des tiers et ne prévoit la responsabilité de la personne chargée du contrôle des comptes qu'à l'égard de la société contrôlée, son texte précise néanmoins que ses dispositions ne restreignent en rien la responsabilité personnelle du contrôleur légal à l'égard des actionnaires et des tiers, conformément aux dispositions générales du droit civil des États membres. Au cours des négociations sur la proposition au sein du groupe de travail du Conseil, la rédaction du texte a été rendue plus claire en précisant que les États membres étaient tenus d'organiser la responsabilité civile des personnes chargées du contrôle des comptes afin d'assurer la réparation du préjudice subi par la société, un actionnaire ou un tiers, à raison des fautes commises dans l'accomplissement de leur mission. Les États membres ont néanmoins la possibilité de limiter, par des dispositions législatives ou en autorisant des clauses contractuelles à cet effet, la responsabilité civile à l'égard de la société contrôlée pour ce qui concerne les fautes par négligence. Les discussions sur la cinquième directive sont au point mort depuis 1991.
- 5.5. En attendant, on ne peut nier que les disparités qui subsistent entre les différents régimes de responsabilité des États membres ont un impact sur l'efficacité du

fonctionnement du marché intérieur. Dans les cas où le régime de responsabilité civile ne connaît pas - ou peu - de limitations, les cabinets d'audit peuvent avoir tendance à refuser des clients à haut risque, voire des secteurs entiers, remettant ainsi en cause le principe même d'un contrôle obligatoire des comptes. Dans les États membres excessivement procéduriers, les coûts facturés aux clients pour une mission de contrôle légal des comptes peuvent être plus élevés qu'ailleurs. La fréquence des litiges dans certains États membres pourrait induire une hausse des primes d'assurance dans l'ensemble de l'UE, ce qui pourrait déboucher sur un renforcement de la concentration du marché de l'audit comptable entre les mains d'un nombre limité de cabinets. Dans la mesure où seuls certains États membres ont introduit des limitations légales ou contractuelles à la responsabilité, on peut craindre que les actions intentées contre le contrôleur légal n'aient tendance à se concentrer dans les États membres dont la législation ne connaît pas ce type de limitations.

Actions prioritaires et méthodes envisageables

- 5.6. Il ne fait aucun doute qu'une clarification du rôle et du statut du contrôleur légal des comptes contribuerait à une meilleure appréciation de sa responsabilité en cas de défaillance dans sa mission de contrôle. Bien qu'il n'y ait apparemment pas de raison de circonscrire la responsabilité du contrôleur légal à la seule société contrôlée - le contrôle légal des comptes étant requis au nom de l'intérêt général - il semblerait néanmoins raisonnable de limiter sa responsabilité à des montants qui correspondent à l'étendue de sa faute.
- 5.7. Une action communautaire dans ce domaine se heurterait probablement à maintes difficultés. Le contrôle légal des comptes n'est pas la seule profession qui est confrontée à des problèmes de responsabilité et, en outre, les traditions juridiques des États membres en matière de responsabilité civile sont extrêmement différentes. Il y a lieu d'examiner si les effets négatifs des différences de réglementation de la responsabilité civile du contrôleur légal sont suffisamment importants pour justifier une action au niveau communautaire. En effet, une telle action ne pourra être entreprise sans de grandes difficultés et risque d'introduire une certaine discrimination entre la profession de contrôleur légal et d'autres professions.

