RECOMMANDATION DE LA COMMISSION

du 15 novembre 2000

relative aux exigences minimales en matière de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne

[notifiée sous le numéro C(2000) 3304]

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

(2001/256/CE)

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu le traité instituant la Communauté européenne, et notamment son article 211, deuxième tiret,

considérant ce qui suit:

(1) La huitième directive 84/253/CEE du Conseil du 10 avril 1984 fondée sur l'article 54, paragraphe 3, point g), du traité CEE, concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables [1], fixe les exigences auxquelles doivent satisfaire les personnes habilitées à procéder au contrôle légal des comptes.

(2) Le contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes est essentiel. La qualité du contrôle légal renforce la crédibilité de l'information financière publiée et représente une valeur ajoutée et une meilleure protection pour les actionnaires, les investisseurs, les créanciers et les autres parties intéressées.

(3) Le contrôle de la qualité est le principal moyen dont dispose la profession pour garantir au public et aux autorités de contrôle que le travail des commissaires aux comptes et des cabinets d' audit se situe à un niveau correspondant aux normes de contrôle légal et aux règles éthiques établies. Le contrôle de la qualité permet aussi à la profession d'encourager l'amélioration de la qualité.

(4) Les opinions des contrôleurs légaux dans toute l'Union européenne devraient donner une certaine garantie minimale quant à la fiabilité de l'information financière, et l'on pourrait dès lors estimer que les États membres devraient avoir déjà pris des mesures pour que tous les contrôleurs légaux qui effectuent le contrôle légal des comptes soient soumis à un système de contrôle de la qualité.

(5) Toutefois, le contrôle de la qualité dans l'Union européenne est un phénomène relativement récent, ce dont atteste le fait que plusieurs États membres ne l'ont mis en œuvre que très récemment et que plusieurs autres ne possédaient pas de système de contrôle de la qualité au 1er janvier 1999.

(6) Les systèmes nationaux actuels de contrôle de la qualité diffèrent par plusieurs aspects, tels que l'étendue de ce contrôle, son caractère obligatoire ou volontaire, sa périodicité et sa publicité. Ces différences font qu'il est malaisé d'apprécier si les systèmes nationaux de contrôle de la qualité respectent certaines exigences minimales.

(7) Il n'existe actuellement aucune norme acceptée au niveau international qui définisse des exigences minimales en matière de contrôle de la qualité et qui pourrait servir de référence aux systèmes nationaux de contrôle de la qualité.

(8) La présente recommandation sur le contrôle de la qualité vise l'ensemble des professionnels du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne et elle a pour objectif d'établir une référence pour tous les systèmes nationaux de contrôle de la qualité dans l'Union européenne.

[1] JO L 126 du 12.5.1984, p. 20.

(9) Les exigences minimales définies peuvent être complétées par d'autres formes de contrôle externe du contrôle légal des comptes pouvant être exercées par des autorités de surveillance, des autorités boursières ou d'autres autorités sectorielles dans le but d'améliorer la qualité du contrôle légal des comptes.

(10) Les États membres restent libres de prévoir d'autres mesures de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes.

(11) La question du contrôle de la qualité a été abordée dans le livre vert [1] de la Commission sur le rôle, le statut et la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne, qui a reçu le soutien du Conseil, du Comité économique et social et du Parlement européen.

(12) La communication de la Commission intitulée «Le contrôle légal des comptes dans l'Union européenne: la marche à suivre» [2] a eu pour conséquence la création d'un Comité européen sur le contrôle légal dans l'Union européenne, qui a décidé de faire du contrôle de la qualité l'une de ses priorités, et dont les travaux ont abouti à la conclusion qu'il existait un accord pour estimer que chaque État membre devait mettre en place un système de contrôle de la qualité du contrôle légal des comptes.

(13) La communication précitée exprime clairement l'intention d'éviter dans la mesure du possible que les travaux d'harmonisation et d'amélioration de la qualité du contrôle légal ne débouchent sur l'élaboration de nouveaux textes législatifs. Il est dès lors préférable que la Commission émette une recommandation. Cependant, si sa recommandation ne permet pas d'atteindre le degré d'harmonisation recherché en matière de contrôle de la qualité, la Commission étudiera à nouveau l'opportunité d'adopter un texte législatif. À cette fin, la Commission entend réévaluer la situation trois ans après l'adoption de la présente recommandation.

