

## II

(Actes dont la publication n'est pas une condition de leur applicabilité)

## COMMISSION

## RECOMMANDATION DE LA COMMISSION

du 16 mai 2002

**Indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'UE: principes fondamentaux**

[notifiée sous le numéro C(2002) 1873]

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

(2002/590/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) L'indépendance des personnes chargées du contrôle légal des comptes est d'une importance fondamentale pour la confiance du public dans les rapports qu'elles établissent. Elle accroît la crédibilité de l'information financière publiée et représente une valeur ajoutée pour les investisseurs, créanciers, salariés et autres détenteurs d'intérêts dans les entreprises de l'UE, en particulier celles qui présentent un intérêt public (par exemple, les sociétés cotées en bourse, les établissements de crédit, les compagnies d'assurance, les OPCVM et les entreprises d'investissement).
- (2) L'indépendance est aussi pour la profession le principal moyen de montrer au public et aux autorités de réglementation que les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit accomplissent leur mission dans le respect de principes déontologiques bien établis, en particulier ceux d'intégrité et d'objectivité.
- (3) La directive 84/253/CEE<sup>(1)</sup> du Conseil concernant «l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables» fixe les qualifications minimales des personnes autorisées à effectuer le contrôle des comptes.

- (4) Ses articles 24 et 25 exigent des États membres qu'ils prescrivent que les personnes en question ne peuvent effectuer de contrôle légal, ni pour leur propre compte, ni pour celui d'un cabinet d'audit, si elles ne sont pas indépendantes. En outre, l'article 26 de la directive invite les États membres à s'assurer que les contrôleurs légaux sont passibles de sanctions appropriées lorsqu'ils n'effectuent pas le contrôle d'une façon indépendante. Enfin, l'article 27 dispose que les États membres veillent à ce qu'au moins les actionnaires et membres des cabinets d'audit n'interviennent pas dans la réalisation des contrôles d'une manière qui puisse porter atteinte à l'indépendance de la personne physique effectuant ces contrôles au nom du cabinet d'audit. Ceci vaut également pour les membres de l'organe d'administration, de direction ou de surveillance du cabinet d'audit qui ne sont pas personnellement agréés en tant que contrôleurs légaux des comptes.

- (5) Les règles nationales des États membres concernant l'indépendance des contrôleurs légaux diffèrent actuellement sur plusieurs points, tels que l'éventail des personnes, tant à l'intérieur qu'à l'extérieur du cabinet d'audit, auxquelles les règles d'indépendance devraient s'appliquer, les relations financières, commerciales ou autres entretenues avec le client par le contrôleur légal, le cabinet d'audit ou toute personne en son sein, les services autres que le contrôle des comptes qui peuvent ou non être fournis au client, ainsi que les sauvegardes à mettre en place. Cette situation implique qu'il est difficile de fournir à tous les investisseurs et autres détenteurs d'intérêts dans les entreprises de l'UE un niveau d'assurance uniformément élevé concernant l'indépendance avec laquelle les contrôleurs légaux s'acquittent de leur mission à travers l'UE.

<sup>(1)</sup> JO L 126 du 12.5.1984, p. 20.

- (6) Il n'existe pas à l'heure actuelle de normes éthiques internationalement acceptées concernant l'indépendance des contrôleurs légaux, qui puissent servir de référence aux normes nationales en la matière dans l'UE.
- (7) La question de l'indépendance des contrôleurs légaux a été abordée par le Livre vert de la Commission de 1996 sur «le rôle, le statut et la responsabilité du contrôleur légal des comptes dans l'Union européenne»<sup>(1)</sup>, qui a reçu le soutien du Conseil, du Comité économique et social et du Parlement européen. Suite à la Communication de la Commission de 1998 sur «le contrôle légal de comptes dans l'Union européenne: la marche à suivre»<sup>(2)</sup>, un Comité du contrôle légal de comptes dans l'UE a été institué. Ce comité a élevé la question de l'indépendance des contrôleurs légaux au rang de ses priorités. Enfin, la Communication de la Commission intitulée «Stratégie de l'UE en matière d'information financière: la marche à suivre»<sup>(3)</sup> souligne qu'il importe de disposer d'un contrôle légal d'une qualité uniformément élevée dans toute l'UE, qui repose notamment sur des normes déontologiques communes.
- (8) La présente recommandation relative à l'indépendance du contrôleur légal des comptes s'applique à l'ensemble de cette profession à l'intérieur de l'UE. Son but est de servir de référence aux exigences requises par les États membres en matière d'indépendance des contrôleurs légaux des comptes.
- (9) Le Comité du contrôle légal des comptes est convenu de ce que chaque État membre devait faire en sorte, grâce à l'application de principes fondamentaux, que les contrôleurs légaux, les autorités de réglementation ainsi que les autres parties intéressées aient une compréhension identique de l'exigence d'indépendance, et, par voie de conséquence, que les faits et les circonstances menaçant cette indépendance soient interprétés de la même façon et appellent les mêmes réponses dans toute l'UE. L'existence de tels principes devrait également permettre d'instaurer des conditions de concurrence égales pour la prestation des services de contrôle légal des comptes dans le marché unique. Ces principes devraient tout à la fois être exhaustifs, rigoureux, robustes, applicables et raisonnables. Ils devraient être interprétés et appliqués de manière cohérente par les organisations professionnelles, les autorités de surveillance et de réglementation ainsi que par les contrôleurs légaux des comptes, leurs clients et toutes les autres parties intéressées.
- (10) Le Comité du contrôle légal de comptes a également marqué son accord pour mettre au point, sur base de cette initiative, des normes communes d'indépendance. Ceci contribuera à la création d'un marché unique des capitaux dans l'Union européenne, comme prévu par le plan d'action pour les services financiers<sup>(4)</sup> et approuvé par le Conseil européen de Stockholm<sup>(5)</sup>. Toutefois, alors même que se poursuit ce travail d'harmonisation, le soin d'arrêter des normes nationales en matière d'indépendance complémentaires aux principes fondamentaux édictés au niveau de l'UE est laissé à la discrétion des États membres. Ces règles s'appliqueraient en particulier au contrôle légal des entreprises des secteurs réglementés. Les États membres pourraient également décider d'exiger l'application des mêmes normes d'indépendance aux entreprises non cotées qu'aux entreprises cotées.
- (11) Une telle approche, fondée sur un ensemble de principes fondamentaux, est préférable à l'élaboration de règles détaillées parce qu'elle crée une structure robuste à l'intérieur de laquelle les contrôleurs légaux doivent justifier leurs actions. Elle donne en outre à la profession et aux autorités de réglementation la flexibilité nécessaire pour réagir efficacement et rapidement aux nouveaux développements des affaires et de l'audit. En même temps, elle évite l'examen rigide et purement formel de ce qui est ou n'est pas autorisé, auquel peut conduire un régime basé sur la réglementation. Une approche fondée sur des principes fondamentaux permet de faire face aux variations quasiment infinies des situations pratiques et des divers environnements juridiques dans toute l'UE et répond mieux, par conséquent, aux besoins des marchés européens des capitaux ainsi qu'à ceux des PME.
- (12) Les avantages de la sauvegarde de l'indépendance des contrôleurs légaux incluent des gains d'efficacité et autres effets positifs qui, en dernier ressort, contribuent à l'efficacité globale des marchés des capitaux. D'un autre côté, il en résulte une série de coûts supplémentaires qui doivent être supportés par diverses parties. Ceux-ci incluent les coûts liés au développement, au maintien et au respect des mesures de sauvegarde de l'indépendance. Lorsqu'ils envisagent d'imposer une mesure donnée visant à sauvegarder l'indépendance des contrôleurs légaux, les États membres et les autorités de réglementation doivent prendre en compte les coûts et bénéfices anticipés dans des circonstances particulières. Par exemple, une mesure de sauvegarde particulière pourrait générer, à un coût modeste, des bénéfices publics substantiels si elle est appliquée aux audits des entités présentant un intérêt public. Mais, si elle est appliquée à l'audit d'une petite entreprise présentant un intérêt public relativement faible, cette mesure pourrait induire des coûts disproportionnés par rapport aux bénéfices qu'en retireront les utilisateurs des états financiers de ladite entreprise.

<sup>(1)</sup> JO C 321 du 28.10.1996, p. 1.

<sup>(2)</sup> JO C 143 du 8.5.1998, p. 12.

<sup>(3)</sup> COM(2000) 359 du 13.6.2000.

<sup>(4)</sup> COM(1999) 232 du 11.5.1999.

<sup>(5)</sup> Conclusions de la présidence, Conseil européen de Stockholm des 23 et 24 mars 2001.

(13) L'adoption de principes fondamentaux n'est pas suffisante en soi pour apporter au public la certitude que les contrôleurs légaux dans l'Union européenne appliquent des normes adéquates en matière d'intégrité et d'indépendance. Des systèmes de contrôle de qualité sont nécessaires pour vérifier si les principes sont correctement mis en œuvre par les contrôleurs légaux. À cet égard, la Recommandation de la Commission concernant «le contrôle de qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne»<sup>(1)</sup> prévoit un contrôle de qualité externe de l'activité des contrôleurs légaux, et notamment une vérification du respect des règles d'indépendance. Ces systèmes de contrôle de qualité sont sujets à un contrôle public.

(14) La présente recommandation constitue une étape importante sur la voie menant à un contrôle légal des comptes de qualité. D'autres étapes peuvent être nécessaires. La Commission a l'intention de présenter une stratégie plus large en matière de contrôle légal des comptes, qui portera sur des questions telles que l'utilisation des normes internationales d'audit (International Standards on Auditing), l'établissement d'une surveillance publique sur la profession d'audit, et le rôle des comités d'audit.

(15) La recommandation insiste sur la responsabilité incombant à la profession d'audit dans le maintien de l'indépendance du contrôleur légal des comptes. Si la recommandation ne débouche pas sur l'harmonisation souhaitée, la Commission réexaminera la situation trois ans après son adoption, en tenant compte des développements internationaux. Cet examen portera particulièrement sur la mesure dans laquelle la recommandation aura eu un effet sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans les situations où celui-ci a fourni à ses clients des services extérieurs à la mission d'audit.

(16) Le Comité du contrôle légal des comptes et le Comité de contact des directives comptables ont marqué leur accord global sur les principes fondamentaux de la présente recommandation.

(17) La recommandation sert de cadre à un examen de toutes les questions générales relatives à l'indépendance des contrôleurs légaux. La section A définit les exigences globales auxquelles doivent être soumis les contrôleurs légaux en matière d'indépendance et l'éventail des personnes auxquelles doivent s'appliquer ces règles. La section B examine ensuite un certain nombre de circon-

tances spécifiques dans lesquelles cette indépendance peut se trouver menacée et donne des indications sur les mesures qu'un contrôleur légal devrait prendre pour parer à ces menaces à l'indépendance dans le cadre d'un audit déterminé. Il y a lieu de noter que la section B n'entend pas fournir une liste exhaustive de toutes les situations dans lesquelles l'indépendance des contrôleurs légaux peut se voir menacée, mais que ces derniers doivent se montrer vigilants vis-à-vis de telles menaces et prendre toutes les mesures qui s'imposent, conformément aux principes et indications de la présente recommandation. Les principes fondamentaux définis dans la section A et les dispositions essentielles de sauvegarde mentionnées dans la section B pour certains cas particuliers doivent être lus à la lumière des explications et indications — y compris un glossaire des termes importants — fournies en annexe,

#### RECOMMANDE:

que les règles, normes et/ou réglementations relatives à l'indépendance du contrôleur légal des comptes dans les États membres de l'Union européenne mettent en application la série de principes fondamentaux suivants:

#### A. CADRE GÉNÉRAL

Dans l'exercice de son activité de contrôle légal des comptes (\*), le contrôleur légal (?) des comptes doit être indépendant de son client (\*), dans les faits comme dans les apparences. Un contrôleur légal ne devrait pas réaliser un contrôle donné s'il existe une quelconque relation financière, d'affaires, d'emploi ou autre entre lui-même et son client (y compris certains services extérieurs à la mission d'audit fournis au client), dont un tiers raisonnable et informé jugerait qu'elle compromet son indépendance.

#### 1. Objectivité, intégrité et indépendance

- 1) L'objectivité et l'intégrité professionnelle doivent être les principes fondamentaux sous-tendant l'avis qu'un contrôleur légal émet sur des états financiers. Le principal moyen dont dispose le contrôleur légal des comptes pour démontrer au public qu'un contrôle légal est exécuté conformément à ces principes est d'agir et d'être perçu comme agissant de manière indépendante.
- 2) L'objectivité (en tant qu'état d'esprit) ne peut être soumise à une vérification externe quelconque, pas plus que l'intégrité ne peut être appréciée à l'avance.
- 3) Les principes et les règles régissant l'indépendance des contrôleurs légaux doivent permettre à un tiers raisonnable et informé d'évaluer les procédures et les actions entreprises par un contrôleur légal des comptes pour éviter ou pour remédier aux faits et circonstances qui constituent une menace ou un risque pour son objectivité.

(\*) Terme défini dans le glossaire.

(?) Terme défini dans le glossaire. Le terme «contrôleur légal» fait référence à toutes les personnes physiques ou morales, ou autres types de société, d'entreprise ou d'association qui, conformément aux dispositions de la 8<sup>e</sup> directive sur le droit des sociétés (84/253/CEE), sont habilitées par les autorités compétentes des États membres à effectuer des contrôles légaux.

## 2. Responsabilité et portée de l'exigence d'indépendance

- 1) Il est de la responsabilité du contrôleur légal des comptes de veiller au respect de l'exigence d'indépendance.
- 2) L'exigence d'indépendance s'applique:
  - a) au contrôleur légal lui-même;
  - b) à ceux qui sont en mesure d'influencer le résultat du contrôle légal.
- 3) Ceux qui sont en mesure d'influencer les résultats du contrôle légal sont:
  - a) toutes les personnes qui sont directement impliquées dans le contrôle légal [l'équipe chargée de la mission (\*)], y compris:
    - i) les associés responsables du travail d'audit (\*), les dirigeants et le personnel du cabinet d'audit [l'équipe d'audit (\*)];
    - ii) les professionnels d'autres disciplines impliqués dans la mission d'audit (par exemple, avocats, actuaires, fiscalistes, spécialistes des technologies de l'information ou de la gestion de trésorerie);
    - iii) ceux qui effectuent le contrôle de qualité ou supervisent directement la mission d'audit;
  - b) toutes les personnes qui font partie de la chaîne des responsabilités (\*) relative au contrôle légal au sein du cabinet d'audit (\*) ou dans un réseau (\*) auquel il appartient;
  - c) toutes les personnes à l'intérieur du cabinet d'audit ou du réseau auquel il appartient, qui, pour toute autre raison, peuvent être en mesure d'exercer une influence sur le contrôle légal.

## 3. Menaces et risque pour l'indépendance

- 1) L'indépendance des contrôleurs légaux peut être affectée par différents types de menaces, tels que l'intérêt personnel, l'autorévision, la représentation, la familiarité ou la confiance, et l'intimidation.
- 2) Le niveau de risque compromettant l'indépendance du contrôleur légal des comptes sera déterminé par référence à l'importance de ces menaces, prises individuellement ou dans leur ensemble, et à leur impact sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes. Cette détermination nécessitera la prise en compte des circonstances spécifiques liées au contrôle légal des comptes en question.
- 3) L'évaluation du risque qui pèse sur l'indépendance du contrôleur légal doit tenir compte à la fois:

- a) des services fournis au client dans les récentes années et des relations entretenues avec lui avant la désignation en tant que contrôleur légal des comptes;
- b) des services fournis au client, et des relations entretenues avec lui, durant la période du contrôle légal.

## 4. Systèmes de sauvegarde

- 1) Différents types de sauvegardes — dont des interdictions, des restrictions, d'autres mesures et procédures et des obligations d'information — doivent être mis en place afin d'atténuer ou d'éliminer les menaces qui pèsent sur l'indépendance des contrôleurs légaux (voir section A.3).
- 2) L'existence et l'efficacité des différentes sauvegardes influent sur le niveau du risque auquel est exposé l'indépendance.

### 4.1. Dispositions de sauvegarde des entités contrôlées

#### 4.1.1. Impact de la structure du gouvernement d'entreprise sur l'évaluation du risque pour l'indépendance

Le contrôleur légal doit examiner si la structure de gouvernement d'entreprise de l'entité contrôlée inclut les sauvegardes nécessaires pour parer aux menaces éventuelles pesant sur son indépendance, ainsi que la manière dont celles-ci sont activées. Parmi ces dispositions, on peut citer:

- 1) la nomination du contrôleur légal par des personnes autres que la direction de l'entité contrôlée;
- 2) la mise en place d'une surveillance et d'une politique de communication, au sein de l'entité contrôlée, concernant le contrôle légal des comptes et les autres services que lui fournissent le cabinet d'audit ou son réseau.

#### 4.1.2. Participation de l'organe de gouvernance

- 1) Lorsqu'une entité présentant un intérêt public possède un organe de gouvernance (voir point A.4.1.1), le contrôleur légal doit, au moins chaque année,
  - a) signaler à cet organe de gouvernance, par écrit:
    - i) le montant total des honoraires que lui-même, le cabinet d'audit et les entreprises membres de son réseau ont facturés au client et à ses sociétés liées pour la prestation de services durant la période considérée. Ce montant total devrait être ventilé entre quatre grandes catégories de services: services de contrôle légal des comptes, autres services de certification (\*), services de conseils fiscaux, et autres services extérieurs à la mission d'audit. Cette dernière catégorie devrait être subdivisée en sous-catégories dans la mesure où les éléments qu'elle comporte diffèrent

(\*) Terme défini dans le glossaire.

entre eux de manière substantielle. Cette subdivision en sous-catégories devrait au moins donner le montant des honoraires perçus pour les services fournis dans les différents domaines suivants: technologies de l'information en matière financière, audit interne, valorisation, procédures en justice, recrutement. Pour chaque (sous-)catégorie, il conviendrait d'analyser séparément les montants facturés et les montants contractuels, ainsi que les propositions existantes ou les offres relatives à de futurs contrats de services;

ii) toutes les détails de relations existant entre lui-même, le cabinet d'audit et les entreprises membres de son réseau, d'une part, et le client et ses sociétés liées (\*), d'autre part, dont on pourrait raisonnablement penser, selon lui, qu'elles peuvent nuire à son indépendance et à son objectivité;

iii) les mesures de sauvegarde y afférentes mises en place;

b) confirmer par écrit que, de son point de vue de professionnel, il est indépendant au sens des normes réglementaires et professionnelles et que son objectivité n'est pas compromise ou déclarer, au contraire, ses contraintes concernant une éventuelle atteinte à son indépendance et son objectivité;

c) demander à examiner ces questions avec l'organe de gouvernance du client.

2) Lorsqu'un client autre qu'une entité présentant un intérêt public possède un organe de gouvernance, le contrôleur légal doit examiner si des mesures analogues sont appropriées.

#### 4.2. Contrôle de qualité

Les systèmes de contrôle de qualité qui satisfont aux exigences minimales de la recommandation de la Commission concernant le «Contrôle de qualité du contrôle légal des comptes dans l'Union européenne»<sup>(1)</sup> sont des dispositifs obligatoires contribuant à assurer le respect de l'exigence d'indépendance par les contrôleurs légaux au niveau des États membres.

#### 4.3. Mesures de sauvegarde générales du contrôleur légal

##### 4.3.1. Propriété et contrôle des cabinets d'audit

Si le contrôleur légal est un cabinet d'audit, au moins la majorité des droits de vote de l'entreprise (50 % plus une voix) doit être détenue par des personnes qui sont autorisées à effectuer

des contrôles légaux au sein de l'Union européenne [les contrôleurs légaux<sup>(2)</sup>]. Les statuts juridiques des contrôleurs légaux doivent contenir les dispositions nécessaires pour éviter qu'un actionnaire qui ne serait pas auditeur ne puisse prendre le contrôle du cabinet d'audit<sup>(3)</sup>.

##### 4.3.2. Le système de sauvegarde interne du cabinet d'audit

1) Tout contrôleur légal des comptes doit mettre en œuvre et maintenir un système de sauvegarde qui fasse partie intégrante de sa structure globale de gestion et de contrôle interne.

2) Le fonctionnement d'un tel système doit être dûment établi pour pouvoir être soumis à des systèmes de contrôle de qualité (voir le point A.4.2).