6. LE CONTRÔLE LÉGAL DES COMPTES DANS LES PETITES ENTREPRISES

Le contrôle légal des comptes dans la petite entreprise

- 6.1. En vertu de l'article 51 paragraphe 2 de la quatrième directive, les États membres ont la possibilité d'exempter les petites sociétés, telles que définies à l'article 11⁸, de l'obligation de faire contrôler leurs comptes annuels par une personne habilitée à cet effet. Les principaux motifs de cette exemption ont été la volonté de ne pas créer un fardeau supplémentaire pour les petites entreprises, mais aussi les risques inhérents au contrôle des comptes de ce type de sociétés, dans lesquelles le contrôle légal peut rarement s'appuyer sur des mécanismes de contrôle interne appropriés. S'ils font usage de cette possibilité d'exemption, les États membres doivent introduire dans leur législation des sanctions appropriées de manière à assurer que les comptes annuels et le rapport annuel sont établis conformément à la directive.
- 6.2. Sur la base de l'article 51 paragraphe 2, la majorité des États membres a dispensé les petites entreprises de l'obligation de faire contrôler leurs comptes, même si les critères qu'ils ont établi pour définir une petite entreprise ne correspondent pas nécessairement aux seuils mentionnés dans la directive. En 1989, la Commission a proposé que tous les États membres soient invités à supprimer l'obligation de contrôle légal des comptes pour les petites entreprises. Cette proposition a été fortement critiquée par certains États membres, qui ont fait valoir que des comptes publiés sans avoir été préalablement soumis au contrôle d'une personne habilitée à cet effet pouvaient avoir un caractère fallacieux ou erroné. Il a également été avancé que le contrôle des comptes était dans l'intérêt de l'entreprise elle-même puisqu'il permettait à celle-ci de bénéficier de l'expertise d'un professionnel qualifié.
- 6.3. Les considérations relatives à l'indépendance sont moins importantes dans le cas des petites entreprises où le contrôleur légal joue à la fois un rôle de conseiller et de contrôleur externe. Dans une petite entreprise, il n'est pas rare que ce soit la même personne qui tienne les livres et documents comptables et qui procède au contrôle légal des états financiers. Il est certain que cela soulève un certain nombre de questions concernant l'indépendance de ce professionnel et l'utilité de ce type de contrôle des comptes. C'est la raison pour laquelle certains États membres interdisent au contrôleur légal de participer à la préparation des états financiers des entreprises dont il assure le contrôle externe. En pratique, cela signifie que l'entreprise devra payer pour les services de deux experts différents, un premier expert tenant les livres et documents comptables et préparant les états financiers, un deuxième expert procédant au contrôle légal des comptes.
- 6.4. Certains États membres, qui ont reconnu le caractère spécifique du contrôle des comptes dans les petites entreprises, ont créé deux catégories professionnelles

⁸ Conformément à l'article 53(2) de la quatrième Directive, les seuils indiqués à l'article 11 sont revus tous les cinq ans par le Conseil sur proposition de la Commission. La prochaine révision des seuils devrait avoir lieu en 1999 et considération sera donnée à la Recommandation de la Commission du 3 avril 1996 concernant la définition des petites et moyennes entreprises 96/280/EC.

distinctes: la première est principalement spécialisée dans le conseil aux petites entreprises et le contrôle de leurs comptes et la seconde propose essentiellement ses services aux grandes entreprises. D'autres États membres ont établi une distinction entre très petites entreprises et petites entreprises, les premières étant dispensées de l'obligation de faire contrôler leurs comptes, alors que les secondes doivent produire un document appelé rapport sur la compilation, qui, sans fournir les mêmes garanties qu'un véritable audit comptable, donne néanmoins certaines assurances aux utilisateurs sur la bonne tenue des comptes.

- 6.5. Les entreprises de taille moyenne se situent quelque part entre les deux grandes catégories. Le sentiment général qui prévaut est que les comptes de ces entreprises doivent également être soumis au contrôle externe d'un professionnel qualifié. Dans cette hypothèse, il conviendra de leur appliquer les mêmes critères d'indépendance et de qualité du contrôle que dans le cas des grandes entreprises.
- 6.6. En examinant la question de l'utilité du contrôle légal des comptes dans le cas des petites et moyennes entreprises, il est important de garder à l'esprit que la société à responsabilité limitée - qui n'est pas soumise à l'obligation de contrôle externe - est une forme juridique qui tend à être utilisée comme un instrument de blanchiment de capitaux. La question de la suppression éventuelle du contrôle des comptes obligatoire pour certaines entreprises ne peut donc être exclusivement envisagée sous l'angle de la déréglementation. Il conviendra également de prendre en compte des considérations relatives à l'ordre public.

Actions prioritaires et méthodes envisageables

- 6.7. La question se pose de savoir s'il est souhaitable ou nécessaire de modifier d'une quelconque façon le dispositif réglementaire communautaire concernant le contrôle légal des comptes des petites et moyennes entreprises. La Commission considère que les arguments avancés à ce jour ne sont pas suffisamment convaincants pour modifier l'approche retenue dans la quatrième directive, qui permet aux États membres de dispenser les petites entreprises du contrôle légal des comptes. De plus, il paraît improbable que les États membres qui ont institué une obligation de contrôle légal des comptes soient prêts à y renoncer. De la même façon, l'intérêt qu'il pourrait y avoir à autoriser ou exiger que le bénéfice de l'exemption de contrôle légal des comptes soit étendu aux entreprises moyennes n'a pas été véritablement démontré.