(14) Comme suite aux conclusions du Conseil européen de Lisbonne, la Commission a publié une communication intitulée «Stratégie de l'Union européenne en matière d'information financière: la marche à suivre» [3] qui souligne l'importance d'un contrôle légal des comptes satisfaisant à des exigences uniformément élevées dans toute l'Union européenne.

(15) Il existe un accord unanime au sein du Comité européen sur le contrôle légal et du comité de contact des directives comptables en ce qui concerne les exigences minimales énoncées dans la présente recommandation,

RECOMMANDE:

que les systèmes de contrôle de la qualité en place dans les États membres de l'Union européenne respectent les exigences minimales énoncées ci-après.

1. COUVERTURE DU SYSTÈME DE CONTRÔLE DE LA QUALITÉ

Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que toutes les personnes qui effectuent le contrôle légal des comptes soient soumises à un système de contrôle de la qualité.

Le terme «personnes» fait référence à la huitième directive, qui fixe les règles en matière d'agrément des personnes chargées du contrôle légal des comptes (contrôleurs légaux). Actuellement, les personnes qui effectuent le contrôle légal des comptes dans l'Union européenne ne sont pas toutes soumises à un système de la contrôle de la qualité.

2. MÉTHODOLOGIE

Le contrôle par les pairs et le contrôle par une institution sont deux méthodes acceptables de contrôle de la qualité.

Pour l'essentiel, deux méthodes différentes de contrôle de la qualité sont appliquées dans l'Union européenne: le contrôle par une institution et le contrôle par les pairs. Dans le premier cas, ce sont des personnes employées par une organisation professionnelle ou une autorité de réglementation qui gèrent le système et effectuent le contrôle. Dans le second cas, ce sont des membres (actifs) de la profession, désignés comme «pairs», qui effectuent les contrôles.

[1] JO C 321 du 28.10.1996, p. 1.
[2] JO C 143 du 8.5.1998, p. 12.
[3] COM(2000) 359 final, du 13 juin 2000.

Le contrôle par une institution et le contrôle par les pairs sont deux méthodes considérées comme équivalentes. Dans les deux cas, il faut veiller soigneusement tant à la qualité des contrôleurs qu'à leur objectivité. Il convient de prendre les mesures propres à garantir que les connaissances des contrôleurs en matière de normes de contrôle légal et de systèmes de contrôle de la qualité soient à jour (voir aussi le point 9). Cela est particulièrement important lorsque le contrôle de qualité institutionnel est appliqué.

En ce qui concerne les inquiétudes que suscite l'objectivité, l'exercice par l'autorité publique d'une surveillance suffisante de la gestion et du fonctionnement du système de contrôle de la qualité et la publicité des résultats de cette surveillance devraient les apaiser (voir aussi les points 6 et 10). Cela est particulièrement important lorsque le contrôle de la qualité est exercé par les pairs.

3. PORTÉE DU CONTRÔLE ET SÉLECTION DES CONTRÔLEURS LÉGAUX À CONTRÔLER

3.1. **C'est le contrôleur légal des comptes, qui peut être un cabinet de contrôleurs légaux ou un contrôleur légal individuel (voir le point 1), qui fait l'objet du contrôle de la qualité.**

Certains États membres exigent des audits conjoints. Dans ce cas, la sélection de l'auteur du contrôle de la qualité pourrait être effectuée en fonction de la mission de contrôle légal des comptes et non pas du contrôleur légal lui-même, mais ce dernier reste l'objet du contrôle de la qualité.

3.2. **La sélection des contrôleurs légaux à contrôler doit se faire de manière cohérente, de façon à ce que, à l'issue d'une période déterminée, tous aient été contrôlés.**

Pour autant que tous les membres de la profession soient contrôlés sur une période déterminée, les contrôleurs légaux à contrôler peuvent être sélectionnés chaque année en fonction du risque (par exemple, en fonction de la nature du portefeuille de clients, du chiffre d'affaires généré par le contrôle légal des comptes par rapport au chiffre d'affaires total ou des résultats des contrôles précédents), de façon aléatoire ou en combinant ces deux méthodes.