3) Le système de sauvegarde d'un cabinet d'audit comprendra généralement:

a) des politiques d'indépendance, formulées par écrit, qui définissent les normes d'indépendance en vigueur, identifient les menaces et les mesures de sauvegarde correspondantes;

b) une communication active et rapide de ces politiques, ainsi que de toute modification qui leur est apportée, à chaque associé, dirigeant et employé, y compris l'organisation régulière de séances de formation à ce sujet;

c) des procédures appropriées à appliquer par les associés, les dirigeants et les employés afin de respecter les normes d'indépendance, à la fois de façon routinière et dans certaines circonstances spécifiques;

d) la désignation de professionnels de l'audit de haut niveau (associés) chargés d'actualiser les politiques d'indépendance, de communiquer en temps voulu ces mises à jour et de superviser le fonctionnement adéquat du système de sauvegarde;

e) un compte rendu, pour chaque client, résumant les conclusions issues de l'évaluation des menaces à l'indépendance du contrôleur légal des comptes et l'évaluation correspondante du risque. Ce compte rendu doit inclure le raisonnement permettant d'aboutir à ces conclusions. Si des menaces significatives sont identifiées, le compte rendu devrait inclure un résumé des mesures qui ont été prises ou qui seront prises pour éviter ou neutraliser le risque qui en résulte pour l'indépendance ou, au moins, le ramener à un niveau convenable.

<sup>(2)</sup> Dans cette section, le terme «contrôleurs légaux» fait référence à toutes les personnes physiques ou morales, ou autres types de société, d'entreprise ou d'association qui, conformément aux dispositions de la 8<sup>e</sup> directive sur le droit des sociétés (84/253/CEE), sont habilitées par les autorités compétentes des États membres à effectuer des contrôles légaux.

<sup>(3)</sup> Ce paragraphe ne s'applique pas aux cabinets d'audit auxquels, conformément à l'article 2, paragraphe 1, point b) ii), deuxième phrase, de la 8<sup>e</sup> directive, les États membres concernés n'imposent pas que la majorité des droits de vote soit détenue par des contrôleurs légaux, et dont toutes les actions sont nominatives et ne peuvent être transférées qu'avec l'accord du cabinet et/ou celui de l'autorité nationale compétente pour l'agrément des contrôleurs légaux.

(\*) Terme défini dans le glossaire.

<sup>(1)</sup> C(2000) 3304 du 15.11.2000.

- f) un contrôle interne du respect de ces mesures de sauvegarde.

## 5. Publicité des honoraires

- 1) Si un contrôleur légal ou, dans le cas où il s'agit d'une personne physique, le cabinet auquel il appartient ou dont il est un associé a reçu des honoraires d'un client en rémunération de services (audit et autres que l'audit) fournis au cours de l'exercice comptable du client, tous ces honoraires doivent être déclarés publiquement et de manière appropriée.
- 2) Les États membres ou leurs organes de réglementation devraient exiger cette communication dans la mesure où les états financiers contrôlés d'un client doivent être publiés conformément à leur droit national.
- 3) Le total des revenus perçus sous forme d'honoraires doit être ventilé en quatre catégories: services de contrôle légal des comptes, autres services de certification, services de conseils fiscaux, et autres services extérieurs à la mission d'audit. Cette dernière catégorie doit être subdivisée en sous-catégories si elle contient des postes qui diffèrent substantiellement l'un de l'autre. Cette subdivision en sous-catégories devrait au moins donner le montant des honoraires perçus pour les services fournis dans les différents domaines suivants: technologies de l'information en matière financière, audit interne, valorisation, procédures en justice, recrutement. Pour chaque poste d'une (sous-)catégorie, il convient de faire figurer également le chiffre correspondant de l'exercice comptable précédent. Enfin, le pourcentage que représente chacune des (sous-)catégories par rapport au montant total devrait être présenté.
- 4) Dans le cas du contrôle légal d'états financiers consolidés, les informations sur les honoraires perçus par le contrôleur légal et les membres de son réseau en rémunération des services fournis au client et à ses entités consolidées doivent être publiées conformément aux mêmes règles.

## B. CIRCONSTANCES PARTICULIÈRES

### 1. Intérêt financier

- 1) Un intérêt financier réel ou potentiel, direct ou indirect, dans le client ou ses sociétés liées, y compris tout instrument dérivé qui lui serait directement lié, est de nature à menacer l'indépendance du contrôleur légal lorsque cet intérêt est détenu par le contrôleur légal ou toute autre

personne en position d'influencer les résultats du contrôle légal (toute personne relevant de la section A.2).

Il incombe au contrôleur légal d'évaluer l'importance de toute menace de ce type, d'apprécier s'il existe des sauvegardes susceptibles d'atténuer le risque qu'elle représente pour l'indépendance et de prendre toute décision qu'il jugera nécessaire, comme le refus de la mission d'audit, la démission ou l'exclusion de l'équipe d'audit de la personne concernée. Le cas échéant, en particulier dans le cas d'entités présentant un intérêt public, le contrôleur légal doit s'efforcer d'associer l'organe de gouvernance à cette décision.

- 2) L'existence d'un intérêt financier avec le client contrôlé ou ses sociétés liées est incompatible avec l'indépendance du contrôleur légal lorsque:
  - a) le contrôleur légal, le cabinet d'audit ou tout autre membre de l'équipe chargée de la mission ou de la chaîne des responsabilités, ou tout associé du cabinet ou de son réseau travaillant dans un «bureau» (\*) qui participe de manière significative à la mission d'audit, possède:
    - i) un intérêt financier direct dans le client contrôlé, ou
    - ii) un intérêt financier indirect dans le client contrôlé, qui est substantiel pour l'une ou l'autre des parties, ou
    - iii) un intérêt financier (direct ou indirect) dans les sociétés liées du client contrôlé, qui est substantiel pour l'une ou l'autre des parties;
  - b) une autre personne relevant de la section A.2 possède un intérêt financier (direct ou indirect) dans le client contrôlé ou ses sociétés liées, qui est substantiel pour l'une ou l'autre des parties.

Les personnes concernées ne doivent donc pas posséder de tels intérêts financiers. Si de tels intérêts sont néanmoins acquis du fait d'un événement extérieur (héritage, don, fusion d'entreprises ou de sociétés, etc.), il doivent être cédés dans des délais aussi brefs que possible, et au plus tard un mois après que la personne concernée apprend l'existence de ces intérêts et a le droit d'en disposer. Dans l'intervalle, des sauvegardes supplémentaires sont requises en vue d'assurer l'indépendance du contrôleur légal des comptes. Celles-ci peuvent par exemple inclure un deuxième examen des travaux d'audit de la personne concernée ou l'exclusion de sa participation aux décisions d'importance concernant le contrôle légal des comptes du client contrôlé.

- 3) L'indépendance du contrôleur légal peut aussi être menacée par la possession d'un intérêt financier apparemment peu substantiel dans le client contrôlé ou ses sociétés liées. Le risque sera plus important, et donc susceptible d'être inacceptable, si cet intérêt est acquis ou détenu autrement que dans des conditions commerciales normales ou qu'il n'est pas négocié en toute indépendance. Il appartient au contrôleur légal d'évaluer le niveau de risque que présente un tel intérêt et de veiller à ce que toutes les mesures nécessaires pour l'atténuer soient prises.

(\*) Terme défini dans le glossaire.

## 2. Relations d'affaires

- 1) Les relations d'affaires entre le contrôleur légal, le cabinet d'audit ou tout autre personne en position d'influencer les résultats du contrôle légal (toute personne relevant de la section A.2), d'une part, et le client, ses sociétés liées, ou la direction, d'autre part, peuvent engendrer des menaces liées à l'intérêt personnel, à la représentation ou à l'intimidation, qui compromettent l'indépendance du contrôleur légal.
- 2) Les relations d'affaires, ou le fait de s'engager à nouer de telles relations, doivent être interdites, à moins qu'elles ne s'insèrent dans un cadre professionnel normal et demeurent insignifiantes en terme de menace à l'indépendance du contrôleur légal des comptes.

Chaque fois qu'il convient, et notamment dans le cas des entités présentant un intérêt public, le contrôleur légal des comptes doit rechercher à établir une discussion avec l'organe de gouvernance du client contrôlé concernant toute situation dans laquelle il n'apparaît pas clairement qu'une relation d'affaires donnée revêt un caractère professionnel normal et insignifiant en terme de menace à son indépendance.

- 3) Les paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas à la fourniture de services de contrôle légal. Cependant, ni le cabinet d'audit, ni aucune entreprise membre de son réseau, ne doivent fournir de services de contrôle légal à:
  - a) un propriétaire quelconque du cabinet d'audit;
  - b) une entreprise affiliée de ce propriétaire, lorsque ce dernier peut être en mesure d'influer sur toute décision du cabinet d'audit affectant la fonction de contrôle légal;
  - c) une entité dans laquelle une personne quelconque exerçant des fonctions de surveillance et de direction peut être en mesure d'influer sur toute décision du cabinet d'audit affectant la fonction de contrôle légal<sup>(1)</sup>.

## 3. Occupation d'un emploi chez le client

- 1) Pour toute personne en position d'influencer les résultats du contrôle légal, l'occupation simultanée d'un emploi dans le cabinet d'audit (personne relevant de la section A.2) et chez le client contrôlé ou ses sociétés liées doit être interdite. Les détachements temporaires de personnel<sup>(2)</sup> chez un client contrôlé ou une de ses sociétés liées sont également considérés comme des relations d'emploi simultané. Lorsque l'employé d'un cabinet d'audit ayant travaillé chez un client

<sup>(1)</sup> Le paragraphe 3, points a) et b), ne s'applique pas aux cabinets d'audit auxquels, conformément à l'article 2; paragraphe 1, point b) ii), deuxième phrase, de la 8<sup>e</sup> directive, les États membres concernés n'imposent pas que la majorité des droits de vote soit détenue par des contrôleurs légaux, et dont toutes les actions sont nominatives et ne peuvent être transférées qu'avec l'accord du cabinet et/ou celui de l'autorité nationale compétente pour l'agrément des contrôleurs légaux, à condition qu'aucun client desdits cabinets ne soit en mesure d'influer sur leurs décisions affectant la fonction de contrôle légal.

<sup>(2)</sup> Personnes engagées dans le cadre d'un contrat de prêt de personnel, qui travaillent sous la supervision directe du client et qui n'interviennent pas dans la réalisation d'opérations comptables ou l'élaboration de données non soumises à l'examen et à l'approbation du client.

contrôlé dans le cadre d'un détachement de personnel doit être affecté à l'équipe de mission chargée d'effectuer le contrôle légal de ce client, cet employé doit être déchargé de toute responsabilité en matière de contrôle légal pour les fonctions ou activités qu'il avait mission d'exercer ou de superviser au cours de sa période de détachement (voir également section B.5).

- 2) Pour les cas dans lesquels un membre de l'équipe chargée de la mission envisage de quitter le cabinet d'audit pour rejoindre un client, les politiques et procédures appliquées par le cabinet d'audit (cf. section A.4.3) doivent prévoir:

- a) l'obligation, pour les membres de l'équipe chargée de la mission d'informer immédiatement le cabinet d'audit de toute situation susceptible d'impliquer leur embauche potentielle par le client;

- b) l'exclusion immédiate de la mission d'audit de ce membre de l'équipe chargée de la mission; et

- c) une révision immédiate des travaux d'audit que le membre de l'équipe chargée de la mission ou parti a effectué dans le cadre de la mission de contrôle légal en cours et/ou (selon le cas le plus approprié) la plus récente. Cette révision doit être effectuée par un professionnel du contrôle légal situé plus haut dans la hiérarchie. Si le membre rejoignant le client contrôlé est un associé ou l'associé responsable de la mission, la révision doit être effectuée par un associé qui n'est pas impliqué dans la mission d'audit. (Lorsque, en raison de sa taille, le cabinet d'audit ne dispose pas d'un associé non impliqué dans la mission d'audit, il peut soit confier la révision à un autre contrôleur légal des comptes, soit consulter l'organe réglementant la profession.)

- 3) Lorsqu'un ancien membre de l'équipe chargée de la mission ou une personne appartenant à la chaîne des responsabilités a rejoint un client, les politiques et procédures mises en œuvre par le cabinet d'audit doivent assurer qu'il ne subsiste aucune relation significative entre le cabinet et cette personne. Cela suppose notamment:

- a) qu'indépendamment du fait que la personne ait précédemment participé à la réalisation de la mission d'audit, tous les soldes en capital et autres intérêts financiers similaires doivent être entièrement réglés (y compris les prestations de retraite), à moins qu'ils n'aient été octroyés dans le cadre d'arrangements prédéterminés qui ne peuvent être influencés par les liens qui subsisteraient entre la personne concernée et le cabinet d'audit;

- b) que la personne en cause ne doit pas participer, ou paraître continuer à participer, aux affaires ou aux activités professionnelles du cabinet d'audit.

4) Un associé d'audit principal quittant le cabinet d'audit pour occuper une fonction-clé de direction (\*) chez un client serait perçu comme étant à l'origine d'un risque élevé inacceptable en matière d'indépendance. Par conséquent, une période de deux ans au moins devrait s'être écoulée avant qu'un associé d'audit principal ne puisse assumer une fonction-clé de direction.

#### 4. Occupation de fonctions de direction ou de surveillance chez un client

1) Une personne susceptible d'influencer les résultats du contrôle légal (personne relevant de la section A.2) ne peut pas être membre d'un organe de direction (conseil d'administration, par exemple) ou de surveillance (comité d'audit ou conseil de surveillance, par exemple) du client. Elle ne peut pas non plus être membre d'un organe équivalent dans une entité qui détiendrait directement ou indirectement plus de 20 % des droits de vote dans le client, ou dans laquelle le client détiendrait directement ou indirectement plus de 20 % des droits de vote.

2) Lorsqu'une personne qui a précédemment appartenu à l'équipe chargée de la mission vient à occuper des fonctions directoriales ou de surveillance chez un client, les dispositions de la section B.3, paragraphes 3 et 4, sont d'application.

#### 5. Occupation d'un emploi dans le cabinet d'audit

Lorsqu'un directeur ou un gérant du client a été embauché par le cabinet d'audit, il ne peut, au cours des deux années qui suivent son départ du client, ni devenir membre de l'équipe chargée de la mission, ni, s'il est membre de la chaîne des responsabilités, prendre part à des décisions d'importance significative concernant ce client ou ses sociétés liées. Cette exigence s'applique également à tout ancien employé du client, à moins que les responsabilités et tâches qui étaient les siennes n'aient pas de rapport significatif avec la fonction de contrôle légal des comptes.

#### 6. Liens familiaux et autres liens personnels

1) Une personne ayant qualité de contrôleur légal ne peut accepter une mission de contrôle légal si l'un des membres de sa famille proche:

- a) occupe un poste d'encadrement de haut niveau chez le client;
- b) peut exercer, du fait de sa position, une influence directe sur la préparation des livres comptables ou des états financiers du client contrôlé;
- c) possède un intérêt financier dans le client (cf. section B.1), à moins qu'il ne soit négligeable; ou

d) entretient une relation d'affaires avec le client (cf section B.2), à moins qu'elle ne s'inscrive dans un cadre professionnel normal et demeure insignifiante au regard de l'indépendance du contrôleur légal des comptes.

2) Une personne appartenant au cabinet d'audit ou au réseau ne doit pas être affectée à l'équipe chargée de la mission si l'un des membres de sa famille proche remplit l'un quelconque des critères énumérés au paragraphe 1, alinéas a) à d). La même interdiction s'applique à un associé d'audit travaillant dans un «bureau» au sein duquel un autre associé aurait un membre de sa famille proche remplissant ces critères.

Des sauvegardes appropriées doivent assurer l'exclusion de la participation à toute décision concernant directement la mission d'audit de tout membre de la chaîne des responsabilités dont un membre de la famille proche correspondrait à un des critères énumérés au paragraphe 1, alinéas a) à d), la même exclusion s'appliquant s'il travaille dans un «bureau» au sein duquel un associé a un membre proche de sa famille qui remplit à ces critères.

3) Le contrôleur légal doit vérifier si lui-même, toute autre personne de l'équipe chargée de la mission ou de la chaîne des responsabilités, ou toute autre personne employée dans un «bureau» dans lequel lui-même ou ces personnes travaillent, entretiennent d'autres liens personnels étroits qui justifieraient des sauvegardes similaires.

4) L'appréciation des faits concernant ces autres liens personnels doit être fondée sur la connaissance du contrôleur légal et de la personne concernée, étant entendu que cette dernière a l'obligation d'informer le contrôleur légal de tout fait ou circonstance exigeant des mesures de sauvegarde pour atténuer un niveau inacceptable de risque pour l'indépendance.

#### 7. Services autres que l'audit

##### 7.1. Généralités

1) Lorsqu'un contrôleur légal, un cabinet d'audit ou l'une des sociétés appartenant au réseau fournit à un client ou à l'une de ses sociétés liées des prestations de services autres que le contrôle légal des comptes (services autres que l'audit), le système global de sauvegarde (cf. section A.4.3) du contrôleur légal doit permettre d'assurer:

- a) qu'aucune des personnes employées par le cabinet d'audit ou la société membre de son réseau ne prend de décisions, ni ne prend part aux prises de décision, pour le compte du client ou de l'une de ses sociétés liées ou de sa direction, à l'occasion de la prestation d'un service autre que l'audit; et

(\*) Terme défini dans le glossaire.



- b) que, lorsqu'en raison de menaces spécifiques liées à la nature d'un service autre que l'audit il subsiste un risque pour l'indépendance, ce risque est réduit à un niveau acceptable.
- 2) Même s'il n'est pas impliqué dans les prises de décision du client contrôlé ou de l'une de ses sociétés liées, le contrôleur légal doit examiner l'opportunité d'adopter, entre autres, telle ou telle des mesures de sauvegarde suivantes, selon qu'elles lui paraîtront adaptées pour atténuer le risque pour l'indépendance qui subsisterait:
- a) dispositions visant à réduire le risque lié à l'autorévision en compartimentant les responsabilités et les connaissances dans certaines missions autres que d'audit;
- b) notification de routine de toute mission d'audit ou autre que d'audit aux personnes du cabinet d'audit ou du réseau responsables du maintien de l'indépendance, y compris celles chargées de la supervision des activités en cours;
- c) deuxième examen du contrôle légal par un associé d'audit qui ne participe à aucune prestation de services au client ou à l'une de ses sociétés liées; ou
- d) révision externe par un autre contrôleur légal ou consultation de l'organe professionnel de réglementation.
- 3) Chaque fois qu'il convient, et notamment pour les entités qui présentent un intérêt public, le contrôleur légal doit s'efforcer de discuter de la prestation de services autres que l'audit à un client ou à l'une de ses sociétés liées avec l'organe de gouvernance de ce client (cf. point A.4.1.2).

## 7.2. Exemples — Analyse de situations spécifiques

### 7.2.1. Établissement de la comptabilité et des états financiers

- 1) Il existe une menace potentielle d'autorévision chaque fois qu'un contrôleur légal, un cabinet d'audit, une entité appartenant à un cabinet d'audit lié, ou un associé, dirigeant ou employé des précédents participe à l'établissement des livres comptables ou des états financiers du client. L'importance de la menace dépend de l'étendue de la participation de ces personnes au processus d'établissement des comptes et de la mesure dans laquelle l'intérêt public est en jeu.
- 2) L'importance de la menace d'autorévision doit toujours être considérée comme trop élevée pour autoriser une participation au processus d'établissement des comptes, à moins que l'assistance fournie soit uniquement de nature technique ou mécanique ou le conseil donné de caractère purement informatif.
- 3) Toutefois, pour les contrôles légaux des entités présentant un intérêt public, la fourniture de toute assistance de ce type qui ne relèverait pas du mandat de contrôle légal serait perçue comme la cause d'un risque élevé et inacceptable

pesant sur l'indépendance, et devrait par conséquent être prohibée.