7. LES MODALITÉS DU CONTRÔLE LÉGAL DES GROUPES

Le contrôle légal des comptes des groupes d'entreprises

- 7.1. Les états financiers consolidés décrivent la position financière et les résultats d'un groupe comme il s'agissait d'une entité unique. Le contrôle légal des états financiers consolidés doit pouvoir être effectué sans autre obstacles ou difficultés que ceux qui peuvent être rencontrés dans le cadre du contrôle légal des états financiers d'une entité juridique unique. En raison de la complexité croissante des relations commerciales internationales et de la facilité avec laquelle les capitaux peuvent être transférés d'un pays à un autre, il est de plus en plus important que le contrôleur légal d'un groupe puisse se faire une idée exacte et complète des activités les plus significatives de ce groupe. Cela peut s'avérer particulièrement difficile dans le cas des groupes opérant dans plus d'une juridiction.
- 7.2. Concrètement, les difficultés sont causées par l'absence de règles spécifiques éclairant la marche à suivre dans le cas des audits de groupes. Le contrôleur légal du groupe a parfois des difficultés pour obtenir des informations de la direction et des contrôleurs légaux des sociétés du groupe qu'il ne contrôle pas lui-même. Même s'il reçoit les états financiers audités des différentes filiales, il n'a pas la possibilité de porter un jugement critique sur le traitement comptable des transactions rapportées dans les états financiers, ce qui peut l'empêcher de se faire une idée exacte et complète des activités significatives au sein du groupe. Les règles relatives au secret professionnel peuvent également être source de difficultés.
- 7.3. Plusieurs solutions à ces problèmes ont été proposées: nomination conjointe des contrôleurs légaux; développement d'une approche globale et intégrée de normes d'audit des groupes; règles garantissant un accès sans restriction du contrôleur légal du groupe à toutes les informations qui lui sont nécessaires pour mener à bien sa mission et, enfin, nomination d'un contrôleur légal unique pour l'ensemble des sociétés du groupe.

Actions prioritaires et méthodes envisageables

- 7.4. On pourrait envisager un examen plus approfondi des procédures de contrôle légal des états financiers consolidés, de manière à mieux percevoir dans quelle mesure les problèmes peuvent être traités sans avoir recours à des mesures législatives. À cet effet, le mécanisme qui serait éventuellement créé au niveau de l'UE pour examiner la question des normes d'audit comptable (cf. paragraphe 4.35 ci-dessus) pourrait être utilement mis à contribution sur ce sujet. En l'absence d'orientations claires au niveau international, il serait peut-être souhaitable d'essayer d'élaborer, au niveau communautaire, un ensemble de principes qui permettrait de guider le contrôleur légal de groupe dans ce domaine.

8. LIBERTÉ D'ÉTABLISSEMENT ET LIBRE PRESTATION DE SERVICES

- 8.1. Les études réalisées pour la Commission, déjà citées, ont montré qu'il n'existe pas encore de marché européen des services d'audit. Les marchés nationaux restent fondamentalement cloisonnés même si certaines formes de prestations intracommunautaires de services d'audit existent. Même si les différences de législation et de réglementation entre les États membres ne constituent pas un obstacle infranchissable aux échanges intracommunautaires de ce type de services, elles n'en contribuent pas moins à rendre les activités transfrontalières (par le biais de l'établissement ou de la prestation de services) plus coûteuses et/ou moins efficaces et donc à les décourager.
- 8.2. Il devrait être possible de progresser dans la voie de la création d'un marché intérieur des services d'audit si l'on parvient, d'une part, à garantir un niveau équivalent de qualité du contrôle légal dans tous les États membres et, d'autre part, à trouver les moyens adéquats pour assurer que le contrôle légal des comptes effectué dans un État membre donné par un non-ressortissant (personne physique ou morale) est assorti de garanties qui sont au moins équivalentes à celles dont bénéficie un audit comptable effectué par un professionnel de cet État membre.