3.3. **Dans le cas d'un cabinet de contrôleurs légaux ayant plusieurs bureaux, le bureau constitue l'unité de base optimale pour le contrôle de la qualité. Le contrôle de la qualité d'un cabinet ayant plusieurs bureaux doit toujours porter sur un nombre suffisant de ceux-ci.**

Les grands cabinets ont des politiques et des procédures de contrôle fermes qui s'appliquent à l'ensemble de leurs bureaux, ce qui assure un certain degré d'uniformité, mais chaque bureau peut appliquer différemment les principes et les normes. C'est donc sur les bureaux que doivent porter les contrôles de la qualité.

3.4. **La période sur laquelle tous les contrôleurs légaux doivent être contrôlés ne doit pas dépasser six ans.**

Les systèmes actuels de contrôle de la qualité dans l'Union européenne parviennent à une couverture complète de la profession au terme d'une période allant d'un à dix ans. Conformément à la distinction établie au point 5.1, cette période devrait être raccourcie pour les contrôleurs légaux qui ont pour clients des «organismes d'intérêt public».

Si un contrôleur légal ne contrôle que des entreprises de petite taille et à faible risque, on peut admettre que la périodicité aille jusqu'à dix ans. Dans des cas semblables, il faudra que le contrôleur légal confirme régulièrement que la nature du portefeuille de ses clients n'a pas fondamentalement changé.

3.5. **La période doit être raccourcie pour les contrôleurs légaux pour lesquels les contrôles de la qualité antérieurs n'ont pas donné pleine satisfaction.**

Dans les cas où les résultats du contrôle de la qualité étaient satisfaisants dans l'ensemble, mais étaient assortis de recommandations visant à obtenir certaines améliorations, il pourrait être plus efficace de suivre la mise en œuvre de ces recommandations que de procéder à un nouveau contrôle complet.

4. **CHAMP D'APPLICATION DU CONTRÔLE DE LA QUALITÉ**

4.1. **Le contrôle de la qualité porte sur l'exécution des missions de vérification des états financiers confiées à des contrôleurs légaux exerçant leur profession sur le marché. Ce contrôle de la qualité doit porter aussi sur le système interne de contrôle de la qualité de ces contrôleurs légaux pour vérifier, sur la base d'un test de conformité suffisant des procédures et des dossiers, que son fonctionnement est satisfaisant.**

Tous les États membres ont déjà exigé des cabinets de contrôleurs légaux qu'ils mettent en œuvre un contrôle de la qualité interne conforme à la norme internationale d'audit nº 220 intitulée «Contrôle de la qualité des travaux d'audit». En plus des articles en caractères gras de la norme ISA 220, il pourrait être nécessaire de fixer, au niveau des États membres, des exigences plus précises concernant le contrôle de la qualité interne des contrôleurs légaux. Ces exigences supplémentaires pourraient s'appuyer sur les procédures de contrôle de qualité prévues à l'article 220, point 6, de l'lSA, qui traite des objectifs des systèmes de contrôle de la qualité interne des cabinets de contrôleurs.

4.2. **Le champ d'application du contrôle de la qualité doit englober les points suivants lors de l'examen de chaque dossier d'audit:**

— **la qualité des éléments probants du dossier d'audit comme base de l'appréciation de la qualité du travail d'audit,**

— **le respect des normes d'audit,**

— **le respect des principes et des règles déontologiques, et notamment des règles d'indépendance,**

— **les rapports d'audit:**

1) **conformité de la forme et du type d'opinion;**

2) **conformité des états financiers au cadre de présentation de l'information financière tel qu'il apparaît dans le rapport d'audit;**

3) **défaut de signalement de la non-conformité des états financiers à d'autres obligations légales mentionnées dans le rapport d'audit.**

Un contrôle légal des comptes conforme aux prescriptions légales, aux normes d'audit établies et aux règles déontologiques est essentiel pour les utilisateurs de l'information financière contrôlée, car il garantit une certaine crédibilité aux états financiers contrôlés. Des exigences précises sont fixées pour le rapport d'audit en raison de l'importance qu'il revêt en tant que publicité donnée au contrôle légal des comptes. La conformité par rapport au cadre de présentation de l'information financière est prise en considération pour souligner le rôle fondamental du contrôle légal des comptes en tant que garantie du respect des normes comptables.

