

LIVRE VERT

RÔLE, 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

Liberté d'établissement et libre-prestation de services pour les personnes physiques 8.1 - 8.2

Liberté d'établissement et libre-prestation de services des cabinets d'audit 8.3 - 8.5

Actions prioritaires et méthodes envisageables 8.6 - 8.9

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.
- 1.5. 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

¹ Voir la bibliographie ci-jointe.

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 notablement 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

- 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.

² Ces procédures vont au-delà de ce qui est actuellement prévu dans l'article 17 § 1 de la 2^{ème} 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.

- 3.23. 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 gérance 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. Quoiqu'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 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 Cf. bibliographie.

- 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.
- 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.

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 1A - catégorie 9.

- 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.

⁶ Cf. bibliographie.

- 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 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.

⁷ Cf. bibliographie.

- 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.

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.

- 6.4. Certains États membres, qui ont reconnu le caractère spécifique du contrôle des comptes dans les petites entreprises, ont créé deux catégories professionnelles 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 autres 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.