Liberté d'établissement et libre-prestation de services pour les personnes physiques

- 8.3. La liberté d'établissement dans un autre État membre des contrôleurs légaux (personnes physiques) est garantie, dans une large mesure, par les dispositions de la directive 89/48/CEE relative à la reconnaissance mutuelle des formations professionnelles. Les contrôleurs légaux souhaitant exercer dans un autre État membre, doivent acquérir le titre professionnel de cet État membre, mais sont dispensés de suivre le programme de formation complet et peuvent obtenir ce titre en réussissant un examen d'aptitude. Si l'on ne souhaite pas recourir à l'établissement, il est possible, dans la majorité des États membres, de déléguer le travail d'audit qui doit être effectué dans un autre État membre à un contrôleur légal établi dans cet autre État membre. L'inconvénient est que ce contrôleur légal demeurera responsable du contrôle des comptes qu'il a effectué, ce qui fait que cette solution est rarement utilisée. Pour ce qui concerne la profession de contrôleur légal des comptes, la directive sur la reconnaissance mutuelle n'a eu qu'un impact limité car seul un petit nombre de contrôleurs légaux ont été agréés dans le cadre de ce système.
- 8.4. Certains obstacles à la liberté d'établissement sont imputables aux organismes de réglementation de certains États membres, qui prévoient que les dispositions législatives et réglementaires nationales en matière de contrôle légal s'appliquent également aux contrôleurs légaux nationaux travaillant dans un autre État membre, même si ces contrôleurs ont été agréés conformément à la législation du pays d'accueil. Afin de pouvoir travailler simultanément dans les deux pays, ces personnes sont tenues de respecter les règles des instances réglementaires de chacun des deux pays, ce qui s'avère parfois impossible. Une solution pourrait être trouvée si la profession et les autorités compétentes adoptaient un code de

conduite proposant un certain nombre de règles à suivre en cas de conflit entre les législations de l'État membre d'origine et de l'État membre d'accueil.

- 8.5. En ce qui concerne la liberté de prestation transfrontalière de services d'audit, la plupart des États membres exigent que les personnes habilitées à exercer la profession jouissent d'un établissement professionnel sur leur territoire. Cette exigence est dictée par le souci d'exercer une surveillance efficace sur les activités des professionnels concernés afin de garantir la qualité des services qu'ils fournissent. Il a été avancé qu'à partir du moment où un contrôleur légal des comptes possède le titre professionnel de l'État membre d'accueil et respecte la réglementation de ce pays lorsqu'il y exerce une activité, l'obliger à disposer d'un établissement professionnel sur le territoire de ce pays, serait lui imposer une contrainte inutile. A cet égard, l'arrêt de la Cour de justice dans l'affaire Ramrath a indiqué qu'un État membre peut exiger du contrôleur légal des comptes une simple infrastructure et une certaine présence effective. Dans l'étude effectuée pour la Commission en 1996, il apparaît que, dans ceux des États membres qui n'imposent pas de restriction à la délégation des travaux d'audit, le contrôleur légal étranger peut exercer sous la responsabilité d'un contrôleur légal national du pays d'accueil.

Liberté d'établissement et libre-prestation de services des cabinets d'audit

- 8.6. La liberté d'établissement peut tout d'abord être exercée moyennant la création d'une filiale dans un autre État membre. Or, la création d'une filiale par un cabinet d'audit étranger, de même d'ailleurs que la création d'un cabinet d'audit par des professionnels étrangers, est rendue difficile par le fait que les dispositions législatives et réglementaires nationales limitent directement la possibilité, pour les contrôleurs légaux étrangers, de monter un cabinet. Comme l'étude réalisée en 1996 pour la Commission l'a souligné, les États membres, dans leur quasi-totalité, exigent que la majorité du capital(ou plus) et/ou des postes de direction (ou plus) du cabinet créé soit détenue par des contrôleurs légaux nationaux. En outre, dans certains États membres, les seules formes juridiques autorisées sont la société en nom collectif et l'entreprise individuelle, ce qui limite les possibilités de séparer gestion et propriété dans les cabinets d'audit.
- 8.7. Que ce soit en matière de propriété, de gestion ou de contrôle des cabinets d'audit, la plupart des États membres ont introduit des dispositions législatives et réglementaires qui sont plus restrictives que les dispositions de la huitième directive. En premier lieu, la huitième directive prévoit que les contrôles légaux des comptes peuvent être effectués par des personnes physiques et des cabinets professionnels, qui peuvent être des personnes morales ou d'autres types de sociétés ou d'associations. En second lieu, la huitième directive se borne à demander que la propriété et la gestion de ces cabinets soit majoritairement entre les mains des contrôleurs légaux. Dans le cas des instances de gestion/direction, la majorité des membres doit être constituée de contrôleurs légaux nationaux ou de contrôleurs légaux ayant justifié d'un niveau de connaissances juridiques suffisant pour exercer le contrôle légal des comptes (article 2 paragraphe 1 point b alinéa iii)). Dans le cas de la propriété, la majorité du capital peut être détenue par des contrôleurs légaux d'autres États membres (article 2 paragraphe 1 point b alinéa ii)). Un certain nombre d'États membres exige que le capital d'un cabinet