5. **DISTINCTION ENTRE LES MÉTHODES**

5.1. **Il convient d'établir une distinction, sur le plan des méthodes du contrôle de la qualité, entre les contrôleurs légaux ayant pour clients des organismes d'intérêt général et ceux qui n'en ont pas. Cette distinction porte sur certains aspects systématiques de ces contrôles, comme une fréquence plus élevée, un droit de regard public renforcé sur la mise en œuvre de ces contrôles, et la possibilité pour les autorités compétentes d'avoir accès aux dossiers (voir le point 5.2). Elle ne change rien au champ d'application, aux objectifs ni à la méthodologie générale.**

Par «organismes d'intérêt général», on entend, entre autres, les sociétés cotées en Bourse, les établissements de crédit, les entreprises d'assurance, les entreprises d'investissement, les OPCVM (organismes de placement collectif en valeurs mobilières) et les fonds de pension.

5.2. **Les autorités compétentes qui assument la responsabilité finale en matière d'organisation et de maintien du système de contrôle de la qualité doivent avoir accès au dossier individuel de contrôle de la qualité de chaque contrôleur légal, en particulier si ce dernier a pour clients des organismes d'intérêt général. L'accès aux dossiers individuels doit être soumis aux conditions de confidentialité énoncées au point 8.**

6. **DROIT DE REGARD DU PUBLIC ET PUBLICITÉ DES RÉSULTATS**

6.1. **Le public doit avoir un droit de regard sur les systèmes de contrôle de la qualité, se traduisant par la présence d'une majorité de non-praticiens au sein des structures de surveillance de ces systèmes.**

Les systèmes de contrôle de la qualité dans l'Union européenne doivent être suffisamment crédibles pour atteindre les objectifs externes, à savoir renforcer la confiance du public et démontrer aux autorités compétentes que les contrôleurs légaux s'acquittent correctement de leur tâche d'autoréglementation. Le droit de regard du public a pour but de garantir, en théorie et dans les faits, l'intégrité du contrôle de qualité. La mise en œuvre concrète de ce droit de regard différera d'un État membre à l'autre, selon les structures de surveillance existantes, les personnes chargées du contrôle légal des comptes et l'importance de cette surveillance dans chaque secteur.

Le droit de regard pourrait tantôt n'être qu'une simple extension des systèmes assurant actuellement la surveillance de la profession et qui font déjà participer le public, tantôt nécessiter la mise en place d'un comité distinct comprenant des non-professionnels (représentants du monde des affaires, des autorités compétentes du secteur des valeurs mobilières et des actionnaires).

Le droit de regard du public pourrait avoir pour objet:

1) la surveillance de la gestion (planification et contrôle) du système de contrôle de la qualité;

2) l'évaluation des résultats du contrôle de la qualité;

3) la sanction de la communication de ces résultats au public (voir le point 6.2).

6.2. **Les résultats du contrôle de la qualité doivent recevoir une publicité suffisante.**

La publication des résultats des contrôles est un autre moyen de rendre ceux-ci plus crédibles. La publication de résultats agrégés, sans désigner nommément aucun cabinet d'audit, suffirait. Pour une plus grande crédibilité aux yeux du public, les informations publiées pourraient être accompagnées de recommandations concernant les mesures à prendre au niveau de la profession et/ou des autorités compétentes ainsi qu'un suivi des recommandations et des sanctions.

7. **SANCTIONS DISCIPLINAIRES**

Il est nécessaire d'établir un lien systématique entre les résultats négatifs des contrôles de la qualité et l'adoption de sanctions disciplinaires. Le système disciplinaire doit prévoir la possibilité de radier le contrôleur du registre professionnel.

Le contrôle de la qualité ne constitue pas à proprement parler un instrument de sanction disciplinaire. Il vise à faire respecter des normes de qualité ainsi qu'à constater et à améliorer la qualité de l'audit. Le lien entre le contrôle de la qualité et les sanctions disciplinaires renforce la crédibilité du système, mais il répond aussi à une certaine logique, car le contrôle de la qualité peut être considéré comme un moyen de faire respecter les règles. La possibilité de radiation du registre professionnel présente un intérêt particulier dans les pays où il n'y a aucun lien entre l'inscription des contrôleurs légaux agréés et l'organisme professionnel qui gère le système de contrôle de la qualité.

