



Par Lionel Escaffre,
professeur à l'Université d'Angers,
commissaire aux comptes
inscrit à la CRCC de Paris

Réglementation européenne de l'audit: les services autres que la certification des comptes et la qualité de l'audit

Les nouveaux textes pour les services autres que la certification des comptes (SACC) seront définis prochainement par un décret en référence avec le code de déontologie des commissaires aux comptes.

Les textes européens publiés en juin dernier ont confirmé la disparition du concept de diligences directement liées à la mission du commissaire aux comptes. Ainsi le règlement stipule que toutes les prestations du commissaire aux comptes sont autorisées dès lors qu'elles ne sont pas interdites, alors qu'antérieurement, toutes les prestations qui n'étaient pas autorisées étaient interdites. En conséquence, les commissaires aux comptes n'appliqueront plus les diligences directement liées mais devront se référer à des «services autres que la certification des comptes».

Si l'on consulte la littérature académique de DeAngelo¹ (1981), il est incontestable que la qualité de l'audit est fondée d'une part sur la compétence de l'auditeur et d'autre part sur son indépendance. Les racines fortement anglo-saxonnes des travaux de recherche en audit, recherche qui a permis de légitimer le développement du commissariat aux comptes dans de nombreuses entités (Jensen et Meckling², 1976), considèrent que l'indépendance est «un état d'esprit et une question de caractère» (Carey³, 1969). Autrement dit, l'indépendance est un comportement personnel au regard de principes éthiques. Les régulateurs ont préféré associer à la notion d'indépendance le concept d'apparence qui est contingenté par l'appréciation du risque de conflits d'intérêts défini dans un texte de loi ou par un règlement. Ce risque est aussi encadré dans le texte européen puisque de nombreuses prestations sont interdites aux auditeurs légaux, telles que le conseil fiscal, l'établissement de la comptabilité, le conseil dans la gestion, les missions d'évaluation, le conseil juridique, l'aide au financement, la participation à la gestion des ressources humaines, etc.

Les pouvoirs publics français en application de l'article 10 du code de déontologie ont élargi le périmètre des missions non-audit non autorisées comme les prestations d'externalisation, le maniement de fonds, les missions de commissariat aux apports et à la fusion et l'élaboration de la communication financière.

A la différence, des diligences directement liées, l'application des

SACC est susceptible d'élargir le champ des prestations du commissaire aux comptes. Ce développement est plutôt favorable au développement de la régulation des entreprises. En effet, à y regarder de plus près, il est possible de postuler l'idée selon laquelle la compétence du commissaire aux comptes second pilier de la qualité de l'audit pourrait être améliorée grâce à des prestations non-audit de recommandations et d'avis. En effet, ces missions favorisent la connaissance du secteur d'activité et nécessitent des honoraires appropriés. Depuis la loi de sécurité financière et après la défaillance d'Arthur Andersen, de nombreux observateurs et notamment le législateur ont stigmatisé les prestations non-audit en considérant qu'elles étaient de nature à grever l'indépendance des auditeurs. Cette intuition n'est étayée en réalité par aucune étude. En effet, de très nombreuses recherches scientifiques ont montré que depuis 2000-2001, les prestations non-audit n'ont globalement aucune influence sur la qualité de l'indépendance du commissaire aux comptes (Francis⁴, 2006, Lesage et al., 2009). L'Union européenne a semble-t-il intégré ce constat en permettant aux auditeurs d'effectuer des prestations non audit même si la littérature scientifique semble finalement montrer que le périmètre de ces prestations pourrait encore être élargi. Le règlement européen redéfinit la qualité de l'audit en positionnant l'indépendance sur une image véhiculée au public. C'est une légitimité politique qui ne doit pas éluder le fondement de l'indépendance réelle, le comportement de l'auditeur, sa compétence, c'est-à-dire le courage dont il est intellectuellement et psychologiquement doté. ■

1. DeAngelo L. E. (1981), «Auditor size and audit quality», *Journal of Accounting and Economics*, 3, p. 183-199.

2. Jensen M. C. et Meckling H. (1976) «Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure», *Journal of Financial Economics*, 3, p. 305-360.

3. Carey J.L. (1969), «The rise of the accounting profession: from technicians to professionals 1896-1936», AICPA, New York.