### 7.2.2. Conception et mise en œuvre de systèmes technologiques d'information financière

- 1) Les prestations de services à un client par le contrôleur légal, le cabinet d'audit ou une entité de son réseau comprenant la conception et la mise en œuvre de systèmes technologiques d'information financière utilisés pour produire des informations qui s'intègrent dans les états financiers du client peuvent provoquer l'apparition d'un risque d'autorévision.
- 2) Le risque d'autorévision est considéré comme trop élevé pour autoriser la prestation de ce type de services par un contrôleur légal, un cabinet d'audit, ou l'une des entités membres du groupe, excepté lorsque:
- a) la direction du client déclare par écrit qu'elle assume la responsabilité de l'entièreté du système de contrôle interne;
- b) le contrôleur légal a pu s'assurer que la direction du client ne se fonde pas avant tout sur les données produites par ces systèmes technologiques d'information financière pour évaluer la qualité des systèmes de contrôle interne et d'information financière de l'entreprise;
- c) dans un projet portant sur la mise au point d'un tel système technologique, la conception du système a lieu suivant les spécifications exigées par la direction du client, et
- d) les services ne correspondent pas à un projet «clé en mains» (c'est-à-dire qui intègre la conception de logiciels, la configuration d'équipements et leur mise en œuvre), à moins que le client ou sa direction ne confirment expressément dans la déclaration écrite requise au point a) qu'ils assument la responsabilité:
- i) du processus de conception, de mise en œuvre et d'évaluation, y compris de toutes les décisions y afférentes, et
- ii) de la marche du système, y compris pour ce qui est des données utilisées ou produites par le système.

Ces dispositions ne limitent pas les services qu'un contrôleur légal, un cabinet d'audit ou un membre de son réseau fournissent en liaison avec l'évaluation, la conception et la mise en œuvre de contrôles comptables internes et des contrôles de la gestion du risque, à condition que ces personnes n'agissent pas en tant qu'employé ni n'exercent de fonctions directoriales.

3) Même dans les cas où l'interdiction du paragraphe 2 ne s'applique pas, il incombe au contrôleur légal d'évaluer si des sauvegardes complémentaires sont nécessaires pour atténuer tout risque d'autorévision qui subsisterait, et d'examiner en particulier si des services comprenant la conception et la mise en œuvre de systèmes technologiques d'information financière ne devraient pas être exclusivement fournis par une équipe d'experts composée d'un personnel différent (y compris au niveau de l'associé responsable de la mission) et aux domaines d'intervention distincts de ceux de l'équipe chargée de la mission.

### 7.2.3. Services d'évaluation

- 1) Il existe une menace d'autorévision chaque fois qu'un contrôleur légal, un cabinet d'audit, une entité au sein du réseau ou l'un de leurs associés, dirigeants ou employés fournit au client des services d'évaluation qui supposent l'élaboration d'évaluations pour des éléments qui seront incorporés dans les états financiers du client.
- 2) La menace d'autorévision est considérée comme trop importante pour que la prestation de services d'évaluation soit autorisée dans les cas où elle suppose l'évaluation de montants qui sont d'une importance significative au regard des états financiers et lorsque l'évaluation comporte un degré substantiel de subjectivité du fait des caractéristiques inhérentes au poste concerné.
- 3) Dans les cas où l'interdiction du paragraphe 2 ne s'applique pas, il incombe néanmoins au contrôleur légal de déterminer si des sauvegardes supplémentaires sont nécessaires pour atténuer tout risque d'autorévision qui subsisterait, et en particulier s'il y a lieu que le service d'évaluation soit exclusivement fourni par une équipe d'experts composée d'un personnel différent (y compris au niveau de l'associé responsable de la mission) et aux domaines d'intervention distincts de ceux de l'équipe chargée de la mission.

### 7.2.4. Participation à l'audit interne du client

- 1) Une menace d'autorévision peut apparaître, dans certaines circonstances, lorsqu'un contrôleur légal, un cabinet d'audit ou une entité d'un réseau fournit des services d'audit interne à un client.
- 2) Pour atténuer ce risque d'autorévision lorsqu'il participe aux travaux d'audit interne d'un client, le contrôleur légal doit:
  - a) veiller à ce que les dirigeants ou l'organe de gouvernance du client restent à tout moment responsables:
    - i) de la fonction globale d'audit interne (c'est-à-dire de la mise en place et du maintien des contrôles internes, y compris des contrôles et procédures quoti-

diens relatifs à l'autorisation, l'exécution et l'enregistrement des opérations comptables);

- ii) de la détermination de la portée, du risque et de la fréquence des procédures d'audit interne à réaliser; et
- iii) de l'appréciation des résultats et des recommandations issues de l'audit interne ou formulées au cours du contrôle légal, ainsi que des décisions prises sur leur base.

Si le contrôleur légal n'est pas convaincu que ce soit le cas, ni lui, ni le cabinet d'audit, ni aucune entité au sein de son réseau ne doivent participer à l'audit interne du client;

- b) refuser d'accepter les résultats des procédures d'audit interne à des fins de contrôle légal sans une révision adéquate, y compris sous forme d'un réexamen postérieur des travaux de contrôle légal concernés par un associé d'audit n'ayant participé ni au contrôle légal, ni à la mission d'audit interne.

### 7.2.5. Actions pour le compte du client dans le cadre de la résolution de litiges

- 1) Une menace liée à la représentation apparaît chaque fois qu'un contrôleur légal, un cabinet d'audit, une entité au sein d'un réseau, ou un de leurs associés, dirigeants ou employés, intervient pour le compte du client dans la résolution d'un conflit ou d'un litige. Une menace liée à l'autorévision peut également apparaître si les services rendus incluent une estimation des chances du client contrôlé d'obtenir gain de cause dans la résolution du litige, affectant de la sorte les montants à reporter dans les états financiers.
- 2) Les menaces liées à la représentation et à l'autorévision sont considérées comme trop importantes pour autoriser un contrôleur légal, un cabinet d'audit, une entité au sein d'un réseau, ou un de leurs associés, dirigeants ou employés, à intervenir pour le compte d'un client dans la résolution d'un litige portant sur des éléments qui, pris dans leur ensemble, ont une chance raisonnable d'avoir un impact substantiel sur les états financiers du client, et impliquant un degré significatif de subjectivité inhérent au cas concerné.
- 3) Dans les cas où l'interdiction du paragraphe 2 ne s'applique pas, il incombe néanmoins au contrôleur légal d'évaluer si des sauvegardes supplémentaires sont nécessaires pour atténuer la menace liée à la représentation qui subsisterait. Il peut notamment envisager de recourir à un personnel (y compris au niveau de l'associé responsable de la mission) qui ne soit pas lié à l'équipe chargée de la mission et dont les tâches soient différentes.

### 7.2.6. Recrutement de dirigeants

- 1) Lorsqu'un contrôleur légal, un cabinet d'audit, une entité au sein du réseau, ou un de leurs associés, dirigeants ou employés, est impliqué dans le recrutement d'un dirigeant ou d'un cadre de haut niveau pour le compte du client, plusieurs types de menaces pour l'indépendance peuvent apparaître, qui sont liées par exemple à l'intérêt personnel, à la confiance ou à l'intimidation.
- 2) Avant d'accepter une telle mission, le contrôleur légal doit évaluer les menaces présentes et futures pour son indépendance qui pourraient résulter de sa participation au recrutement de dirigeants ou de cadres de haut niveau, puis réfléchir aux mesures de sauvegarde appropriées qui permettraient d'atténuer de telles menaces.
- 3) Lorsque le recrutement concerne des cadres financiers et administratifs de haut niveau, la menace pesant sur l'indépendance du contrôleur légal est très élevée, de sorte que celui-ci doit prendre soigneusement en considération le fait qu'il peut y avoir des circonstances où la simple fourniture d'une liste de candidats potentiels peut induire un risque inacceptable pour son indépendance. En cas de contrôle légal d'entités présentant un intérêt public, précisément, ce risque est jugé trop élevé pour autoriser la fourniture d'une telle liste.
- 4) Dans tous les cas, la décision quant au choix de la personne à recruter doit toujours être prise par le client.

## 8. Rémunération du contrôle légal et des autres services

### 8.1. Honoraires subordonnés

- 1) Les accords sur les honoraires des missions de contrôle légal dans lesquels le montant de la rémunération est subordonné aux résultats du service fourni sont générateurs de menaces liées à l'intérêt personnel et à la représentation qui sont considérées comme induisant un niveau inacceptable de risque pour l'indépendance. Il est en conséquence indispensable:
  - a) que les missions de contrôle légal dont la rémunération est subordonnée aux résultats soient systématiquement refusées; et
  - b) qu'afin de prévenir toute apparence de subordination en matière d'honoraires, la base de calcul des honoraires de contrôle légal soit convenue à l'avance chaque année, avec une marge de variation permettant de prendre en compte l'impact de facteurs imprévisibles sur les travaux d'audit.
- 2) Des menaces pour l'indépendance peuvent également provenir de contrats prévoyant des honoraires subordonnés aux résultats pour la rémunération de services autres que l'audit que le contrôleur légal, le cabinet d'audit, ou une entité au sein de son réseau fournit à un client ou à l'une de ses sociétés liées. Le système de sauvegarde du contrôleur légal (voir section A.4.3.2) doit en conséquence garantir:

- a) qu'un tel contrat ne peut jamais être conclu sans avoir au préalable évalué les risques pour l'indépendance qu'il est susceptible d'entraîner et s'être assuré que des sauvegardes appropriées permettront de ramener ce risque à un niveau acceptable; et
- b) à l'exception des cas où le contrôleur légal est convaincu que les sauvegardes en place permettent d'atténuer le risque pour l'indépendance, que la mission portant sur des services autres que l'audit sera refusée ou que le contrôleur légal sera tenu de renoncer à sa mission de contrôle légal pour pouvoir accepter de prester les services autres que l'audit.

### 8.2. Rapport entre le total des honoraires et le total des revenus

- 1) La prestation de toute forme de services (services d'audit et autres services que l'audit) par un contrôleur légal, un cabinet d'audit ou un réseau au profit d'un client ou de l'une de ses filiales ne doit en aucun cas créer une dépendance financière à l'égard de ce client ou groupe de clients, pas plus en fait qu'en apparence.
- 2) On considère qu'il y a dépendance financière lorsque le total des honoraires (pour services audit et autres que l'audit) qu'un contrôleur légal, un cabinet d'audit, ou un réseau perçoit ou doit percevoir d'un client et de ses sociétés liées représente un pourcentage anormalement élevé des revenus totaux de chaque année sur une période cinq ans.
- 3) Le contrôleur légal doit également tenir compte du fait que certaines relations d'honoraires avec le client et ses sociétés liées peuvent apparaître comme créant une dépendance financière à l'égard d'une personne qui est en position d'influer sur le résultat du contrôle légal (toute personne relevant de la section A.2).
- 4) Dans tous les cas, le contrôleur légal, le cabinet d'audit ou le réseau doivent pouvoir démontrer qu'il n'existe aucune dépendance financière à l'égard d'un client particulier ou de ses sociétés liées.

### 8.3. Honoraires impayés

Lorsque le paiement des honoraires dus pour des services audit ou autres que l'audit prend un retard trop important, ou que le montant des impayés, seul ou combiné aux honoraires relatifs aux missions en cours, peut apparaître comme l'équivalent d'un prêt substantiel (voir également la section B.2), la menace liée à l'intérêt personnel pesant sur l'indépendance du contrôleur légal des comptes est jugée si significative que celui-ci doit refuser une nouvelle mission ou, lorsque cela est possible et opportun, démissionner de la mission de contrôle légal en cours. La situation doit être réexaminée par un associé non impliqué dans les prestations de services à ce client ou, en cas d'impossibilité, soit faire l'objet d'un examen par un contrôleur légal extérieur, soit être soumise à l'appréciation de l'organe professionnel de réglementation.

#### 8.4. Fixation du montant des honoraires

Un contrôleur légal doit pouvoir démontrer que les honoraires perçus pour une mission de contrôle légal couvrent de manière adéquate l'affectation à la tâche d'un nombre d'heures de travail approprié et d'un personnel qualifié ainsi que les diligences nécessaires pour se conformer aux normes professionnelles, lignes directrices et procédures de contrôle de qualité, et que les ressources allouées sont au moins équivalentes à celles qui auraient été consacrées à un autre travail de nature similaire.

### 9. Litiges

- 1) Des menaces liées à la fois à l'intérêt personnel et à la représentation sont susceptibles d'apparaître lorsqu'un litige oppose, ou paraît devoir opposer, le contrôleur légal, le cabinet d'audit ou toute autre personne en position d'influer sur le résultat du contrôle légal (toute personne relevant de la section A.2) à un client ou à ses sociétés liées. Toutes les prestations fournies à ce client dans le cadre du contrôle légal ou d'autres services doivent être prises en considération pour évaluer la pertinence de ces menaces.
- 2) S'il constate qu'une telle menace risque d'apparaître, le contrôleur légal doit aborder la question avec l'organe de gouvernance du client ou, dans le cas où celui-ci n'existe pas, consulter son organe professionnel de réglementation. Ces menaces peuvent constituer un risque significatif pour l'indépendance dans les cas où il y a une forte probabilité qu'éclate un litige considéré comme sérieux par l'une quelconque des parties concernées ou fondé sur la contestation d'un contrôle légal précédent, ou lorsqu'un litige d'importance substantielle est en cours. Il incombe au contrôleur légal de suspendre ses travaux dès qu'une situation de ce genre devient évidente, sous réserve des dispositions du droit national.

### 10. Cadres de haut niveau exerçant sur une longue période

- 1) Des menaces liées à la confiance ou à la familiarité peuvent apparaître lorsque certains membres de l'équipe chargée de la mission travaillent régulièrement et pour une longue période au contrôle légal d'un client, en particulier s'il s'agit d'une entité présentant un intérêt public.
- 2) Pour atténuer ces menaces, le contrôleur légal est tenu, en cas de contrôle légal d'une entité présentant un intérêt public:
  - a) de prévoir au minimum le remplacement des associés d'audit principaux (\*) membres de l'équipe chargée de la mission (y compris de l'associé responsable de la mission) dans les 7 ans qui suivent leur nomination dans la même équipe. Les associés d'audit principaux qui sont remplacés ne doivent pas être autorisés à effectuer une nouvelle mission chez ce client avant qu'un délai de deux ans au moins ne se soit écoulé à compter de la date de leur remplacement; et
  - b) d'évaluer le risque pour son indépendance qui résulte de la présence prolongée des autres membres dans l'équipe chargée de la mission, et d'adopter les mesures de sauvegarde qui conviennent pour ramener ce risque à un niveau acceptable.
- 3) Pour les clients qui ne sont pas des entités présentant un intérêt public, il est préférable que les procédures visées au point 2 s'appliquent également. Cependant, lorsqu'une rotation des associés d'audit principaux n'est pas possible, le contrôleur légal doit déterminer quelles autres mesures de sauvegarde devraient être adoptées afin de réduire le risque pour l'indépendance à un niveau acceptable.

Les États membres sont destinataires de la présente recommandation.

Fait à Bruxelles, le 16 mai 2002.

Par la Commission  
Frederik BOLKESTEIN  
Membre de la Commission

---

(\*) Terme défini dans le glossaire.

## ANNEXE

Les commentaires qui suivent visent à faciliter l'interprétation de la série de principes fondamentaux énoncés dans la recommandation.

## A. CADRE GÉNÉRAL

Le test de base de l'efficacité de l'approche adoptée par un contrôleur légal pour parer aux menaces et aux risques pesant sur son indépendance lors d'une mission de contrôle donnée consiste à savoir si un tiers, raisonnable et informé, connaissant tous les faits et circonstances pertinents relatifs à une mission d'audit particulière, conclura ou non que le jugement que le contrôleur légal émet sur toutes les questions portées à son attention est objectif et impartial.

Le contrôleur légal doit savoir clairement ce que l'on entend par objectivité — qui est un état d'esprit — et indépendance, tant sur le plan des faits que de l'apparence. En conséquence, il doit tenir compte, lorsqu'il se pose la question de savoir s'il est en mesure d'effectuer un contrôle des comptes objectif et indépendant, de toute une série de facteurs, parmi lesquels l'éventail des personnes qui, outre lui-même, peuvent influencer le résultat du contrôle en question, toutes les menaces et tous les risques existants et potentiels susceptibles de compromettre son indépendance aux yeux de tiers raisonnables et informés, et le système de sauvegardes qui éliminerait ou atténuerait ces menaces et ces risques et apporterait la preuve de son indépendance. Dans certains cas, le seul moyen de prouver à coup sûr son indépendance sera de refuser d'entretenir certains types de relations avec le client contrôlé.

## 1. OBJECTIVITÉ, INTÉGRITÉ ET INDÉPENDANCE

La compréhension des exigences déontologiques qui s'appliquent aux contrôleurs légaux, et de la façon dont le respect de ces exigences peut être contrôlé, est une condition préalable à la confiance du public dans le rôle d'intérêt général que jouent les contrôles légaux, dans la fiabilité des états financiers contrôlés, et dans la capacité de cette profession à tenir la place qui lui revient dans le processus de contrôle. Il est donc important que tous comprennent semblablement ce que l'on entend par «l'exigence d'indépendance du contrôleur légal»<sup>(1)</sup>, quels sont ses liens avec les exigences déontologiques d'«objectivité» et d'«intégrité»<sup>(2)</sup>, et comment — et dans quelle mesure — le respect de ces exigences peut être objectivement évalué.

L'objectif ultime du contrôle légal des comptes consiste à exprimer une opinion de contrôle objective. Le principal moyen qu'a le contrôleur légal de prouver que tel est bien le cas est de montrer qu'il procède avec objectivité. Pour cela, il doit faire preuve à la fois d'équité, d'honnêteté intellectuelle et d'intégrité (ce qui implique de sa part traitement équitable et sincérité) et agir en dehors de tout conflit d'intérêts pouvant compromettre son indépendance.

L'objectivité comme l'intégrité ne sont guère faciles à tester ou à soumettre à une vérification externe, mais tant les États membres que la profession des contrôleurs légaux ont fixé des règles et des orientations qui affirment la prééminence de ces principes et clarifient les responsabilités morales des contrôleurs légaux.

La notion d'indépendance du contrôleur légal doit être abordée sous deux aspects:

- 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,
- l'indépendance en apparence, c'est-à-dire la nécessité d'éviter les situations et les faits matériels qui, de par leur importance, amèneraient un tiers raisonnable et informé à remettre en question la capacité du contrôleur légal à agir d'une façon objective.

Vérifier l'indépendance du contrôleur légal impose d'abord d'examiner la situation dans laquelle celui-ci se trouve, et en particulier toutes les relations qu'il entretient et tous les intérêts qu'il possède ayant un rapport avec sa tâche.

L'indépendance n'est pas une norme absolue que les contrôleurs légaux des comptes doivent atteindre en s'affranchissant de toute relation économique, financière ou autre qui pourrait sembler impliquer une dépendance quelconque. Un tel état est manifestement impossible à atteindre étant donné que toute personne entretient dans une certaine mesure une dépendance ou une relation avec une autre.

<sup>(1)</sup> Voir l'article 24 de la 8<sup>e</sup> directive sur le droit des sociétés qui impose aux États membres de prescrire que les contrôleurs légaux doivent être indépendants selon le droit de l'État membre qui requiert le contrôle légal.

<sup>(2)</sup> Voir également l'article 23 de la 8<sup>e</sup> directive sur le droit des sociétés, qui impose aux États membres de prescrire que les contrôleurs légaux exécutent le contrôle légal avec conscience professionnelle.

Néanmoins, il est objectivement possible de vérifier, par un processus de contrôle, qu'un contrôleur légal respecte bien l'exigence d'indépendance: cela consisterait, dans un premier temps, à examiner la situation dans laquelle se trouve le contrôleur légal lui-même, et en particulier toutes les relations qu'il entretient et tous les intérêts qu'il possède ayant un rapport avec sa tâche. Deuxièmement, il s'agirait de vérifier si telle relation ou tel intérêt amènerait un tiers raisonnable et informé, connaissant tous ces détails, à conclure que le contrôleur légal des comptes est indépendant, c'est-à-dire capable d'exercer un jugement objectif et impartial sur toutes les questions soulevées dans le cadre de sa mission de contrôle. En ce sens, l'indépendance pourrait être vue comme une approximation des notions d'intégrité et d'objectivité et être vérifiée par un tiers raisonnable et informé.

## 2. RESPONSABILITÉ ET ÉTENDUE

### Responsabilité

D'une manière générale, il appartient aux contrôleurs légaux, qu'il s'agisse de personnes physiques ou morales, de se conformer à la législation et aux règles professionnelles nationales relatives aux contrôles légaux, notamment concernant la question de l'indépendance.

Dans le cadre d'un contrôle légal des comptes donné, il incombe au contrôleur légal des comptes d'assurer que l'exigence d'indépendance des contrôleurs légaux des comptes est respectée. Cette exigence s'applique non seulement au contrôleur légal des comptes et à l'entité formant le cabinet d'audit (si celle-ci n'est pas la même personne légale que le contrôleur légal des comptes) mais également à toute autre personne en mesure d'influencer le résultat du contrôle légal des comptes.