8. **CONFIDENTIALITÉ**

8.1. **Lors du contrôle de la qualité, le contrôleur légal doit être relevé de son obligation de confidentialité pour ce qui concerne les dossiers d'audit de ses clients.**

La plupart des États membres disposant d'un système de contrôle de qualité ont soustrait la transmission des dossiers d'audit au contrôleur de qualité aux règles en matière de secret professionnel s'appliquant normalement aux contrôleurs légaux des comptes. Cela signifie que cette transmission ne peut constituer une divulgation de renseignements confidentiels et ne peut donc déboucher sur une action en responsabilité.

8.2. **Le contrôleur de la qualité doit être soumis à des règles de confidentialité analogues à celles qui s'appliquent aux contrôleurs légaux. Cependant, le fait de permettre l'accès par les autorités compétentes aux dossiers du contrôleur de la qualité (voir point 5.2) ne peut être considéré comme une violation de l'obligation de confidentialité.**

La plupart des États membres disposant d'un système de contrôle de la qualité appliquent aux contrôleurs de la qualité les mêmes règles en matière de secret professionnel que celles appliquées au contrôle légal des comptes.

8.3. **Il doit être prévu dans les textes applicables que toutes les personnes qui travaillent ou ont travaillé pour les autorités compétentes responsables de l'organisation et du maintien du système de contrôle de la qualité ainsi que les membres de l'organisme chargé d'exercer le droit de regard du public sont tenus au secret professionnel.**

Sans préjudice des dispositions de droit national, on entend par «secret professionnel» que les personnes visées ne peuvent divulguer à aucune personne ou autorité quelconque des informations confidentielles recueillies à l'occasion de leurs travaux, sauf sous une forme résumée de telle sorte que ni le vérificateur ou le contrôleur légal soumis au contrôle de qualité, ni le client auquel les dossiers contrôlés se rapportent ni les tiers liés à ce client ne puissent être identifiés.

9. **QUALITÉ DU CONTRÔLEUR DE LA QUALITÉ**

Le système de contrôle de la qualité doit obliger les personnes qui procèdent aux contrôles (en régime de contrôle par les pairs comme en régime de contrôle par une institution) à avoir une formation professionnelle et une expérience adéquates ainsi qu'une formation spécifique en contrôle de la qualité.

Dans plusieurs pays, seuls des professionnels actifs peuvent être désignés pour évaluer leurs homologues. Par «expérience adéquate», on entend aussi une expérience acquise dans un secteur particulier.

10. **INDÉPENDANCE ET OBJECTIVITÉ DU CONTRÔLEUR DE LA QUALITÉ**

Le système de contrôle de la qualité doit éviter les éventuels conflits d'intérêts lors de la sélection d'un contrôleur de la qualité pour une mission individuelle. Celui-ci doit être soumis aux exigences en matière d'indépendance applicables aux contrôleurs légaux.

La sélection d'un contrôleur de la qualité pour une mission individuelle doit être basée sur des critères permettant d'assurer l'indépendance et l'objectivité théoriques et réelles du contrôleur. L'utilisation effective des critères de sélection des vérificateurs pourrait être soumise à la surveillance de l'organisme chargé d'exercer le droit de regard du public.

11. **RESSOURCES**

Des ressources suffisantes doivent être affectées aux systèmes de contrôle de la qualité pour qu'ils soient réellement crédibles.

Il est évident que les systèmes de contrôle de la qualité ont un coût et qu'ils doivent donc être aussi efficients et efficaces que possible pour répondre aux exigences raisonnables du public et des autorités compétentes. Appliqué de la même manière à tous les contrôleurs légaux dans l'Union européenne, le système n'aura aucune incidence sur la concurrence dans ce secteur d'activité.

Il semble y avoir des différences sur le plan des ressources affectées aux contrôles de la qualité. Pour rendre les données comparables, les ressources totales doivent être rapportées au nombre de contrôles légaux, compte tenu de la part (ou de l'absence) des clients qui sont des organismes d'intérêt général (voir aussi le point 3.4 concernant la période sur laquelle une couverture intégrale de la profession doit être assurée). La publication du montant des ressources affectées aux contrôles de la qualité externes renforcera la crédibilité de ceux-ci.

12. **DISPOSITION FINALE**

Les États membres sont destinataires de la présente recommandation.

Fait à Bruxelles, le 15 novembre 2000.

Par la Commission

Frederik BOLKESTEIN

Membre de la Commission