d'audit soit entièrement détenu par des personnes physiques ou morales (individus ou sociétés) possédant le titre professionnel local de contrôleur légal des comptes. Dans le même sens, de nombreux États membres ont interprété les dispositions de l'article 2 paragraphe 1 point b) alinéa (ii) de la huitième directive de telle manière que la majorité des droits de vote dans un cabinet d'audit doit être détenue par des personnes physiques ou des cabinets d'audit qui ont été agréés conformément à la législation du pays d'accueil.

- 8.8. Des problèmes comparables se posent lorsqu'un cabinet d'audit souhaite créer une succursale dans un autre État membre. Il s'y ajoute même un problème supplémentaire, lié au fait que certains États membres ont limité le nombre de formes juridiques que peuvent prendre ces cabinets. De ce fait, il se peut que des cabinets étrangers ayant une forme juridique qui n'est pas autorisée par la législation du pays d'accueil ne puissent pas créer une succursale dans ce pays.
- 8.9. En ce qui concerne la libre prestation de services transfrontaliers d'audit, des problèmes similaires à ceux qui ont été décrits plus haut pourront se poser dans les cas où un cabinet d'audit d'un autre État membre souhaitera effectuer une mission de contrôle légal des comptes dans un pays d'accueil dans lequel il ne possède pas d'établissement.

Actions prioritaires et méthodes envisageables

- 8.10 Malgré les considérations d'intérêt général rattachées au contrôle légal des comptes, il n'y a pas de raison convaincante pour que les dispositions du traité en matière de liberté d'établissement et de libre prestation de services ne s'appliquent pas pleinement aux activités relevant du contrôle légal des comptes.
- 8.11 En ce qui concerne les personnes physiques, la liberté d'établissement (et de prestation de services) des contrôleurs légaux des comptes est déjà assurée par la directive 89/48/CEE. Toutefois, on relève encore certains problèmes, par exemple lorsqu'un contrôleur légal souhaite conserver le titre professionnel du pays d'origine après avoir obtenu celui du pays d'accueil, ou dans le cas où les champs d'activité de la profession dans les États membres d'origine et d'accueil sont différents. Ces problèmes pourraient être examinés de manière plus approfondie dans le cadre du groupe de coordinateurs créé par la directive 89/48/CEE, en associant éventuellement aux discussions le comité de contact sur les directives comptables, chargé de l'application de la huitième directive, et en coopérant étroitement avec les associations professionnelles nationales de contrôleurs légaux.
- 8.12 Pour les cabinets professionnels souhaitant créer une filiale, la liberté d'établissement reste problématique parce que de nombreux États membres ont adopté des dispositions législatives et réglementaires qui sont plus restrictives que celles de la huitième directive. On devrait inviter les États membres à abroger celles de leurs dispositions nationales qui contiennent des exigences plus strictes que celles prévues par la huitième directive. Dans ce contexte, il est nécessaire de clarifier le sens de l'article 2 de la Huitième Directive afin d'en prévenir une interprétation trop restrictive. Cette clarification pourra se faire après consultation du Comité de Contact des Directives Comptables. Dans la mesure où des États

membres ont adopté des dispositions nationales qui contiennent une discrimination basée sur la nationalité ou des restrictions non justifiées sur la liberté d'établissement, on entreprendra rapidement les actions nécessaires pour assurer le respect des dispositions du Traité.

8.13 Enfin, sans préjudice de l'application directe des dispositions appropriées du Traité, en ce qui concerne la liberté d'établissement des cabinets souhaitant créer une succursale ou fournir des services transfrontaliers d'audit, il semble bien que de nouvelles initiatives soient nécessaires. Elles pourraient prendre la forme d'une directive spécifique qui viendrait compléter la directive 89/48/CEE, comme celle qui fait actuellement l'objet de discussions entre la Commission et les associations professionnelles du secteur.