Le contrôleur légal ou — si celui-ci est une personne physique — le cabinet d'audit qui accomplit la mission d'audit doit disposer de systèmes adéquats (par exemple, à travers l'organisation interne, les contrats d'embauche, les sanctions prévues) lui permettant de prendre toutes les mesures raisonnables afin que les personnes au sein du cabinet se conforment à sa politique et à ses procédures en matière d'indépendance (voir également le point A.4.3).

Si le contrôleur légal est membre d'un réseau, il doit prendre toutes les mesures raisonnables pour faire en sorte que les autres entités appartenant à ce réseau, si elles sont en mesure d'exercer une influence sur le contrôle légal, se conforment toutes, propriétaires, actionnaires, associés, dirigeants et employés confondus, aux règles d'indépendance qui s'appliquent dans la juridiction où l'opinion d'audit doit être émise. Pour ce faire, il peut, par exemple:

- imposer, par le biais d'accords contractuels, des règles d'indépendance aux entreprises membres du réseau, à leurs associés (\*), dirigeants et employés en ce qui concerne ses clients, y compris des procédures interentreprises de contrôle de qualité et la possibilité d'un contrôle de qualité extérieur,
- fournir aux entreprises membres du réseau des informations régulières sur ses clients et exiger qu'elles précisent en retour les relations financières et d'affaires qu'elles entretiennent, le cas échéant, avec ces clients. Ce flux croisé d'informations est nécessaire afin d'identifier tous les rapports que les entreprises membres du réseau entretiennent avec un client donné et ses sociétés liées et que les politiques d'indépendance du contrôleur légal pourraient affecter,
- prévoir la tenue obligatoire de consultations interentreprises chaque fois que les relations que son client entretient avec l'une des entreprises membres du réseau risquent de compromettre son indépendance en tant que contrôleur légal.

Ces instruments peuvent aussi être appropriés pour sauvegarder l'indépendance du contrôle dans les cas où des sous-traitants ou des agents du contrôleur légal ou du cabinet d'audit autres que les entreprises appartenant au réseau sont impliqués dans le contrôle.

Dans toute mission de contrôle légal dans laquelle le contrôleur légal est un cabinet d'audit, c'est en général à l'associé responsable de la mission (\*) qu'il incombe de déterminer l'éventail des personnes auxquelles s'applique l'exigence d'indépendance, ainsi que les instruments et les règles auxquelles il peut être opportun de les soumettre. Cette personne devra exercer un jugement professionnel adéquat afin de remplir cette tâche car c'est à elle qu'incombe la responsabilité d'évaluer si oui ou non l'exigence d'indépendance est respectée. Il doit en outre être informé de toute relation, liée à la prestation de services audit ou de services autres que l'audit, que le contrôleur légal des comptes, le cabinet d'audit ou le réseau entretient avec le client contrôlé (voir aussi, au point A.4.3.2, le paragraphe intitulé «Politiques d'indépendance du cabinet d'audit»).

(\*) Terme défini dans le glossaire.

### Détermination de la portée de l'exigence d'indépendance

Un contrôleur légal doit savoir que ce ne sont pas seulement ses relations avec le client faisant l'objet du contrôle qui peuvent représenter une menace pour son indépendance, mais également les autres relations directes ou indirectes qu'il entretient avec d'autres personnes et d'autres entreprises dans son travail et dans le milieu de l'audit. Le contrôleur légal des comptes doit évaluer les menaces réelles et potentielles provenant des relations qu'entretient le client contrôlé avec les personnes physiques et morales au sein de l'équipe chargée de la mission, du cabinet d'audit et de tout réseau auquel il appartient. Il doit aussi considérer les relations avec les autres personnes telles que les sous-traitants ou agents travaillant pour le cabinet d'audit ou le client contrôlé, y compris les personnes impliquées dans des questions ne relevant pas de l'audit. En résumé, il doit identifier toute personne en mesure d'influencer le résultat du contrôle légal des comptes.

Pour déterminer l'éventail des personnes auxquelles l'exigence d'indépendance doit s'appliquer, le contrôleur légal doit prendre en compte une série de facteurs, tels que la taille et la structure organisationnelle et juridique du client, la taille, la structure et l'organisation interne du cabinet d'audit et de tout réseau auquel il appartient, ainsi que le volume et la nature des services qui sont fournis au client par le cabinet d'audit ou toute entreprise membre du réseau.

Par exemple, dans le cas d'un petit cabinet d'audit de quatre ou cinq associés, qui serait chargé du contrôle légal d'une société possédant par exemple trois succursales, toutes situées dans le même pays, les règles d'indépendance s'appliqueraient traditionnellement aux personnes suivantes:

- l'associé responsable de la mission, l'équipe d'audit, et tout associé figurant dans la chaîne des responsabilités,
- tout associé responsable de la prestation de services autres que l'audit au même client,
- toute autre personne au sein du cabinet qui se trouve — ou peut être jugée telle — en mesure d'influencer le résultat du contrôle légal.

Cependant, si le contrôleur légal des comptes d'une société multinationale de taille moyenne est un cabinet membre d'un réseau, les règles d'indépendance s'étendent:

- à l'associé responsable de la mission et à l'équipe d'audit au sein du cabinet chargé du contrôle légal,
- à tout associé et tout membre de l'équipe d'audit du même cabinet ou d'une autre entreprise du réseau qui participe à l'audit des activités étrangères du client, y compris les personnes des services centralisés ou des unités spécialisées qui contribuent à ce travail,
- à tout associé du même cabinet ou d'une autre entreprise du réseau qui est responsable de la fourniture de services autres que d'audit au client,
- à tout associé figurant dans la chaîne des responsabilités, tant dans la juridiction où l'opinion du contrôleur légal doit être émise que dans le pays où le service d'audit ou autre est fourni au client,
- à toute autre personne au sein du cabinet ou d'une autre entreprise du réseau qui est en mesure d'influencer les résultats du contrôle légal.

Dans les deux cas, les exigences d'indépendance s'appliquent de la même façon aux personnes couvertes, seul diffère le nombre de personnes que le contrôleur légal doit prendre en compte comme étant concernées par ces exigences.

### Personnes extérieures à l'équipe chargée de la mission ou à la chaîne des responsabilités

Le contrôleur légal doit en outre prêter attention aux autres personnes qui, même si elles ne font pas partie de l'équipe chargée de la mission ou de la chaîne des responsabilités, pourraient influencer les résultats du contrôle légal, comme par exemple:

- les propriétaires ou actionnaires du cabinet d'audit qui, potentiellement, peuvent exercer une influence du fait de l'importance des droits de vote dont ils disposent. Lorsque, par exemple, le cabinet d'audit est entre les mains d'un petit nombre seulement de propriétaires ou d'actionnaires, chacun d'entre eux peut être considéré comme étant en mesure d'influencer les résultats du contrôle légal,
- les personnes qui ont une responsabilité de supervision ou de direction directe dans les étapes successive de la fonction d'audit, dans chaque endroit où des membres de l'équipe d'audit sont employés,
- les autres associés, dans les domaines de l'audit et autres que l'audit, qui, potentiellement, peuvent exercer une influence de par leurs relations de travail avec un membre quelconque de l'équipe d'audit. En fonction de facteurs comme la taille et l'organisation interne d'un bureau, d'un département, d'un cabinet, voire d'un réseau, tous les associés de telles entités peuvent être considérés comme étant en mesure d'influencer les résultats du contrôle légal.

Le contrôleur légal doit également vérifier s'il peut y avoir des personnes en dehors du cabinet d'audit ou du réseau auquel il appartient qui, de par leurs relations avec certaines personnes au sein du cabinet ou du groupe, ont ou donnent l'impression d'avoir la possibilité d'influencer les résultats du contrôle légal. On peut citer notamment:

- les familles des membres de l'équipe chargée de la mission ou de la chaîne des responsabilités et les autres personnes avec lesquelles ils sont en relation étroite, lorsque certains membres de ces familles ou ces personnes détiennent des intérêts financiers non négligeables dans l'entreprise cliente ou occupent une position clé dans cette entreprise ou dans toute autre entité détenant des intérêts non négligeables dans l'entreprise cliente (voir section B.6);
- les personnes ou les entités qui entretiennent des relations commerciales financièrement significatives avec le contrôleur légal et son cabinet ou bien avec le client, telles que les fournisseurs, les clients ou les sous-traitants importants.

Il appartient au contrôleur légal d'identifier les personnes dans le cabinet d'audit ou au sein du réseau dont la participation à la mission d'audit pourrait être affectée, effectivement ou en apparence, par une influence externe de ce type, compte tenu qu'il n'est pas en mesure d'imposer ses règles d'indépendance aux personnes extérieures au cabinet d'audit ou à son réseau.

### 3. MENACES ET RISQUE POUR L'INDÉPENDANCE

Afin d'éviter ou de remédier aux faits et circonstances qui pourraient compromettre l'indépendance du contrôleur légal des comptes, il est essentiel d'identifier, en premier lieu, les menaces à l'indépendance qui émergent dans des circonstances spécifiques. En deuxième lieu, il faut évaluer leur importance de manière à déterminer le niveau de risque qui compromet l'indépendance du contrôleur légal des comptes.

Plus le contrôleur légal est capable de distinguer clairement la nature des menaces, plus il sera capable de juger clairement le niveau de risque qu'elles représentent pour son indépendance. Les grandes catégories suivantes ont été établies en fonction de la nature générale des menaces:

- *menace liée à l'intérêt personnel*: l'indépendance du contrôleur légal peut être menacée par l'existence de conflits d'intérêts, financiers ou autres, avec le client (par exemple, détention d'un intérêt financier direct ou indirect dans l'entité contrôlée, dépendance excessive à l'égard des honoraires d'audit ou autres versés par le client, volonté de percevoir des honoraires exceptionnels, crainte de perdre le client),
- *menace d'autorévision*: se rapporte à la difficulté de conserver son objectivité dans un processus d'autorévision (par exemple, lorsque le contrôleur légal des comptes a pris des décisions, ou participé à la prise de décisions, qui relèvent entièrement de la direction du client contrôlé, ou quand le résultat ou l'appréciation d'une mission précédente, d'audit ou autre, réalisée par le contrôleur légal des comptes ou son cabinet doit être réévalué afin d'obtenir une conclusion sur l'audit actuel),
- *menace liée à la représentation*: l'indépendance du contrôleur légal peut être menacée s'il plaide en faveur de son client, ou au contraire contre celui-ci, dans toute procédure contradictoire ou toute autre situation (par exemple, négociation ou promotion de parts ou de titres du client, intervention en faveur du client dans un litige, ou litige entre l'auditeur et le client),
- *menace liée à la familiarité ou à une confiance excessive*: le contrôleur légal qui est trop influencé par la personnalité et les qualités de son client risque de se montrer trop bienveillant à son égard. Le fait, par exemple, d'entretenir des relations trop étroites et depuis trop longtemps avec le personnel dudit client peut conduire le contrôleur à lui accorder une confiance excessive et à ne pas questionner suffisamment ses assertions,
- *menace d'intimidation*: correspond à la possibilité que le contrôleur se voit dissuadé d'agir avec objectivité par les menaces, ou par la crainte qu'il a, par exemple, d'un client influent ou particulièrement autoritaire.

L'importance d'une menace donnée dépend d'une série de facteurs (quantifiables ou non) tels que son intensité, le statut de la ou des personne(s) impliquée(s), la nature du problème constituant la menace, et l'environnement de contrôle global. Lorsqu'il évalue l'importance d'une menace, le contrôleur légal doit également tenir compte de ce que différents types de menaces peuvent surgir dans une situation donnée. Compte tenu des circonstances, une menace peut être considérée comme grave dans une situation donnée si, compte tenu de tous ses aspects quantitatifs et qualitatifs, elle accroît, à la fois individuellement et en combinaison avec les autres menaces, le risque qui pèse sur l'indépendance du contrôleur légal et le porte à un niveau inacceptable.

### 4. SYSTÈMES DE SAUVEGARDE

En cas de menaces pour son indépendance, le contrôleur légal doit toujours s'assurer et justifier en les documentant que des mesures de sauvegarde permettant de neutraliser ou de ramener ces menaces à un niveau acceptable existent et sont convenablement appliquées. Ces sauvegardes correspondent aux différents strates de l'environnement global de contrôle, à savoir le gouvernement d'entreprise du client (voir point A.4.1), le système complet d'autoréglementation, la réglementation publique et la surveillance de la profession, y compris les sanctions disciplinaires (voir point A.4.2), et, enfin, le système de contrôle interne de qualité du contrôleur légal (voir point A.4.3).



## Niveau du risque pesant sur l'indépendance

Le niveau du risque qui pèse sur l'indépendance peut être représentée par un point sur une ligne continue allant du «risque zéro» jusqu'au «risque maximum». Quoiqu'impossible à mesurer précisément, le niveau du risque qu'une activité, relation ou autre circonstance particulière peut représenter pour l'indépendance du contrôleur légal peut être décrite comme se situant à l'intérieur ou à l'une des extrémités de ce segment.

Il appartient au contrôleur légal, ainsi qu'à toute autre personne prenant part à la décision relative à l'indépendance du contrôleur légal vis-à-vis du client (par exemple, organes de réglementation ou autres contrôleurs légaux dont le conseil est sollicité), d'évaluer si le niveau du risque que représentent certaines activités, relations ou circonstances précises pour son indépendance est acceptable ou non. Cette évaluation impose à ces mêmes personnes de vérifier si les dispositions de sauvegarde existantes suppriment ou atténuent de manière adéquate les menaces que font peser lesdites activités, relations ou circonstances sur l'indépendance du contrôleur légal. Si tel n'est pas le cas, une décision supplémentaire doit être prise concernant la mesure de sauvegarde supplémentaire (qui peut aller jusqu'à l'interdiction), ou la combinaison de mesures afin de réduire le risque d'indépendance et la probabilité correspondante que l'objectivité soit compromise à un niveau faible et acceptable.

### 4.1. Dispositions de sauvegarde des entités contrôlées

#### 4.1.1. Impact de la structure du gouvernement d'entreprise sur l'évaluation du risque pour l'indépendance

Dans le cadre de l'analyse de la structure du gouvernement d'entreprise du client contrôlé, laquelle peut aider à sauvegarder l'indépendance du contrôleur légal des comptes, il est approprié de différencier la structure du gouvernement d'entreprise d'une entité contrôlée présentant un intérêt public (\*) et celle d'une entité contrôlée présentant un intérêt public relativement faible. Cette différenciation est pertinente tant du point de vue de la mission du gouvernement d'entreprise, qui consiste particulièrement à protéger les investisseurs actuels et potentiels, que de l'apparence d'indépendance du contrôleur légal des comptes.

#### Clients contrôlés présentant un intérêt public

Concernant son apparence d'indépendance en relation avec une entité contrôlée présentant un intérêt public (\*), le contrôleur légal des comptes doit considérer la variété de perceptions possibles du public au niveau national, régional voire international. À cet égard, le gouvernement d'entreprise joue un rôle important dans la sauvegarde de l'indépendance des contrôleurs légaux.

Les contrôleurs légaux des comptes sont formellement nommés par un vote à la majorité des actionnaires lors de l'assemblée générale annuelle. Souvent, les actionnaires désignent le contrôleur légal des comptes que leur a recommandé la direction. Ceci est particulièrement le cas lorsqu'aucune approbation complémentaire n'est requise de la part d'un organe de gouvernance (\*) du client contrôlé autre que la direction (par exemple un conseil de surveillance, les administrateurs, un comité d'audit) ou d'un quelconque organisme de réglementation (par exemple, l'autorité de réglementation d'un secteur donné) (1). Cela ne protège pas nécessairement les intérêts des actionnaires minoritaires ou des investisseurs potentiels, pas plus que cela ne contribue à la sauvegarde de l'indépendance du contrôleur légal des comptes.

En conséquence, la structure du gouvernement d'entreprise de l'entité contrôlée devrait assurer que la nomination du contrôleur légal des comptes a lieu dans l'intérêt de ses actionnaires et que ce dernier effectue, lors de sa mission, son travail dans le même intérêt. Si, par exemple, un conseil de surveillance ou un comité d'audit doit accomplir efficacement sa mission de surveillance du processus d'information financière, il doit s'appuyer en partie sur le travail, les recommandations et le jugement du contrôleur légal des comptes. Cette confiance requiert que le contrôleur légal des comptes preste son service de manière indépendante.

Afin de déterminer l'importance de la menace et d'évaluer le niveau du risque d'indépendance (voir sections A.3 et A.4), le contrôleur légal des comptes doit attentivement considérer si la structure du gouvernement d'entreprise de l'entité auditée fournit une infrastructure appropriée pour sauvegarder, d'une manière générale, l'indépendance du contrôleur légal des comptes. L'analyse d'une telle infrastructure peut inclure les points suivants:

- la participation d'un organe de gouvernance à la nomination du contrôleur légal des comptes (par exemple, approbation formelle de la recommandation de la direction seulement ou participation active aux négociations avec le contrôleur légal des comptes potentiel),
- la durée de nomination du contrôleur légal des comptes (contrat ponctuel ou contrat à long terme),
- la participation d'un organe de gouvernance à la commande de services autres que l'audit au contrôleur légal des comptes, au cabinet d'audit ou à toute entité du réseau auquel il appartient (par exemple, aucune implication ou participation active à la négociation des contrats importants),
- l'existence d'une politique de surveillance et de communication concernant le contrôleur légal, les autres services fournis à l'entité contrôlée par le contrôleur légal, le cabinet d'audit ou son réseau, et la fréquence de ces communications avec le contrôleur légal des comptes.

(\*) Terme défini dans le glossaire.

(1) Dans certaines juridictions, la loi prévoit que certaines entités, telles que les coopératives ou les associations, doivent faire contrôler leurs états financiers par un contrôleur légal bien précis désigné conformément aux dispositions régissant ces entités et non par un quelconque organe de direction ou de gouvernance. Ces contrôleurs légaux particuliers peuvent voir dans cette disposition une mesure de sauvegarde générale contribuant à atténuer un certain type de risques liés à l'intérêt personnel.

## Autres clients

Lorsqu'il contrôle des clients autres que des entités présentant un intérêt public, le contrôleur légal des comptes doit encore examiner si le gouvernement d'entreprise du client fournit des mesures de sauvegarde générales à son indépendance. Dans le cas où l'entité cliente n'a pas d'organe de gouvernance, le contrôleur légal doit examiner si les politiques de gestion de cette entité inclut des dispositions permettant de préserver son indépendance et s'il existe des menaces précises auxquelles il serait possible de remédier par l'adoption de politiques appropriées au sein de l'entité. Celles-ci pourraient comprendre des procédures internes garantissant un choix objectif des prestataires de services non audit. Le contrôleur légal devrait en outre tenir compte de la qualité et de la quantité du personnel travaillant dans l'entreprise cliente. Ceci peut être particulièrement indiqué lorsqu'il s'agit d'apprécier le risque lié à la prise de décisions de gestion pour le compte du client. Dans le cas par exemple où ce dernier ne dispose pas de personnel en quantité suffisante, le contrôleur légal peut en effet être amené à prendre de telles décisions sans en avoir l'intention.

### 4.1.2. Participation de l'organe de gouvernance

Comme expliqué au point A.4.1.1, c'est à l'entreprise faisant l'objet du contrôle (le client) qu'il appartient, dans une certaine mesure, de protéger l'indépendance de son contrôleur légal. Les discussions entre le contrôleur légal et l'organe de gouvernance du client sont le principal moyen d'établir un lien entre les propres dispositions de sauvegarde du contrôleur légal et celles du client. Pour se protéger et permettre au système de contrôle de qualité (voir point A.4.2) de vérifier qu'il remplit cette exigence, le contrôleur légal doit, chaque fois qu'il le juge nécessaire mais au moins une fois par an, lancer le processus en invitant par écrit le client à discuter de ces questions.

## Publication des honoraires

La communication à l'organe de gouvernance des relations en matière d'honoraires existant entre le contrôleur légal, le cabinet d'audit et les entreprises membres de son réseau, d'une part, et le client et ses sociétés liées, d'autre part, aideront cet organe à évaluer l'impact desdites relations sur l'indépendance du contrôleur légal. Si nécessaire, l'organe de gouvernance peut exiger l'adoption de mesures additionnelles en vue de préserver l'indépendance du contrôleur légal. À cet égard, la communication des honoraires devrait avoir lieu à intervalles réguliers, au minimum une fois l'an, avant l'acceptation ou le renouvellement de la mission d'audit. En outre, cette communication devrait être plus détaillée et avoir une portée plus large que celle qui est destinée à la publication (voir A.5). En particulier, elle devrait inclure — en les ventilant chaque fois par catégorie de service — les montants facturés et montants contractuels, la valeur des accords ou contrats de services en cours, les propositions existantes ou offres relatives à de futurs contrats ainsi que les honoraires perçus ou escomptés dans le cadre de contrats autres que l'audit dans lesquels la rémunération est subordonnée aux résultats (voir B.8.1).

## 4.2. Contrôle de qualité

Un système de contrôle ou d'application («enforcement») est nécessaire pour garantir que les contrôleurs légaux respectent les normes professionnelles, y compris l'exigence d'indépendance. Parmi les dispositions de sauvegarde et procédures à prendre en compte figure l'efficacité de l'environnement global de contrôle, à commencer par l'existence d'une approche professionnelle des questions de qualité et d'éthique et le niveau de garantie que donne un système de contrôle régulièrement testé et vérifié. Les systèmes nationaux de contrôle de qualité du contrôle légal sont un des moyens de faire respecter l'exigence d'indépendance. La recommandation de la Commission concernant le «contrôle de qualité du contrôle légal des comptes dans l'UE» invite les États membres à mettre en place des systèmes de contrôle de qualité permettant de vérifier le respect par les contrôleurs légaux des principes et des règles déontologiques, y compris l'exigence d'indépendance. Les systèmes recommandés prévoyant un droit de regard du public, ils permettent également d'évaluer sur la perception qu'a le public des questions d'indépendance.

## 4.3. Mesures de sauvegarde générales du contrôleur légal

### 4.3.1. Propriété et contrôle des cabinets d'audit

#### Nécessité de conserver le contrôle du cabinet d'audit

Pour qu'un cabinet d'audit soit autorisé à effectuer des contrôles légaux, l'article 2, paragraphe 1, point b) ii), de la 8<sup>e</sup> directive sur le droit des sociétés exige que la majorité des droits de vote soit aux mains de contrôleurs légaux qui ont été agréés par une autorité compétente de n'importe quel État membre de l'UE, c'est-à-dire de personnes physiques ou de sociétés qui remplissent au moins les conditions minimales de cette directive.

En l'absence d'autres restrictions, cela permettrait à des cabinets d'audit de lever des capitaux sur les marchés par des placements privés ou des offres publiques. Certains États membres considèrent toutefois que ce mode de financement représente un risque réel pour l'indépendance du contrôleur légal et ils ont donc imposé des règles plus restrictives concernant la propriété des cabinets d'audit (par exemple, en plafonnant à 25 % la part du capital que peuvent détenir des personnes qui ne sont pas des contrôleurs légaux, ou en limitant la possibilité de détenir des participations minoritaires aux membres de certaines professions réglementées).

La question de savoir si la détention de la majorité des droits de vote est suffisante pour garantir aux contrôleurs légaux des comptes le contrôle du cabinet a été soulevée. Par exemple, si un actionnaire qui n'est pas un auditeur possède 49 % des droits de vote et que les autres 51 % se répartissent entre plusieurs contrôleurs légaux, cet actionnaire peut effectivement avoir le contrôle du cabinet d'audit. Une attention particulière devrait être prêté aux menaces qui peuvent en résulter pour l'indépendance des contrôleurs légaux, ainsi qu'aux mesures de sauvegarde qui sont requises pour éviter de telles situations. De telles mesures pourraient comprendre, par exemple, la limitation des droits de vote d'un actionnaire unique qui n'est pas auditeur à 5 % ou à 10 % de la totalité. Lorsque les contrôleurs légaux détenant la majorité des droits de vote dans un cabinet d'audit sont peu nombreux, il peut être opportun de permettre à certains d'en posséder une proportion plus élevée, surtout si ces personnes sont membres d'une profession réglementée (par exemple, avocats, notaires) ou exercent leurs activités professionnelles (par exemple, gestion ou conseil) dans le cadre du cabinet d'audit ou d'une entreprise membre de son réseau.

Le risque que les relations entre le contrôleur légal, le cabinet d'audit et un de ses actionnaires qui ne serait pas auditeur et un client puissent nuire à l'indépendance du contrôleur légal doit être apprécié par référence à la section A.2, qui définit l'éventail des personnes auxquelles s'applique l'exigence d'indépendance, et aux sections B.1 et B.2, relatives aux liens financiers et/ou d'affaires pouvant exister entre ces personnes.

#### 4.3.2. *Le système de sauvegarde interne du cabinet d'audit*

En ce qui le concerne, le contrôleur légal doit se conformer aux normes d'indépendance, que celles-ci procèdent de la loi, des autorités de réglementation, d'organismes professionnels dans le cadre d'un régime d'autoréglementation, ou encore du cabinet d'audit lui-même. Pour garantir qu'il respecte ces normes, le contrôleur légal doit prévoir un système de sauvegarde adapté ou, s'il constitue avec le cabinet d'audit deux personnes morales distinctes, au moins exiger que le cabinet d'audit s'en charge.

#### Politiques d'indépendance du cabinet d'audit

Tout cabinet d'audit doit élaborer des politiques d'indépendance distinguant les activités «acceptables», qu'il peut exercer pour le compte de ses clients ou de sociétés liées, des activités «non acceptables».

Quelle que soit la manière dont les normes d'indépendance détaillées sont élaborées, l'objectif est d'assurer la mise en œuvre correcte et le maintien des dispositions de sauvegarde de l'indépendance du contrôleur légal et de favoriser leur amélioration continue. C'est pourquoi les politiques d'indépendance du cabinet d'audit doit être suffisamment flexible pour être régulièrement actualisée lorsque soit les circonstances changent, soit — ne serait-ce qu'en raison des attentes du public qui ne sont plus les mêmes — les normes d'indépendance changent.

La conception et les dispositions attestant de les politiques d'indépendance du cabinet d'audit doivent refléter à la fois l'environnement professionnel immédiat (par exemple, la taille et la structure organisationnelle du cabinet d'audit) et l'environnement de l'audit (par exemple, la clientèle et le portefeuille d'investissement du cabinet d'audit, ou les tiers impliqués dans les missions du cabinet d'audit).

Un cabinet d'audit doit avoir mis en place des politiques et des procédures appropriées pour faire en sorte que l'associé responsable de la mission soit avisé de toute autre relation existant entre le cabinet et les entreprises membres de son réseau, d'une part, et le client et ses sociétés liées, d'autre part. Ceci inclut l'obligation de consulter l'associé responsable de la mission avant d'accepter une mission quelconque du client ou de ses sociétés liées. Il est dès lors de la responsabilité de l'associé responsable de la mission d'évaluer s'il faut considérer qu'une relation donnée peut affecter l'indépendance du contrôleur légal. Pour des raisons pratiques, particulièrement en cas d'audit de comptes de groupes, cette évaluation peut être déléguée en partie à d'autres associés d'audit. Par exemple, un associé d'audit membre de l'équipe d'audit dans un pays donné devrait être informé, et évaluer leur impact, de toutes les relations en question (existantes et potentielles) dans ce pays. Cependant, l'associé responsable de la mission devrait toujours participer à l'évaluation du risque correspondant pour l'indépendance du contrôleur légal en cas de relation d'importance significative. Dans le cas où le client possède un organe de gouvernance (voir A.4.1), il y aura lieu d'inclure cette instance dans le processus d'évaluation du risque pour l'indépendance.

Lorsque des personnes autres que le cabinet d'audit, ses associés, dirigeants et employés entretiennent des relations avec le client ou sont impliquées dans la mission d'audit (par exemple, spécialistes engagés comme sous-traitants, entreprises membres du réseau), la politique d'indépendance du cabinet d'audit devrait également prévoir les obligations et consultations nécessaires pour empêcher que ces personnes d'être à l'origine d'un niveau inacceptable du risque à l'indépendance du contrôleur légal des comptes.

Pour faire en sorte que ses associés, dirigeants et employés se conforment à ses politiques d'indépendance, le cabinet d'audit devra communiquer celle-ci comme il convient et former régulièrement lesdites personnes, y compris en les tenant informées des sanctions applicables en cas de violation de cette politique.

#### Procédures à appliquer

Les procédures à appliquer par les associés, les dirigeants et les employés peuvent varier en fonction de la politique d'indépendance adoptée par un cabinet d'audit et de sa taille. Là où un petit cabinet d'audit peut éventuellement considérer le problème de l'indépendance cas par cas seulement, et décider ponctuellement des mesures à prendre pour atténuer le risque constaté, un grand cabinet d'audit devra sans doute mettre en place des procédures de routine afin de détecter les menaces même hypothétiques pour l'indépendance du contrôleur légal. Par exemple, pour pouvoir détecter un risque d'intérêt personnel lié à l'existence de certaines relations financières ou d'affaires, il peut être nécessaire pour le cabinet d'audit concerné de tenir à jour une base de données [par exemple, une liste des entités «interdites» («restricted entity list»)], qui fournisse à tous ses associés, dirigeants et employés des informations sur tous les clients pouvant exposer à un risque d'intérêt personnel quand certaines conditions sont remplies. Cette base de données devrait être accessible à toute personne au sein du cabinet qui est en mesure d'influencer le résultat d'un contrôle légal quelconque. Le bon fonctionnement d'un tel système de sauvegarde exige que ces personnes fournissent régulièrement au cabinet d'audit certaines informations les concernant et relatives aux clients.

Selon sa taille et sa structure, un cabinet d'audit ou un réseau peut aussi devoir établir des procédures internes pour qu'une consultation s'engage dans l'entreprise ou le réseau en cas de doute sur l'importance du risque représenté par un client donné. Participeraient à cette consultation les associés expérimentés qui ne sont pas impliqués dans les affaires du client et qui ne sont pas exposés au risque en question.

#### Compte rendu de l'évaluation de l'indépendance

L'objectif principal du compte-rendu du contrôleur légal des comptes concernant l'évaluation de son indépendance par rapport à un client contrôlé donné vise à fournir la preuve qu'il a réalisé cette évaluation correctement. Il y a lieu d'inclure ce compte rendu dans le dossier d'audit.

#### Contrôle interne du respect de la politique d'indépendance

Le contrôle du respect de la politique d'indépendance du cabinet d'audit devrait faire partie des tâches intégrantes de la structure de contrôle de qualité du cabinet. Si les grands cabinets d'audit peuvent déléguer cette tâche à des spécialistes du contrôle de qualité, voire à des spécialistes de la question d'indépendance, cela n'est sans doute pas approprié dans le cas des cabinets de petite et moyenne dimension, qui évaluent en général leur indépendance au cas par cas seulement. Néanmoins, ces derniers devraient au moins confier à un associé qui ne fait pas partie de l'équipe chargée de la mission le soin de vérifier que la politique d'indépendance est respectée. Dans le cas d'auditeurs exerçant seuls ou au sein de petites sociétés de personnes, dans lequel tous les associés font partie de l'équipe chargée de la mission, ou bien dans lequel la participation de tout autre associé en dehors de l'équipe chargée de la mission augmenterait le risque pour l'indépendance (par exemple, parce que cet autre associé fournit une quantité importante de services autres que d'audit au client), le contrôleur légal devrait soit demander conseil à l'organe de réglementation de sa profession, soit demander l'examen d'un autre contrôleur légal.

### 5. PUBLICITÉ DES HONORAIRES

Un contrôleur légal doit pouvoir démontrer que son indépendance n'a pas été compromise par la fourniture à un client de services autres que l'audit pour lesquels la rémunération qu'il a perçue apparaît disproportionnée par rapport aux honoraires touchés pour sa mission de contrôle légal. Cela va également dans le sens de l'intérêt du client concerné (voir aussi le point A.4.1.2) en renforçant la crédibilité de l'information financière qu'il a publiée. Les obligations d'information publique imposées dans les États membres par la législation nationale ou leurs organes de réglementation compétents doivent permettre à un tiers raisonnable et informé de se faire une idée de l'étendue de tout déséquilibre éventuel entre les honoraires liés au contrôle légal et ceux perçus pour d'autres services. Pour faciliter cette évaluation, les honoraires perçus pour des services extérieurs à la mission d'audit doivent être ventilés en trois grandes catégories (services de certification, conseil fiscal et autres services, par exemple) correspondant aux différents types de prestations qui ont pu être fournies. En ce qui concerne cette troisième catégorie, l'information donnée devrait distinguer au moins les services suivants: technologies de l'information en matière financière, audit interne, valorisation, procédures en justice, et recrutement. Il peut également s'avérer approprié de distinguer des missions particulières représentant une proportion significative d'une (sous-)catégorie donnée.

## B. CIRCONSTANCES PARTICULIÈRES

### 1. INTÉRÊT FINANCIER

L'expression «intérêt financier» englobe généralement toute la gamme des intérêts financiers que le contrôleur légal lui-même, son cabinet d'audit ou toute autre personne relevant de la section A.2 peut posséder dans un client contrôlé ou une de ses sociétés liées. Elle inclut les intérêts financiers «directs» et «indirects» comme:

- les participations directes ou indirectes au capital du client contrôlé ou de ses sociétés liées,
- la conservation ou la gestion de valeurs mobilières du client ou de ses sociétés liées,
- l'acceptation de droits à pension ou d'autres prestations offertes par le client contrôlé ou ses sociétés liées.

Les engagements à détenir des intérêts financiers (par exemple accords contractuels portant sur l'acquisition d'un intérêt financier) et des produits dérivés directement liés à des intérêts financiers (options sur actions, contrats à terme, etc.), doivent être traités de la même manière que les intérêts financiers déjà existants.

#### Intérêts financiers directs

Lorsqu'une personne directement engagée dans la réalisation du contrôle légal (le contrôleur légal, le cabinet d'audit, une personne de l'équipe chargée de la mission ou appartenant à la chaîne des responsabilités) détient un intérêt financier direct dans le client, qu'il s'agisse d'actions, d'obligations, d'effets, d'options ou d'autres valeurs, l'importance de la menace liée à l'intérêt personnel est considérée comme trop élevée pour que des mesures de sauvegarde soient à même de réduire à un niveau acceptable le risque pesant sur l'indépendance du contrôleur légal.

Dans ce cas, il incombe au contrôleur légal de renoncer à la mission ou, si l'intérêt financier direct est détenu par un membre du cabinet d'audit, d'exclure ce dernier de l'exécution de la mission.

Lorsqu'un associé du cabinet d'audit ou de son réseau qui travaille dans un «bureau» possède un intérêt financier direct dans le client contrôlé, la perception d'un intérêt personnel est également considérée comme trop élevée pour qu'une telle situation perdure.

#### Intérêts financiers indirects

L'expression «intérêt financier indirect» s'applique aux situations dans lesquelles, par exemple, une personne relevant de la section A.2 a effectué des placements dans des entités non clientes qui ont elles-mêmes investi dans le client, ou dans des sociétés dans lesquelles le client a également investi.

Une personne relevant de la section A.2 ne doit pas détenir un tel intérêt financier indirect lorsque le risque d'intérêt personnel résultant de ce lien financier est substantiel. C'est en particulier le cas lorsqu'une participation indirecte au capital du client permet ou semble permettre à cette personne d'influer sur les décisions de gestion du client (du fait de droits de vote indirects substantiels, par exemple), ou lorsque l'actionnaire direct, quel qu'en soit le motif, est ou paraît être en mesure d'influencer les résultats de la mission de contrôle légal. En outre, le niveau de risque pesant sur l'indépendance peut également être considéré comme inacceptable dans les situations où le contrôleur légal ou toute autre personne relevant de la section A.2 fait office de fiduciaire de vote ou d'exécuteur testamentaire d'une fiducie ou d'une succession incluant des titres d'un client. Cependant, cela n'est le cas que si aucune mesure de sauvegarde appropriée n'a été prise pour atténuer ce risque, comme une surveillance et un contrôle par les bénéficiaires ou des autorités gouvernementales ou judiciaires.

En revanche, la détention d'intérêts financiers indirects dans le client peut être considérée comme ne présentant pas un risque significatif d'intérêt personnel susceptible de nuire à l'indépendance du contrôleur légal dans les cas suivants:

- l'intérêt financier est directement détenu par un fonds de placement, un fonds de retraite, un OPCVM ou une structure d'investissement équivalente, et
- la personne possédant l'intérêt indirect n'est pas directement impliquée dans le contrôle légal du gestionnaire du fonds et ne peut pas influencer les décisions d'investissement individuelles de ce gestionnaire.

#### Événements extérieurs

Si un intérêt financier est acquis du fait d'un événement extérieur (héritage, don, fusion d'entreprises ou de sociétés, etc.) et que la conservation de cet intérêt fait peser une menace importante sur l'indépendance du contrôleur légal, il doit être cédé dans des délais aussi brefs que possible, et au plus tard un mois après que la personne concernée apprend l'existence de ces intérêts et a le droit d'en disposer. Si cet intérêt correspond à des actions d'une société cotée et a été acquis par voie d'héritage, par exemple, ces actions devront être vendues dans un délai d'un mois après que la personne a été informée de l'héritage et habilitée à vendre les actions conformément aux règles de la place boursière concernée régissant la cession ou la vente d'actions par des personnes disposant d'informations privilégiées.

Aussi longtemps que l'intérêt financier n'aura pas été cédé, des garanties supplémentaires sont requises pour assurer l'indépendance du contrôleur légal. Par exemple, lorsqu'un contrôleur légal apprend qu'un membre de l'équipe chargée de la mission a acquis des actions d'un client du fait d'un héritage, celui-ci doit cesser de faire partie de l'équipe de la mission jusqu'à ce que les actions aient été vendues. Il doit aussi être exclu de toute prise de décision substantielle concernant le contrôle légal du client jusqu'à ce que les actions aient été vendues.

#### Violations involontaires

Dans certaines occasions, il se peut que le contrôleur légal s'aperçoive qu'un membre de son cabinet d'audit possède, sans y avoir prêté attention, un intérêt financier dans un client ou l'une de ses sociétés liées, une situation qui, en règle générale, peut être considérée comme une violation des obligations en matière d'indépendance. De telles violations involontaires ne portent pas atteinte à l'indépendance du contrôleur légal par rapport au client, pour autant que le contrôleur légal:

- établit des procédures imposant à tout le personnel professionnel de l'informer rapidement de toute violation des règles d'indépendance qui résulteraient de l'achat, de l'héritage ou de toute autre forme d'acquisition d'un intérêt financier dans un client par les membres de ce personnel (voir également le point A.4.3.2),
- ordonne promptement à la personne concernée de céder l'intérêt financier aussi tôt que possible après la constatation de la violation involontaire,
- prend un soin particulier à la révision des travaux d'audit de cette personne.

Dans les cas où il s'avère impossible d'amener la personne en cause à se défaire de l'intérêt financier, celle-ci doit être exclue de l'équipe chargée de la mission. Lorsqu'une personne autre qu'un membre de l'équipe de la mission détient, sans y avoir pris garde, un intérêt financier susceptible de compromettre l'indépendance du contrôleur légal, elle doit être exclue de toute prise de décision importante concernant le contrôle légal du client.

Quelle que soit la forme du lien financier, c'est avant tout le système de sauvegarde du contrôleur légal (cf. A.4.3) qui doit fournir les éléments permettant de vérifier que les menaces pesant sur l'indépendance ont été identifiées et analysées. Le cas échéant, ces éléments doivent aussi mentionner la participation de l'organe de gouvernance du client à ce processus. En outre, si une décision a été prise concernant le caractère significatif ou non de ces risques, les motifs menant à cette décision doivent être consignés.

## 2. RELATIONS D'AFFAIRES

#### Relations d'affaires

Par relations d'affaires, on entend des relations qui supposent l'existence d'un intérêt commercial ou financier commun entre le contrôleur légal, le cabinet d'audit ou toute autre personne susceptible d'influencer les résultats du contrôle légal (toute personne relevant de la section A.2), d'une part, et le client, une entreprise affiliée du client ou ses dirigeants, d'autre part. La liste ci-après fournit des exemples de ce type de relations qui, si elles acquièrent une certaine importance pour le contrôleur légal ou sont nouées en dehors d'un cadre professionnel normal, peuvent engendrer une menace d'intérêt personnel, de représentation ou d'intimidation:

- possession d'un intérêt financier dans une entreprise commune avec le client, ou avec un propriétaire, le président ou tout autre cadre de haut niveau de ce client,
- possession d'un intérêt financier dans un client auquel ont été fournis des services autres que d'audit et qui a réalisé des investissements dans le client ou qui a lui-même fait l'objet de placements du client,
- octroi d'un prêt au client ou de garanties couvrant les risques du client,
- acceptation d'un prêt octroyé par un client ou de garanties sur des emprunts offertes par le client,
- prestation de services à un dirigeant ou à un autre cadre de haut niveau du client et relevant de l'intérêt personnel de cette personne,
- acceptation de services offerts par le client ou ses sociétés liées et portant sur la prise ferme, l'offre, la commercialisation ou la vente de titres émis par le cabinet d'audit ou l'une des entités membres de son groupe.