9. CONCLUSION

- 9.1 Le présent Livre vert n'a pas l'ambition de traiter exhaustivement de la multitude de questions, parfois extrêmement complexes, qui peuvent se poser en rapport avec les divers aspects de la fonction d'audit. Les questions abordées sont celles qui ont été considérées comme les plus directement liées à la problématique du marché unique.
- 9.2 En proposant d'éventuelles priorités pour l'action future, on a veillé scrupuleusement à respecter les principes de subsidiarité et de proportionnalité consacrés par le traité de Maastricht. Conformément à ce qui est préconisé dans la communication de la Commission intitulée "l'harmonisation comptable: une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale", il y a lieu de privilégier une approche qui permettra de définir une position européenne plus cohérente et de la défendre efficacement dans les discussions internationales.
- 9.3 Plus fondamentalement, la présente initiative a pour objectif de contribuer à un relèvement général du niveau du contrôle légal des comptes dans l'UE, lequel bénéficiera, en dernière instance, à toutes les parties concernées par l'activité des entreprises.
- 9.4 Les parties intéressées sont invitées à adresser leurs observations à Commission européenne - DG XV - D/3 - Information financière et normes comptables - 200, rue de la Loi - 1049 Bruxelles - Belgique - (adresse Internet: d3@dg15.cec.be) avant le 20 décembre 1996.
- 9.5 Les observations parvenues avant le 18 octobre 1996 pourront être prises en compte dans la préparation de la conférence, organisée sur ce thème, qui doit se tenir à Bruxelles les 5 et 6 décembre 1996.

Bibliographie

Beijing, W., Maijoor, St., Meuwissen, R. and Van Witteloostuijn, A., "The role, position and liability of the statutory auditor within the European Union" rapport final de l'étude du MARC, mars 1996, Maastricht.

Fédération des Experts Comptables Européens, "The role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union / Rôle, Statut et Responsabilité du Contrôleur Légal des Comptes dans l'Union européenne", Fédération des Experts Comptables européens, janvier 1996, Bruxelles.

Fédération des Experts Comptables Européens, "The role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union / Rôle, Statut et Responsabilité du Contrôleur Légal des Comptes dans l'Union européenne", Annexes, Fédération des Experts Comptables européens, janvier 1996, Bruxelles.

European Confederation of Institutes of Internal Auditing, Position Paper on Internal Auditing in Europe, Avril 1996.

Common Law Team of the Law Commission, Feasibility Investigation of Joint and Several Liability" (publié pour consultation), 1996, Londres: HMSO.

CNPF AEP, "Le Conseil d'Administration des Sociétés Cotées" (Rapport Vienot), juillet 1995, Paris.

"Corporate Governance in Europe", Rapport d'un groupe de travail du CEPS, Centre d'études de la politique européenne, juin 1995, Bruxelles.

International Federation of Accountants, "IFAC Handbook 1995. Technical Pronouncements", International Federation of Accountants, 1995, New York.

Llewellyn-Smith, E. (président), Report to the Council of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales of the Working group on Competitive pricing, 1995

Ebke, W.F. and Struckmeier, D., The Civil Liability of Corporate Auditors: an International Perspective". Document de consultation, International Bar Association, novembre 1994, Londres.

The Institute of Chartered Accountants of Scotland, "Auditor's Liability". Recommandations du groupe de travail créé par The Institute of Chartered Accountants of Scotland, novembre 1994, Edimbourg.

Mc Innes, W.M. (ed.), "Auditing Into the Twenty-first Century", Document de consultation du Research Committee of the Institute of Chartered Accountants of Scotland, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1993, Edimbourg.

"Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance" a Code of Best Practice (rapport Cadbury), Burgess Science Press, décembre 1992, Londres.

Derek Ridyard, Jean de Bolle, Competition in European Accounting, National Economic Research Associates (NERA), Lafferty Publications 1992.

The Financial Reporting Commission, "Report of the Commission of Inquiry into the Expectations of Users of Published Financial Statements", The Institute of Chartered Accountants in Ireland, janvier 1992, Dublin.

Archer, S., McLeay, St. and Dufour, J.B., "Audit Reports on the Financial Statements of European Multinational Companies: a Comparative Study", The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, juin 1989, Londres.