Les engagements pris en vue de nouer ce type de relations doivent être traités de la même manière qu'une relation déjà établie.

Dans le cadre de la pratique normale des affaires

Dans le cadre de la pratique normale des affaires, un contrôleur légal peut non seulement prêter des services audit ou autres que l'audit au client contrôlé ou à ses sociétés liées, mais il peut aussi leur acheter des biens ou services (par exemple, services bancaires et d'assurance, emprunts commerciaux, achats d'équipement de bureau, de logiciels de traitement électronique de données ou de voitures de sociétés, etc.). Si ces transactions ont été effectuées en toute indépendance (à l'image de tiers agissant en toute liberté), elles ne menacent pas en règle générale l'indépendance du contrôleur légal (par exemple, achat de biens proposés avec des rabais normaux correspondant à des prix de gros susceptibles d'être consentis à d'autres clients du client). Toutefois, le contrôleur légal doit soigneusement soupeser le risque que même une transaction de ce type conclue de manière autonome aboutisse à une situation dans laquelle son indépendance apparaîtrait menacée par la création de liens de dépendance financière, que ceux-ci soient réels ou seulement perçus comme tels.

L'acceptation de biens ou services fournis par un client à des conditions favorables ne peut pas être considérée comme entrant dans le cadre de la pratique normale des affaires, à moins que la valeur de l'avantage retiré soit négligeable.

Caractère significatif du risque pesant sur l'indépendance

La question est de savoir quand une relation d'affaires doit être considérée comme constituant une menace significative pour l'indépendance du contrôleur légal. Cela sera le cas si un tiers extérieur, raisonnable et informé, juge qu'une telle relation est susceptible d'influencer les résultats du contrôle légal. Il convient donc de se doter de critères objectifs permettant d'évaluer l'importance significative d'une relation avec le contrôleur légal, ainsi qu'avec le client. En ce qui concerne les états financiers et la mission d'audit, il convient non seulement de veiller à ce que la relation ne permette pas au contrôleur légal, au cabinet d'audit ou à l'un des membres de son réseau d'influer sur les décisions de gestion du client, mais aussi, à l'inverse, à ce que ni le client contrôlé, ni l'une de ses sociétés liées, ne puisse influencer les résultats du contrôle légal, dans les faits comme en apparence.

Quelle que soit la forme de la relation d'affaires, c'est avant tout le système de sauvegarde du contrôleur légal (cf. A.4.3) qui doit fournir les éléments permettant de vérifier que les menaces pesant sur l'indépendance ont été identifiées et analysées. Le cas échéant, ces éléments doivent aussi mentionner la participation de l'organe de gouvernance du client à ce processus. En outre, si une décision a été prise concernant le caractère significatif ou non de ces risques, les motifs menant à cette décision doivent être consignés.

Prestation de services de contrôle légal

La menace pour l'indépendance du contrôleur légal est jugée trop importante pour autoriser ce dernier, un cabinet d'audit ou un membre quelconque de son réseau à fournir des services de contrôle légal à un propriétaire du cabinet d'audit. La prestation de services de contrôle légal à une sociétés liée de ce propriétaire peut elle aussi être jugée incompatible avec l'exigence d'indépendance si cette personne est, ou paraît être, en mesure d'influer sur toute décision du cabinet d'audit affectant la fonction de contrôle légal. Cette influence peut résulter, par exemple, du pourcentage de droits de vote que le propriétaire détient dans le cabinet d'audit. Elle peut aussi découler de la nature de la position que lui-même ou l'un de ses représentants occupe dans le cabinet. Les craintes en la matière sont légitimes, par exemple, si un administrateur ou un cadre de haut niveau du propriétaire siègent au conseil de surveillance du cabinet d'audit. En outre, le contrôleur légal doit s'assurer que son indépendance est bien respectée en cas de prestation de services de contrôle légal à des clients dont les cadres, les administrateurs ou les actionnaires détiennent une part importante des droits de vote au sein du cabinet ou bien sont, ou semblent être, en mesure d'influer sur tout décision du cabinet affectant la fonction de contrôle légal.

### 3. OCCUPATION D'UN EMPLOI CHEZ LE CLIENT

Occupation simultanée d'un emploi dans le cabinet et chez un client et détachements de personnel

Le risque pour l'indépendance du contrôleur légal est jugé trop élevé pour autoriser une personne relevant de la section A.2 qui travaille pour le cabinet d'audit et/ou l'une des entreprises de son réseau à occuper également un emploi chez le client et/ou l'une de ses sociétés liées. Les politiques et procédures du contrôleur légal (voir point A.4.3.2) doivent être conçues de manière à détecter toute situation de ce genre.

De la même façon, le contrôleur légal doit évaluer soigneusement les situations dans lesquelles une personne employée par le cabinet d'audit ou une entreprise membre de son réseau travaille pour le client ou l'une de ses sociétés liées dans le cadre d'un contrat de prêt de personnel. Un tel contrat signifie que la personne employée par le cabinet d'audit ou une entreprise de son réseau travaille sous la supervision directe du client et n'est à l'origine d'aucune opération comptable ni n'élabore aucune donnée de base qui ne soit soumise à l'examen et à l'approbation de celui-ci. Ce type de détachement peut être jugé acceptable à condition que la personne en question n'occupe pas une situation dans laquelle elle peut influencer sur le résultat du contrôle légal. Dans le cas où une personne ayant effectué un tel détachement doit être affectée à l'équipe chargée de la mission, elle ne doit pas se voir confier la responsabilité du contrôle légal de quelque fonction ou activité qu'elle a été amenée à exercer ou superviser durant la durée de ce détachement (voir aussi section B.5).

Embauche par le client d'un membre de l'équipe chargée de la mission

Les politiques et procédures du système global de sauvegarde du cabinet d'audit (cf. section A.4.3) doivent pouvoir être adaptées aux circonstances. Elles varieront par exemple en fonction de facteurs tels que:

- la position de la personne quittant le cabinet d'audit (selon qu'il s'agit d'un associé, ou bien d'un cadre de haut niveau ou d'un autre professionnel),
- les circonstances qui ont entraîné le départ (retraite, licenciement, départ volontaire, etc.),
- les fonctions que doit assumer la personne partante chez le client (fonction dirigeante ou au contraire sans influence substantielle sur les états financiers),
- le délai qui s'est écoulé depuis que la personne a quitté le cabinet d'audit,
- le temps qui s'est écoulé depuis que la personne partante a fourni des services liés à la mission d'audit.

Révision par un second associé

Lorsque la personne quittant le cabinet d'audit était un associé d'audit ou bien l'associé responsable de la mission, la révision par un autre associé qui est exigée doit également prendre en considération le risque que l'ancien associé ait été influencé par le client au cours de la mission d'audit précédente, qu'il ait établi des liens étroits avec d'autres membres de l'équipe d'audit de nature à menacer l'indépendance des personnes restées dans cette équipe, ou encore qu'il utilise sa connaissance de l'approche en matière d'audit et de la stratégie de sondages mises en œuvre pour mettre en échec les objectifs du contrôle légal.

Il peut être approprié pour un cabinet d'audit de petite taille qui n'est pas en mesure de faire réaliser un deuxième examen par un autre associé du cabinet de demander à ce qu'une révision similaire soit effectuée par un contrôleur légal extérieur au cabinet ou, au minimum, de solliciter l'avis de son organe professionnel de réglementation.

#### 4. OCCUPATION DE FONCTIONS DE DIRECTION OU DE SURVEILLANCE CHEZ UN CLIENT

Outre les risques inhérents à l'occupation de fonctions directoriales ou de surveillance chez un client, l'appartenance à un organe de direction ou de surveillance dans une entité qui n'est pas le client (entité non cliente), mais qui est en position d'exercer une influence sur celui-ci, ou sur laquelle le client peut exercer une influence, crée également une menace potentielle inacceptable pour l'indépendance en raison des risques d'intimidation et d'autorévision, et doit donc être interdite.

Dans les cas où la législation nationale impose aux contrôleurs légaux des comptes d'exercer des fonctions de surveillance dans certaines sociétés, des mesures de sauvegarde doivent être prises pour assurer à ce que ces professionnels soient déchargés de toute responsabilité au niveau de l'équipe chargée de la mission.

La section B.4.(2) admet la possibilité qu'un ancien membre d'une équipe chargée de la mission quittant le cabinet d'audit, que ce soit pour prendre sa retraite ou pour occuper un emploi dans une entité non cliente, puisse être sollicité pour occuper des fonctions non dirigeantes dans un organe de gestion ou de surveillance du client. Dans ce cas, le cabinet d'audit doit veiller à ce que les obligations énoncées dans la section B.3, paragraphes 3 et 4, soient respectées.

#### 5. OCCUPATION D'UN EMPLOI DANS LE CABINET D'AUDIT

Lorsque le directeur ou le gérant d'un client rejoint le cabinet d'audit, la menace d'autorévision doit être considérée comme trop élevée pour être atténuée par des mesures de sauvegarde autres que l'interdiction, pour cette personne, de devenir membre de l'équipe chargée de la mission ou de prendre part à des décisions d'importance significative concernant le contrôle légal du client durant une période de deux ans. Lorsqu'un ancien employé du client rejoint le cabinet d'audit, l'importance du risque d'autorévision sera fonction des responsabilités et des tâches qui étaient les siennes chez le client et de celles qui lui seront confiées dans le cabinet d'audit. Ainsi, si l'ancien employé travaillait à l'établissement des comptes ou à l'évaluation d'éléments des états financiers, il conviendra d'appliquer les mêmes mesures de sauvegarde que pour un directeur ou un gérant; en revanche, si l'ancien employé n'occupait, par exemple, qu'une fonction non dirigeante dans une succursale du client, le risque d'autorévision peut être atténué si ses activités en tant que membre de l'équipe chargée de la mission ne sont pas liées à cette succursale.



## 6. LIENS FAMILIAUX ET AUTRES LIENS PERSONNELS

Le contrôleur légal doit être en mesure d'évaluer le risque pesant sur son indépendance lorsque lui-même ou l'un des membres de l'équipe chargée de la mission ou de la chaîne des responsabilités, ou tout associé d'un «bureau» dans lequel lui-même ou un tel membre travaille, a un lien de proche parenté ou d'autres liens personnels étroits avec quiconque remplit l'un des critères énumérés au paragraphe 1, alinéas a) à d). Son appréciation des faits doit être fondée sur la connaissance qu'il a de la situation de toutes les personnes concernées au sein du cabinet ou du réseau dont fait partie celui-ci, et des politiques et des procédures doivent avoir été prévues qui imposent auxdites personnes de révéler tout fait ou circonstance qu'il convient, à leur connaissance, de prendre en compte, ce sur quoi se base à son tour le contrôleur légal. Le contrôleur légal doit analyser toutes ces informations, déterminer si l'un ou l'autre des critères est rempli et prendre toute mesure d'atténuation des risques qui s'avérerait nécessaire, dans des délais raisonnables. Cela peut comprendre le refus de la mission, ou l'exclusion d'une personne de l'équipe chargée de la mission ou du «bureau».

Les politiques et procédures du cabinet d'audit doivent indiquer clairement qu'il incombe aux membres de l'équipe chargée de la mission, de la chaîne des responsabilités ou du «bureau» de déterminer quelles sont les personnes avec lesquelles, à leur connaissance, ils ont, ou peuvent paraître avoir, un lien de parenté ou des relations étroites. Les faits et circonstances pertinents relatifs à un client donné doivent être signalés à l'associé d'audit responsable de la mission.

### Membres de la famille proche

L'expression «membres de la famille proche» fait normalement référence aux parents, aux frères et sœurs, aux conjoints ou concubins et aux enfants et autres personnes dépendantes. Selon le contexte culturel et social dans lequel a lieu l'audit, elle peut être étendue à d'autres membres de la famille qui peuvent avoir des relations moins immédiates, mais pas nécessairement moins étroites, avec la personne concernée, par exemple d'anciens conjoints ou concubins ou encore les conjoints et enfants de membres de la famille proche.

### Relations étroites autres que familiales

Quoique difficiles à définir, les liens étroits autres que familiaux pourraient inclure toute relation impliquant des contacts non professionnels fréquents ou réguliers avec une personne autre qu'un membre de la famille.

### Violations involontaires

Dans certaines occasions, le contrôleur légal peut s'apercevoir qu'une personne de son cabinet d'audit a omis involontairement d'informer le cabinet de ses liens personnels ou familiaux avec une personne employée chez le client, ce qui est en général considéré comme une violation des règles d'indépendance. De telles violations involontaires ne portent pas atteinte à l'indépendance du contrôleur légal par rapport au client, pour autant que le contrôleur légal:

- ait mis en place des procédures exigeant de tout le personnel professionnel qu'il l'informe promptement de toute atteinte aux règles d'indépendance résultant de changements dans leurs relations familiales ou personnelles, de l'acceptation par des membres de leur proche famille ou d'autres personnes étroitement liées à eux [c'est-à-dire celles visées aux points 1 a) et 1 b)] de positions sensibles dans le domaine de l'audit, ou encore de l'achat, de l'héritage ou de toute autre forme d'acquisition d'un intérêt financier d'importance significative chez un client par des membres de leur famille ou des relations proches,
- veille à exclure rapidement la personne en cause de l'équipe chargée de la mission ou, si elle n'est pas membre de cette équipe, des décisions d'importance significative concernant le contrôle légal du client en question, ou, dans le cas d'intérêts financiers substantiels, à demander à cette personne, dès que possible après la constatation de la violation involontaire, de céder ces intérêts financiers, et
- prenne un soin particulier à la révision des travaux d'audit de cette personne.

## 7. SERVICES AUTRES QUE L'AUDIT

### 7.1. Généralités

#### Indépendance par rapport aux prises de décision du client

La menace d'autorévision doit toujours être considérée comme trop élevée pour autoriser la prestation de services autres que ceux liés à la mission de contrôle légal lorsque cette prestation implique la participation du contrôleur légal à une quelconque prise de décisions par le client, l'une de ses sociétés liées ou la direction d'une telle entité. Dans ces conditions, si le contrôleur légal ou un membre de son réseau se propose de fournir des services autres que d'audit à un client ou à l'une de ses sociétés liées, il doit s'assurer que toute personne agissant pour le compte ou au nom du cabinet d'audit ou de son réseau ne prend aucune décision, ni ne prend part à aucune prise de décisions, pour le compte du client, de l'une de ses sociétés liées ou de la direction d'une telle entité.

Tout conseil ou assistance lié à un service quelconque fourni par le contrôleur légal ou le cabinet d'audit doit laisser au client, une de ses sociétés liées ou la direction d'une telle entité la possibilité de choisir entre des solutions raisonnables. Ceci n'exclut pas que le contrôleur légal, le cabinet d'audit ou l'un des membres de son réseau fasse des recommandations au client. Toutefois, de tels conseils doivent être justifiés par une analyse objective et transparente, sachant que le client examinera ces recommandations avant de prendre toute décision. Si le client recherche des conseils sur des questions qui, en raison de règles juridiques ou de dispositions législatives, ne peuvent recevoir qu'une seule solution, le contrôleur légal doit s'assurer que sa documentation mentionne les dispositions en question (mention des textes législatifs pertinents, inclusion de l'avis de professionnels extérieurs).

## 7.2. Exemples — Analyse de situations spécifiques

En raison des mutations des pratiques commerciales et des marchés financiers et de l'évolution rapide des technologies de l'information — ainsi que de leurs conséquences sur les modes de gestion et de contrôle — il n'est pas possible de fournir une liste exhaustive de toutes les situations dans lesquelles la prestation de services autres que l'audit à un client créerait une menace significative pour l'indépendance des contrôleurs légaux, ni des différentes sauvegardes qui peuvent exister pour atténuer de telles menaces. Les exemples qui suivent décrivent des situations spécifiques dans lesquelles l'indépendance du contrôleur légal pourrait être menacée et analysent, dans chaque cas de figure, les sauvegardes qui semblent les plus appropriées pour ramener le risque pesant sur l'indépendance à un niveau acceptable. En pratique, il incombera au contrôleur légal d'évaluer les implications potentielles de situations similaires, mais différentes, et d'examiner quels types de sauvegardes sont susceptibles, aux yeux d'un tiers bien informé, d'atténuer de manière satisfaisante le risque pesant sur l'indépendance.

### 7.2.1. Établissement de la comptabilité et des états financiers

#### Degré d'implication dans le processus d'établissement

Le degré d'implication du contrôleur légal (y compris le cabinet d'audit, les membres du réseau, ou l'un quelconque de leurs employés) dans la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers peut être très variable. Dans les cas où son intervention est la plus importante, le contrôleur légal peut préparer des documents comptables de base, tenir la comptabilité et établir les états financiers, tout en réalisant le contrôle légal de ces états financiers. Dans d'autres cas, le contrôleur légal aide son client à préparer les états financiers sur la base de la balance générale, en lui prêtant son assistance pour le calcul des régularisations de fin de période (charges à payer, créances irrécouvrables, amortissements, etc.). Dans le cas de figure opposé, le contrôleur légal peut n'intervenir à aucun stade du processus d'établissement des comptes. Même dans ce dernier cas, le contrôleur légal qui détecte des erreurs ou des insuffisances dans les données comptables présentées par le client suggère généralement des corrections et se charge de la rédaction des modifications requises. Ce travail fait partie intégrante du mandat du contrôleur légal et ne doit pas être assimilé à la prestation d'un service autre que l'audit. Au total, même si la responsabilité de la présentation des états financiers échoit toujours aux dirigeants, on constate qu'il est exceptionnel qu'une série d'états financiers soit publiée sans que le contrôleur légal n'ait pas eu à intervenir un tant soit peu au niveau de la présentation ou de la rédaction.

#### Nature de l'assistance et des conseils

Le client et ses dirigeants doivent être responsables de la présentation des états financiers et de la tenue de la comptabilité. Les mesures de sauvegarde du contrôleur légal doivent au minimum assurer que lorsqu'il fournit une assistance au niveau de l'établissement des états financiers, les écritures comptables et hypothèses sous-jacentes (à des fins d'évaluation, par exemple) émanent du client, et qu'il n'est en rien impliqué dans les prises de décisions du client ou de ses dirigeants concernant ces écritures ou hypothèses.

L'assistance du contrôleur légal doit donc se limiter à la réalisation de tâches techniques ou mécaniques et à la fourniture d'informations et de conseils sur les différentes normes et méthodologies existantes que le client pourrait souhaiter utiliser.

Exemples d'assistance de nature à nuire à l'indépendance:

- déterminer ou modifier les écritures des journaux, ou le classement de comptes ou d'opérations, ou d'autres enregistrements comptables, sans avoir obtenu l'assentiment du client,
- autoriser ou approuver des opérations, ou
- préparer des documents de base ou fournir des données (y compris des décisions sur des hypothèses d'évaluation) ou apporter des modifications à ces documents ou données.

Exemples d'assistance qui ne portent pas nécessairement atteinte à l'indépendance:

- réaliser des tâches comptables standardisées, par exemple enregistrer des opérations pour lesquelles la direction du client a déjà déterminé la classification comptable appropriée; imputation d'opérations codées dans le grand livre d'un client; inscription d'une écriture dans la balance générale avec l'accord du client; ou prestation de certains services de traitement des données,
- informer le client sur les différentes normes comptables ou méthodes d'évaluation applicables afin que celui-ci décide lesquelles appliquer.

#### Importance de l'intérêt public en jeu

La menace d'autorévision qui résulte de l'assistance que prête un contrôleur légal à la tenue des livres comptables et à l'établissement des états financiers d'une entité présentant un intérêt public est perçue comme trop élevée pour pouvoir être atténuée par des sauvegardes autres que l'interdiction pure et simple de toute assistance de ce type qui ne relèverait pas strictement du mandat de contrôle légal (c'est-à-dire qui irait au-delà des corrections susceptibles d'être suggérées et apportées au cours de la mission d'audit après détection d'erreurs dans l'information financière que se propose de publier le client).

En tout état de cause, lorsqu'un contrôleur légal est invité à participer à la tenue de la comptabilité ou à l'établissement des états financiers d'un client, il doit soigneusement évaluer la façon dont sa tâche peut être perçue par les tiers. Cette appréciation peut dépendre de la taille et de la structure du client, ainsi que de l'environnement local, régional ou national dans lequel s'inscrit l'activité du client. Si la menace est jugée telle qu'elle puisse compromettre son indépendance aux yeux des tiers, le contrôleur légal ne doit pas accepter la mission.

#### Situations d'urgence

Dans les cas d'urgence, un contrôleur légal peut participer aux processus de préparation comptable dans une mesure qui ne serait pas considérée comme acceptable dans des circonstances normales (voir points 2 et 3). Ceci peut se produire lorsque, du fait par exemple d'événements externes et imprévisibles, il est possible que le contrôleur légal soit la seule personne disposant des connaissances nécessaires sur les systèmes et procédures du client, et donc des ressources suffisantes pour lui permettre de préparer sa comptabilité et ses états financiers dans les délais requis. On peut qualifier une situation d'urgence lorsque le refus du contrôleur légal des comptes de prêter ces services d'assistance pourrait entraîner un préjudice important pour le client contrôlé (suppression de lignes de crédit, par exemple), voire menacer la continuité de l'exploitation.

Dans ces situations d'urgence, néanmoins, le contrôleur légal doit veiller à ne prendre part à aucune décision finale, s'efforcer de recueillir l'assentiment du client chaque fois que possible, et envisager l'adoption de toute mesure de sauvegarde supplémentaire susceptible de minimiser le risque pesant sur son indépendance. Le cas échéant, il doit également s'efforcer de discuter de la situation avec l'organe de gouvernance du client et s'assurer que les états financiers précisent quels sont les services qu'il a fournis ainsi que les motifs pour lesquels il a assuré ces prestations.

#### Contrôle légal des états financiers consolidés d'entités présentant un intérêt public

Dans le cas du contrôle légal des états financiers consolidés d'une entité présentant un intérêt public, il peut se faire qu'il soit difficile pour une filiale d'un tel client de prendre des dispositions conformément au point 3. De ce fait, il est possible qu'un auditeur local soit amené à participer à l'établissement d'états financiers qui seront inclus dans les états financiers consolidés du client. Dans ce genre de situations, la menace d'auto-révision, en ce qui concerne le contrôleur légal de l'entité présentant un intérêt public, n'est généralement pas jugée significative, à condition que l'assistance fournie soit uniquement de nature technique ou mécanique ou le conseil donné de caractère purement informatif (voir point 2), que les états financiers des filiales en question n'aient pas un impact substantiel sur les états financiers consolidés du client (ni séparément, ni au total) et que les honoraires que le cabinet d'audit et les membres de son réseau perçoivent pour l'ensemble de ces services soient d'une importance négligeable en regard de ceux facturés pour le contrôle légal des états financiers consolidés.

#### 7.2.2. Conception et mise en œuvre des systèmes technologiques d'information financière

##### Information financière

La mission de contrôle légal comprend la vérification des systèmes informatiques (logiciels et équipements) utilisés par le client pour produire l'information financière qui doit être publiée dans les états financiers. Si un contrôleur légal (y compris son cabinet d'audit, les entités membres du réseau ou l'un quelconque de leurs employés) participe à la conception et à la mise en œuvre d'un tel système, il peut en découler un risque d'auto-révision. À cet égard, l'information financière ne se limite pas aux données chiffrées directement publiées dans les états financiers, mais elle comprend également toutes les autres estimations ou données physiques qui ont un lien avec l'information divulguée dans les états financiers. Ces informations peuvent être produites par des systèmes intégrés de technologies de l'information ou par divers systèmes autonomes (systèmes utilisés pour la comptabilité, la comptabilité analytique, le paiement des salaires ou la gestion de trésorerie, de même que les systèmes ne traitant que des données physiques, tels que certains systèmes de suivi des stocks ou de la production, etc.).

## Degré d'implication

Le degré d'implication du contrôleur légal dans la conception et la mise en œuvre des systèmes technologiques d'information financière peut être très variable:

À une extrémité de l'éventail, il existe des missions dans lesquelles le contrôleur légal assume un rôle ou des responsabilités déterminantes dans la conception et la mise en œuvre de l'ensemble du projet, ou au niveau de la gestion du système et des données qu'il utilise ou produit. Il est clair qu'une telle mission présente un niveau inacceptable de risque pour l'indépendance.

En cas de moindre implication du contrôleur légal, celui-ci doit soigneusement évaluer le risque pour son indépendance qui pourrait résulter de sa participation à la conception et à la mise en œuvre des systèmes du client, particulièrement si cela a des conséquences pour l'intérêt général. Dans tous les cas, il doit déterminer s'il existe ou non des sauvegardes appropriées permettant de ramener ce risque à un niveau acceptable. Par exemple, le niveau de risque peut être jugé acceptable dans les cas où le rôle du contrôleur légal est de prodiguer avis et conseils à un consortium désigné par le client pour concevoir et mettre en œuvre le projet, ou encore, dans le cas d'un client de plus petite taille, lorsqu'il lui est demandé d'adapter un système comptable standard aux besoins de l'activité spécifique du client. En revanche, le risque pour l'indépendance peut être considéré comme trop élevé lorsqu'il s'agit de concevoir un système pour une grande entreprise ou une entité présentant un intérêt public.

À l'autre extrémité de l'éventail, le contrôleur légal peut être sollicité pour fournir à son client un éclairage sur les divers systèmes envisageables, sur la base duquel le client décidera lui-même lequel installer. La prestation d'un tel service ne pose généralement pas de problème au niveau de l'indépendance du contrôleur légal, sous réserve que les coûts et avantages des systèmes soient convenablement analysés et discutés avec le client. Par contre, son indépendance sera compromise si le contrôleur légal possède un intérêt financier substantiel (voir section B.1) dans l'un quelconque des fournisseurs des systèmes ou entretient une relation d'affaires significative (voir section B.2) avec eux.

### 7.2.3. Services d'évaluation

#### Services d'évaluation

Une évaluation comprend la production d'hypothèses concernant les évolutions futures, l'application de certaines méthodologies et techniques, et la combinaison des deux en vue du calcul d'une valeur ou d'une série de valeurs, que ce soit pour un élément d'actif, de passif ou une activité dans son ensemble. Les hypothèses sous-jacentes peuvent concerner des interprétations du présent ou des prévisions pour l'avenir, prévisions qui portent à la fois sur les évolutions générales et sur les conséquences de certaines actions qui ont été engagées ou sont projetées par le client ou toute autre personne de son environnement économique proche.

Les missions qui consistent soit à examiner ou à émettre un avis sur des travaux d'évaluation réalisés par d'autres [c'est-à-dire les missions effectuées conformément aux articles 10 et 27 de la 2<sup>e</sup> directive «droit des sociétés» (77/91/CEE), aux articles 10 et 23 de la 3<sup>e</sup> directive «droit des sociétés» (78/855/CEE), ou conformément à l'article 8 de la 6<sup>e</sup> directive «droit des sociétés» (82/891/CEE)], soit à collecter et à vérifier des données qui seront utilisées pour une évaluation réalisée par d'autres (travaux de «diligence» typiques liés à la cession ou à l'acquisition d'une société), ne sont pas considérées comme des services d'évaluation au sens de la définition qui précède.

#### Importance significative et subjectivité

Les services d'évaluation dont l'objectif est d'évaluer des montants qui, pris isolément ou sous une forme agrégée, ne revêtent pas une importance significative dans les états financiers ne sont pas considérés comme constituant une menace substantielle pour l'indépendance.

Les hypothèses sous-jacentes de l'évaluation et les méthodologies à appliquer relèvent toujours de la responsabilité du client ou de ses dirigeants. C'est donc en général au client ou à ses dirigeants qu'il échoit, dans le cadre du processus de prise de décision, de déterminer les hypothèses sous-jacentes de l'évaluation et de choisir la méthodologie à appliquer pour le calcul de la valeur. Cela revêt une importance particulière dans les cas où l'évaluation qui doit être réalisée suppose un degré appréciable de subjectivité, que ce soit au niveau des hypothèses sous-jacentes ou dans l'appréciation des différences entre les méthodologies applicables.

Toutefois, pour certaines évaluations de routine, le degré de subjectivité inhérent aux éléments concernés peut être négligeable: c'est notamment le cas lorsque les hypothèses sous-jacentes sont déjà fixées par la loi (taux d'imposition, taux d'amortissement à des fins fiscales, etc.), d'autres règlements (emploi obligatoire de certains taux d'intérêts), ou qu'elles sont communément acceptées dans le secteur d'activité du client, d'une part, et que les techniques et méthodologies applicables sont fondées sur des normes généralement acceptées, voire prescrites par les lois et règlements, d'autre part. Dans des conditions de ce genre, une évaluation qui serait effectuée par un tiers informé, même sans aboutir à un résultat strictement identique, aurait peu de chance d'être sensiblement différente. La prestation de services d'évaluation de ce type n'est donc guère susceptible de menacer l'indépendance du contrôleur légal, même si la valeur en elle-même revêt une importance significative pour les états financiers, à condition toutefois que le client ou ses dirigeants aient au minimum donné leur approbation dans toutes les matières qui laissent une part notable au jugement.

## Sauvegardes supplémentaires

Dans le cas des services d'évaluation qui comportent un degré de subjectivité négligeable, par exemple du fait qu'ils impliquent l'application de techniques ou de méthodologies standardisées, ou qu'ils consistent en l'examen des méthodes d'évaluation employées par un tiers mais que l'évaluation réalisée revêt une importance significative pour les états financiers, le contrôleur légal doit déterminer s'il subsiste une menace d'autorévision qu'il convient d'atténuer par des sauvegardes supplémentaires. Le traitement approprié de ce risque peut être la mise en place d'une équipe d'évaluation distincte de l'équipe chargée de la mission, les travaux des deux équipes portant sur des matières distinctes.

### 7.2.4. Participation à l'audit interne du client

L'audit interne est un élément important des systèmes de contrôle interne des entreprises. Dans le cas des sociétés, les PME en particulier, qui n'ont pas les moyens de se doter d'un service d'audit interne ou dont le service ne dispose pas d'une expertise suffisante (accès à des spécialistes des technologies de l'information ou de la gestion de trésorerie, par exemple), la participation du contrôleur légal à l'audit interne est de nature à renforcer leurs capacités en matière de contrôle de gestion.

Des risques d'autorévision sont toutefois susceptibles d'apparaître, par exemple s'il n'y a pas une séparation claire entre la gestion et le contrôle de l'audit interne et les activités d'audit interne elles-mêmes, ou si l'évaluation par le contrôleur légal du système de contrôle interne de son client détermine la nature et l'étendue de la mission de contrôle légal qui suivra. Pour parer à ces risques, le contrôleur légal, le cabinet d'audit ou le membre de son réseau doivent pouvoir démontrer qu'ils ne sont pas intervenus dans la gestion et le contrôle de l'audit interne. En outre, en sa qualité de contrôleur légal des états financiers du client, le contrôleur légal doit pouvoir montrer qu'il a pris les dispositions appropriées pour faire réviser les résultats de l'audit interne et qu'il ne s'est pas appuyé indûment sur ces résultats pour déterminer la nature, le calendrier ou l'étendue de ses travaux de contrôle légal. Pour garantir que les travaux de contrôle légal du cabinet d'audit correspondent aux normes en la matière et que l'indépendance du contrôleur légal n'est pas compromise, il convient qu'un examen approprié de ces questions soit effectué par un associé d'audit qui n'a pris part ni au contrôle légal ni aux missions d'audit interne susceptibles d'influer sur les états financiers.

Dans les sociétés dans lesquelles le service d'audit interne fait rapport à un organe de gouvernance et non à la direction de la société, la fonction d'audit interne joue un rôle qui est complémentaire de la mission de contrôle légal et peut donc être considérée comme un élément autonome de la structure de gouvernement d'entreprise. Lorsque le contrôleur légal se voit confier une mission d'audit interne dans un tel contexte, il doit néanmoins pouvoir démontrer qu'il a correctement évalué les éventuelles menaces qui pèsent sur son indépendance et pris les mesures de sauvegarde nécessaires.

### 7.2.5. Actions pour le compte du client dans le cadre de la résolution de litiges

#### Menaces liées à la représentation et à l'autorévision

Dans un certain nombre de circonstances, le contrôleur légal, le cabinet d'audit, une entité au sein du réseau, ou un de leurs associés, dirigeants ou employés, sont amenés à prêter assistance aux clients dans la résolution d'un conflit ou d'un litige.

Un contrôleur légal agissant pour le compte du client dans la résolution d'un conflit ou d'un litige est généralement perçu comme ayant un rôle de représentation qui est incompatible avec la responsabilité du contrôleur légal, qui est de donner une opinion objective sur les états financiers. Cette menace liée à la représentation s'accompagne d'un risque d'autorévision lorsque l'assistance dans la résolution du litige requiert également du contrôleur légal qu'il estime les chances qu'a son client de gagner l'action intentée, dans les cas où cela peut affecter les montants enregistrés dans les états financiers. Un contrôleur légal intervenant dans la résolution d'un litige doit donc apprécier dans quelle mesure il est confronté à des menaces liées à la représentation et à un risque d'autorévision.

Le risque de représentation est accru lorsque le contrôleur légal, le cabinet d'audit ou une entreprise membre du réseau joue un rôle actif pour le compte du client dans la résolution d'un conflit ou d'un litige. La menace sera par contre moins significative si le contrôleur légal est seulement invité à témoigner devant un tribunal dans une affaire dans laquelle le client est impliqué.

Il existe un certain nombre d'autres situations précises dans lesquelles on considérera généralement que l'indépendance du contrôleur légal n'est pas menacée, même s'il joue un rôle relativement actif pour le compte de son client. C'est le cas par exemple lorsque le contrôleur légal représente un client devant les tribunaux ou l'administration fiscale en cas de litige dans ce domaine, ou bien lorsqu'il conseille le client et plaide en faveur d'un traitement comptable bien précis dans une situation où une autorité publique, un panel ou une autorité de réglementation du secteur des valeurs mobilières, ou encore tout autre organisme similaire au plan européen ou international enquête sur les états financiers du client. Quelles que soient les circonstances, cependant, le contrôleur légal est tenu d'analyser la situation concrète et son degré d'implication afin d'évaluer avec soin s'il existe un risque significatif pour son indépendance.

### Importance significative et subjectivité

Les services juridiques rendus à un client dans le cadre de la résolution d'un conflit ou d'un litige ne sont pas généralement pas considérés comme créant une menace significative pour l'indépendance s'ils portent sur des éléments qui ne seraient pas perçus par un tiers raisonnable et informé comme étant susceptibles d'avoir un impact significatif sur les états financiers.

Agir en tant que représentant de son client implique certes une certaine subjectivité, dont le degré dépend néanmoins de la nature de l'action légale. Lorsqu'il effectue un audit, le contrôleur légal a généralement le choix entre évaluer lui-même l'issue de l'action légale et s'appuyer sur une confirmation fournie par un avocat extérieur engagé par le client. Dans les deux cas, le degré de subjectivité est fonction de facteurs comme la compétence de l'avocat, son respect des règles de déontologie de sa profession et des éléments probants disponibles, plutôt que de l'appartenance ou non de cet avocat au cabinet d'audit ou à un cabinet juridique extérieur.

En ce qui concerne les situations juridiques dans lesquelles le résultat de l'action légale peut être raisonnablement estimé sur la base d'éléments probants, l'estimation des montants affectés par le litige devrait aboutir à des résultats sensiblement identiques, que les services soient fournis par le cabinet d'audit ou par un cabinet juridique extérieur (par exemple dans le cas de litiges concernant des contrats de travail ou certains litiges avec le fisc).

En revanche, certaines situations peuvent comporter une subjectivité intrinsèque, voire même ne pas permettre une évaluation objective des éléments de preuve en raison de la nature de la relation d'affaires qui unit le contrôleur légal et le client (du fait, par exemple de l'implication personnelle de dirigeants, de cadres non dirigeants ou d'actionnaires, passés ou présents). Dans de tels cas de figure, le contrôleur légal doit s'assurer qu'il n'est pas impliqué dans les actions engagées par le client dans le cadre de la résolution du litige, excepté dans des cas mineurs pour lesquels les éléments en jeu ne peuvent raisonnablement pas avoir un impact sensible sur les états financiers.

### Sauvegardes supplémentaires

Dans les circonstances non couvertes par l'interdiction du paragraphe 2, le contrôleur légal doit évaluer s'il subsiste des menaces pour son indépendance qu'il y aura lieu d'atténuer par des sauvegardes supplémentaires. La solution appropriée pourrait consister à éviter que l'équipe chargée de la mission d'audit soit impliquée dans le traitement du litige, moyennant la constitution d'autres équipes de mission et en veillant à ce que les tâches liées au contrôle légal, d'une part, et aux services juridiques en rapport avec le litige, d'autre part, soient séparées.

#### 7.2.6. Recrutement de dirigeants

Un contrôleur légal qui a été sollicité par un client pour recruter des cadres dirigeants ou de haut niveau doit en premier lieu évaluer les menaces pour son indépendance qui sont susceptibles de découler, par exemple, de la fonction de la personne qui sera recrutée et de la nature de l'assistance sollicitée. La nécessité d'une évaluation soigneuse est tout particulièrement évidente lorsque la personne recrutée est susceptible de jouer un rôle substantiel dans la gestion financière du client, et donc d'avoir des contacts réguliers avec le contrôleur légal, mais d'autres risques, notamment d'intérêt personnel et de familiarité, peuvent exister dans le cas d'autres fonctions également.

En ce qui concerne la nature de l'assistance sollicitée, on peut considérer les prestations suivantes comme acceptables: examen des qualifications professionnelles d'un certain nombre de candidats, avec formulation d'un avis objectif sur leur adaptation à un poste donné; ou fourniture d'une liste abrégée de candidats pour des entretiens, sous réserve que celle-ci ait été élaborée en utilisant des critères spécifiés par le client, et non sur la base du propre jugement du contrôleur légal. Dans les deux cas, il conviendra de veiller soigneusement à ce que tout avis donné sur les candidats n'anticipe pas sur la décision du client. Si le contrôleur légal conclut qu'il ne peut pas fournir l'assistance sollicitée sans participer directement ou indirectement à la décision du client sur la personne à recruter, il doit refuser de la fournir.

## 8. RÉMUNÉRATION DU CONTRÔLE LÉGAL ET DES AUTRES SERVICES

### 8.1. Honoraires subordonnés

#### Contrats portant sur les honoraires du contrôle légal

Les missions de contrôle légal correspondent à une mission d'intérêt général et ne peuvent donc pas, par définition, s'accommoder de contrats d'honoraires en vertu desquels la rémunération du contrôleur légal est subordonnée soit à la réalisation d'objectifs chiffrés fixés par le client, soit au résultat du contrôle légal lui-même. Les honoraires d'audit fixés par une instance judiciaire ou publique ne constituent pas des honoraires subordonnés.

## Contrats portant sur les honoraires de missions autres que l'audit

Les contrats de services autres que l'audit conclus entre le contrôleur légal, le cabinet d'audit ou une entité au sein de son réseau, d'une part, et le client ou l'une de ses sociétés liées, d'autre part, en vertu desquels la rémunération du prestataire est similairement subordonnée à la réalisation d'un événement contingent présentent eux aussi des risques liés à l'intérêt personnel, à l'autorévision et à la représentation qui menacent l'indépendance du contrôleur légal. Par dépendance à l'égard d'un événement contingent, on entend, par exemple, que le montant des honoraires est subordonné, d'une façon ou d'une autre, aux progrès ou aux résultats du projet ou à la réalisation d'objectifs chiffrés particuliers par le client (ou son entreprise affiliée).

Pour évaluer dans quelle mesure les honoraires subordonnés menacent son indépendance et apprécier s'il dispose de sauvegardes adaptées, le contrôleur légal doit notamment prendre en considération les facteurs suivants: la relation entre le service pour lequel les honoraires subordonnés sont payés et la conduite de tout travail d'audit en cours ou futur, l'éventail des montants d'honoraires envisageables et la base sur laquelle les honoraires doivent être calculés.

En procédant à cette évaluation, le contrôleur légal doit accorder une importance particulière, entre autres, aux cas dans lesquels le montant des honoraires subordonnés est directement déterminé par référence à la valeur d'un actif ou d'une transaction (pourcentage du prix d'acquisition, par exemple) ou à une condition financière (croissance de la capitalisation, par exemple) dont la mesure pourrait ultérieurement être analysée dans le cadre du contrôle légal des comptes, et apprécier si cela porte le risque lié à l'intérêt personnel à des niveaux inacceptables. En revanche, il n'existe en général pas de risque pour l'indépendance dans les situations où il n'y a pas de lien direct entre la base des honoraires subordonnés (par exemple, le salaire de départ d'un nouvel employé lorsque des prestations de sélection du personnel sont fournies) et un aspect important de la mission d'audit. Lorsqu'il existe un organe de gouvernance, le contrôleur légal doit porter à sa connaissance les contrats prévoyant des honoraires subordonnés conformément aux principes exposés à la section A.4.1.2.

### 8.2. Rapport entre le total des honoraires et le total des revenus

Une dépendance excessive à l'égard des honoraires (pour service audit et services autres que l'audit) versés par un client ou un groupe de clients induit d'évidence un risque d'intérêt personnel qui nuit à l'indépendance du contrôleur légal. Le contrôleur légal ou le cabinet d'audit doit non seulement éviter qu'une telle dépendance financière ne se matérialise, mais également examiner soigneusement si la simple apparence d'une dépendance de ce type peut faire peser une menace significative sur son indépendance.

#### Apparence de dépendance financière

Le contrôleur légal, le cabinet d'audit ou un réseau peuvent être perçus comme dépendant financièrement d'un client ou d'un groupe de clients particulier lorsque le total des honoraires reçus ou attendus de ce client ou groupe de clients en rémunération des prestations audit et autres que l'audit vient à dépasser un pourcentage «critique» de leur revenu total. La perception par le public de ce seuil critique dépendra de divers éléments propres à l'environnement de l'audit, tels que la taille du cabinet d'audit, le fait qu'il s'agisse d'un cabinet bien établi ou nouvellement créé, l'échelle de ses activités (locales, nationales ou internationales), ou encore la situation économique générale des marchés sur lesquels il opère.

Tous ces facteurs doivent être soigneusement pesés par le contrôleur légal lorsqu'il évalue dans quelle mesure la menace liée à l'intérêt personnel porte atteinte à son apparence d'indépendance. Une analyse de tous les honoraires perçus pour des services audit et des services autres que l'audit prestés à un client ou groupe de clients particulier doit être effectuée, puis comparée au montant total des revenus du cabinet ou du réseau, ainsi que des montants pertinents qui sont attendus par le cabinet ou le réseau durant l'exercice en cours. Si cette analyse fait apparaître un certain niveau de dépendance et la nécessité de prévoir des sauvegardes, c'est un associé d'audit qui n'a participé à aucune des missions (travaux d'audit ou autres) exécutées pour le compte de ce client qui doit passer en revue tous les travaux importants réalisés pour le client et formuler les recommandations nécessaires. L'analyse doit également inclure tout travail d'audit ou autre que d'audit faisant déjà l'objet d'une proposition ou d'un contrat. Dans le cas où des doutes subsisteraient, ou lorsqu'un tel associé n'est pas disponible du fait de la petite taille du cabinet, le contrôleur légal doit consulter son organe professionnel de réglementation ou demander une révision de ses travaux à un contrôleur légal extérieur.

## Autres relations en matière d'honoraires

Le contrôleur légal doit également évaluer s'il existe, en fait ou en apparence, d'autres relations d'honoraires entre un client ou un groupe de clients et lui-même ou le cabinet d'audit qui peuvent constituer une menace liée à l'intérêt personnel. Ainsi, un associé d'audit au sein d'un bureau ou d'une succursale risque d'être perçu comme dépendant des honoraires versés par un client donné, si la majorité des prestations de services de ce bureau sont fournies à ce client, ou si la même personne est responsable de la conclusion des contrats d'audit et de services autres que l'audit avec ce client. Afin d'atténuer les menaces liées à l'intérêt personnel, un cabinet d'audit peut envisager de reconsidérer ses structures organisationnelles et les responsabilités de certains de ses membres ou, le cas échéant, de réexaminer le mode de prestation et de facturation des services avec l'organe de gouvernance du client.

L'indépendance risque en particulier d'être compromise lorsqu'une part significative des honoraires provient de prestations autres que l'audit fournies à un client ou à ses sociétés liées. Le contrôleur légal des comptes doit donc évaluer l'importance du risque pesant sur son indépendance en prenant en compte de la nature des services autres que l'audit qui sont fournis, des différents honoraires générés des missions d'audit et des missions autres que l'audit, et de leur poids respectif dans le total des honoraires perçus par le cabinet d'audit ou le réseau. Si cette analyse conclut à la nécessité de prévoir des sauvegardes, en particulier dans le cas où les honoraires des prestations autres que l'audit dépassent les honoraires de la mission d'audit, il est indispensable qu'un associé d'audit n'ayant participé à aucune des activités liées à la mission de contrôle légal et aux prestations autres que l'audit passe en revue les travaux (travaux d'audit et travaux autres que l'audit) réalisés pour ce client et donne tout conseil jugé nécessaire.

### 8.3. Honoraires impayés

Les honoraires impayés pour des travaux d'audit ou autres peuvent apparaître comme l'équivalent d'un prêt consenti par le contrôleur légal à son client, créant ainsi un intérêt financier mutuel susceptible de menacer son indépendance. Dans de telles circonstances le contrôleur légal doit évaluer l'importance de la menace et prendre toute mesure qui peut s'avérer nécessaire, par exemple informer tous les tiers intéressés de l'étendue de cet intérêt mutuel potentiel. Lorsque le contrôleur légal est un cabinet d'audit, la situation peut être réexaminée par un autre associé d'audit n'ayant participé à aucune prestation de service au client concerné. Dans le cas d'un indépendant ou d'une société de personnes de petite taille dans laquelle tous les associés d'audit sont intervenus dans les travaux pour le client, le contrôleur légal doit soit consulter son organe professionnel de réglementation, soit demander une révision par un contrôleur légal externe.

### 8.4. Fixation du montant des honoraires

Un contrôleur légal doit pouvoir démontrer que les honoraires qu'il réclame pour une mission de contrôle légal sont raisonnables, en particulier s'ils sont sensiblement inférieurs à ceux perçus par un prédécesseur ou ceux mentionnés par d'autres cabinets briguant la mission. Il doit également pouvoir démontrer que le montant des honoraires indiqués pour un service d'audit n'est pas lié à la fourniture escomptée de services autres que l'audit et que le client n'a pas été induit en erreur, dans la négociation des honoraires actuels, quant à la base sur laquelle les futurs services d'audit et les autres services que l'audit seront facturés. Il incombe au contrôleur légal de mettre en place des politiques et procédures lui permettant de démontrer que ces exigences concernant les honoraires sont remplies. En cas de contrôle légal d'entités présentant un intérêt public, le contrôleur légal doit s'efforcer de discuter de la base de calcul de la rémunération des services d'audit avec l'organe de gouvernance.

## 9. LITIGES

Bien qu'il ne soit pas possible de préciser, pour tous les cas de figure, le seuil à partir duquel il serait incorrect que le contrôleur légal poursuive sa mission de contrôle légal d'un client, il convient néanmoins de prendre en considération les critères suivants:

- lorsqu'un client dénonce des déficiences dans des travaux de contrôle légal et que le contrôleur légal en conclut qu'il est probable qu'une plainte sera déposée, il doit d'abord discuter des éléments sur lesquels reposent les allégations du client avec l'organe de gouvernance de ce dernier ou, si un tel organe n'existe pas, avec son propre organe professionnel de réglementation. S'il se confirme, ce faisant, l'impression qu'une plainte sera déposée, le contrôleur légal doit donner sa démission, sous réserve des dispositions juridiques locales.



- lorsque le contrôleur légal dénonce une fraude ou une tromperie de la part des dirigeants en place d'un client, l'importance du risque pour l'indépendance et l'opportunité de donner sa démission dépendent également de mesures de sauvegarde comme la discussion de tous les aspects pertinents avec l'organe de gouvernance du client ou, lorsqu'un tel organe n'existe pas, avec l'organe professionnel de réglementation du contrôleur légal. (Dans certains pays, toutefois, la législation nationale préserve l'indépendance du contrôleur légal en cas de fraude alléguée en imposant au contrôleur légal d'informer une autorité nationale de la fraude détectée et de poursuivre sa mission de contrôle légal pour le compte de cette autorité qui représente l'intérêt public national. Dans tous les cas, le contrôleur légal doit envisager de rechercher des conseils juridiques, en tenant dûment compte de sa responsabilité en matière de défense de l'intérêt public.)
- les litiges, réels ou potentiels, portant sur des prestations autres que l'audit qui ne revêtent pas une importance significative pour le contrôleur légal ou le client (par exemple, conflits portant sur la facturation de services ou les résultats de prestations de conseil) ne sont par de nature à mettre en cause l'indépendance du contrôleur légal.

#### 10. CADRES DE HAUT NIVEAU EXERÇANT SUR UNE LONGUE PÉRIODE

Pour atténuer les menaces liées à la familiarité et/ou à la confiance pesant sur l'indépendance d'un contrôleur légal qui contrôle un client présentant un intérêt public, nulle mesure de sauvegarde ne saurait se substituer à l'obligation de remplacer l'associé responsable de la mission et les autres associés d'audit principaux qui sont membres de l'équipe au terme d'un intervalle de temps raisonnable.

Le contrôleur légal doit aussi prendre en considération le risque que représentent pour son indépendance, d'une part, la présence prolongée d'autres membres dans l'équipe chargée de la mission, notamment de cadres de haut niveau participant au contrôle légal d'entités intégrées dans les états financiers consolidés d'un client donné, et, d'autre part, la composition de l'équipe elle-même. Le cas échéant, il doit appliquer des mesures de sauvegarde, telles que la rotation interne et les dispositions prévues par le système de contrôle de qualité du cabinet d'audit, pour faire en sorte que la mission puisse se poursuivre dans des conditions adéquates, sans que son indépendance ne soit compromise.

Il peut arriver, en raison de la taille du cabinet d'audit, que le remplacement de l'associé responsable de la mission et la rotation interne des autres associés d'audit principaux ne soient pas possibles ou ne constituent pas une sauvegarde appropriée. Tel peut être le cas par exemple si le cabinet n'est constitué que d'un indépendant ou si les relations au jour le jour entre des associés d'audit peu nombreux sont trop étroites. Dans ce genre de situations, le contrôleur légal doit veiller à ce que d'autres mesures de sauvegarde soient mises en place dans un laps de temps raisonnable. Il peut notamment soumettre la mission d'audit concernée à un contrôle de qualité externe ou, au minimum, consulter son organe professionnel de réglementation. Si aucune sauvegarde appropriée n'est envisageable, le contrôleur légal doit se poser la question de l'opportunité de poursuivre la mission d'audit.

Lorsqu'un membre quelconque d'une équipe est remplacé en raison du temps passé à travailler à un contrôle légal particulier ou de l'existence, de ce fait, d'une menace liée à la confiance ou à la familiarité, cette personne ne doit pas être réaffectée à l'équipe en question avant qu'un délai de deux ans au moins ne se soit écoulé à compter de la date de son remplacement.

---

## Appendice

## GLOSSAIRE

Associé	Un professionnel au sein d'un cabinet d'audit ou d'un réseau qui assume personnellement l'ultime responsabilité des travaux réalisés au cours d'une mission (audit ou autres prestations); il a généralement pouvoir pour signer au nom du cabinet d'audit et peut également être actionnaire/propriétaire ou directeur du cabinet d'audit.
Associé d'audit principal	Un associé d'audit membre de l'équipe chargée de la mission (y compris l'associé responsable de la mission) qui est responsable au niveau du groupe de questions importantes telles que les grandes filiales ou divisions du client ou les facteurs de risque majeurs liés au contrôle légal de ce client.
Associé responsable de la mission (de contrôle légal)	L'associé d'audit qui assume l'ultime responsabilité du contrôle légal d'un client donné, qui coordonne les travaux de l'équipe d'audit et des experts d'autres disciplines, veille à ce que ces travaux soient soumis à un contrôle de qualité et, le cas échéant, coordonne l'ensemble des activités d'audit d'un réseau relatives à un contrôle légal donné, en particulier pour la vérification de comptes consolidés, lorsque des associés d'audit différents exercent des responsabilités différentes au niveau du contrôle légal des entités entrant dans la consolidation.
Associé responsable du travail d'audit («associé d'audit»)	Un professionnel de l'audit au sein d'un cabinet d'audit ou d'un réseau qui est lui-même une personne agréée au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la 8 <sup>e</sup> directive «droit des sociétés» (= contrôleur légal) et qui assume personnellement l'ultime responsabilité des travaux d'audit effectués au cours du contrôle légal; il a généralement pouvoir pour signer les rapports d'audit au nom du cabinet d'audit qui est le contrôleur légal. Il peut également être actionnaire/propriétaire ou directeur du cabinet d'audit.
«bureau»	<p>Le terme «bureau» désigne un sous-groupe distinct d'un cabinet d'audit ou d'un réseau, la distinction s'opérant sur des critères géographiques ou fonctionnels, dans lequel exerce essentiellement un associé d'audit principal donné.</p> <p>Un des principaux critères permettant d'identifier un sous-groupe est la relation de travail étroite qui unit ses membres (qui peuvent être, par exemple, spécialisés dans des domaines ou des types de clients précis). Il convient en particulier de tenir compte du fait que, en raison des évolutions techniques et de la dimension multinationale croissante des activités des clients, ces relations de travail s'inscrivent de plus en plus dans le cadre d'un bureau «virtuel».</p> <p>Dans le cas des petites sociétés de personnes, le «bureau» peut englober l'ensemble du cabinet, auquel cas tous les associés et employés seront soumis aux exigences applicables.</p>
Cabinet d'audit	Une organisation structurée — généralement une personne morale — qui effectue le contrôle légal (un indépendant, une société de personnes ou une société d'experts comptables). Le cabinet d'audit et le contrôleur légal chargé d'effectuer le contrôle légal peuvent être une seule et même personne morale, mais pas nécessairement (par exemple, lorsqu'une personne membre d'un cabinet d'associés est nommée contrôleur légal, l'association en tant que telle forme le cabinet d'audit).
Chaîne des responsabilités	Comprend toutes les personnes qui, au niveau d'un bureau, d'un pays, d'une région ou du monde, exercent des responsabilités directes en matière de surveillance, de gestion, de rémunération ou autres formes de suivi sur les associés d'audit du cabinet d'audit ou sur la conduite de la mission de contrôle légal. Cela inclut tous les associés, directeurs et actionnaires susceptibles de préparer, examiner ou directement influencer l'évaluation des performances des associés d'audit de l'équipe d'audit, ou de déterminer la rémunération qu'ils percevront du fait de leur participation à la mission d'audit.
Client	Une société ou une entreprise dont les comptes annuels sont soumis à un contrôle légal, ou une entreprise mère au sens de l'article 1 <sup>er</sup> de la septième directive «droit des sociétés» (83/349/CEE) dont les comptes consolidés sont soumis à un contrôle légal.

Contrôle légal	<p>Service de contrôle des comptes que fournit une personne agréée au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la 8<sup>e</sup> directive «droit des sociétés» (= contrôleur légal) lorsque:</p> <p>a) il procède au contrôle des comptes annuels d'une société ou d'une entreprise et vérifie la cohérence du rapport annuel avec ces comptes annuels, dans la mesure où ce contrôle et cette vérification sont requis par le droit communautaire; ou</p> <p>b) il procède au contrôle des comptes consolidés d'un groupe d'entreprises et vérifie la cohérence du rapport annuel consolidé avec ces comptes consolidés, dans la mesure où ce contrôle et cette vérification sont requis par le droit communautaire.</p> <p>Aux fins de la présente recommandation, l'expression «contrôle légal» comprend également un service de certification qui, selon les législations nationales, est fourni par un contrôleur légal lorsque les sociétés sont tenues de publier des informations financières autres que celles mentionnées ci-dessus (par exemple, des états financiers ou des rapports intermédiaires) qui sont vérifiées par un contrôleur légal qui doit formuler une opinion sur ces informations.</p>
Contrôleur légal	<p>Personne agréée au sens de l'article 2, paragraphe 1, de la 8<sup>e</sup> directive «droit des sociétés» (= contrôleur légal) — il peut s'agir d'une personne physique ou d'une personne morale — qui est nommée pour effectuer une mission de contrôle légal précise en vertu de la législation nationale et au nom de qui — de ce fait — le rapport d'audit est signé.</p>
Entités présentant un intérêt public	<p>Entités qui présentent un intérêt public notable en raison de leur domaine d'activité, de leur taille, de leurs effectifs ou dont le statut juridique fait qu'elles possèdent un large éventail d'actionnaires. On citera notamment les établissements de crédit, compagnies d'assurance, entreprises d'investissement, OPCVM (<sup>1</sup>), fonds de pension et sociétés cotées en bourse.</p>
Équipe chargée de la mission (de contrôle légal)	<p>Ensemble des personnes qui, quel que soit leur lien juridique avec le contrôleur légal ou le cabinet d'audit, participent directement à l'acceptation et à la réalisation d'un contrôle légal donné. Outre l'équipe d'audit, cela inclut les experts d'autres disciplines, salariés ou sous-traitants, participant à la mission d'audit (juristes, actuaires, spécialistes fiscaux, spécialistes en technologies de l'information ou en gestion de trésorerie, etc.), et les personnes assurant le contrôle de qualité ou une supervision directe sur la mission d'audit.</p>
Équipe d'audit	<p>Ensemble des professionnels de l'audit qui, quel que soit le lien juridique qui les unit au contrôleur légal ou au cabinet d'audit, sont assignés à une mission de contrôle légal particulière pour y réaliser le travail d'audit, par exemple le ou les associé(s) d'audit et responsable(s) d'audit et le personnel d'audit.</p>
Fonction-clé de direction	<p>Toute fonction à laquelle se trouve attachée la responsabilité de prendre des décisions fondamentales en matière de direction chez le client, telles que celles de directeur-général ou directeur financier. Cette responsabilité en matière de direction devrait aussi permettre d'exercer une influence sur les politiques comptables et la préparation des états financiers du client. Par fonction-clé de direction, on entend également les relations contractuelles ou de fait qui mettent un individu en situation de participer à la direction d'une société d'une autre manière, par exemple dans le cadre d'un contrat de conseil.</p>
Organe de gouvernance	<p>Un organe ou un groupe de personnes inséré dans la structure de gouvernement d'entreprise du client, qui supervise la gestion des dirigeants en qualité de fiduciaire des investisseurs et, si la législation nationale le prévoit, pour le compte d'autres catégories de parties prenantes comme les employés, et qui est composé de membres autres que les dirigeants, ou du moins comprend de tels membres. Il peut s'agir d'un conseil de surveillance, d'un comité d'audit ou d'un groupe dont les membres sont des cadres non-dirigeants ou des membres extérieurs du conseil d'administration.</p>
Réseau	<p>Il comprend le cabinet d'audit qui réalise le contrôle légal ainsi que ses sociétés liées et toute autre entité contrôlée par le cabinet d'audit ou qui lui est liée, une propriété, une gestion ou un contrôle communs ou d'autres formes d'affiliation ou d'association avec celui-ci comme l'usage d'une raison sociale commune ou la mise en commun de ressources professionnelles importantes.</p>

Service de certification (Assurance Service)	Mission par laquelle un contrôleur légal des comptes est amené à examiner un sujet qui relève de la responsabilité d'une autre partie aux fins de l'évaluer ou de le mesurer sur la base de critères identifiés et appropriés, et à formuler une conclusion qui éclaire le client sur le degré de certitude qu'il peut y attacher.
Société liée	a) d'un cabinet d'audit: une entreprise au sens de l'article 41, paragraphes 1, 2 et 3, de la septième directive «droit des sociétés» (83/349/CEE); b) d'un client: une entreprise au sens de l'article 41, paragraphes 1, 2 et 3, de la septième directive «droit des sociétés» (83/349/CEE) dont les comptes doivent être consolidés dans ceux du client conformément à la 7 <sup>e</sup> directive, ou — dans le cas où celle-ci ne s'applique pas — dont les comptes devraient être consolidés si les dispositions de cette directive devaient effectivement s'appliquer.  Sans préjudice des points a) et b), le terme «société liée» inclut toute entreprise qui, quelle que soit sa forme juridique, est liée à une autre par une propriété, une gestion ou un contrôle communs.

(<sup>1</sup>) Organismes de placement collectif en valeurs mobilières.