



Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement

Distr. générale
26 août 2013
Français
Original: anglais

Conseil du commerce et du développement

Commission de l'investissement, des entreprises et du développement

Groupe de travail intergouvernemental d'experts

des normes internationales de comptabilité et de publication

Trentième session

Genève, 6-8 novembre 2013

Point 3 b) de l'ordre du jour provisoire

Les enjeux de la mise en valeur des ressources humaines

Éléments fondamentaux de la publication d'informations de qualité par les entreprises: les enjeux de la mise en valeur des ressources humaines

Note établie par le secrétariat de la CNUCED

Résumé

Le Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication (ISAR) travaille sur le guide pratique pour le développement de la comptabilité en vue de la publication d'informations de qualité par les entreprises. Le guide pratique repose sur quatre piliers: le pilier juridique et réglementaire, le pilier institutionnel, le pilier des capacités humaines et le pilier du processus de renforcement des capacités. En conclusion de sa vingt-neuvième session, le Groupe d'experts a proposé d'axer les débats de sa trentième session sur les capacités humaines.

Cette note thématique a été établie par le secrétariat de la CNUCED afin de nourrir les débats de l'ISAR sur cette question. Elle examine les tendances et les enjeux de la mise en valeur des ressources humaines dans le cadre de la publication d'informations de qualité par les entreprises. Elle illustre les tendances actuelles telles que l'adoption et l'application de normes et codes internationaux, la coopération régionale croissante ainsi que la coopération internationale entre les organismes de réglementation de la profession comptable et le lancement d'initiatives relatives à la formation. Elle se penche aussi sur certains des principaux enjeux du renforcement des capacités humaines. Il s'agit notamment de la nécessité de renforcer et d'harmoniser le système éducatif afin d'y intégrer les normes internationales, en particulier dans les pays en développement, et celle de créer des systèmes de certification, de formation professionnelle continue et de sanction bien conçus qui garantissent la bonne application des normes. Parmi les autres questions abordées figurent la mise en place nécessaire d'activités de formation tout au long de la chaîne de publication et l'absence, à la fois, de formation des comptables professionnels et de participation des organisations comptables professionnelles dans le secteur public.

Table des matières

| | <i>Page</i> |
|---|-------------|
| I. Introduction et contexte | 3 |
| II. Les tendances de la publication d'informations par les entreprises et leurs incidences sur le développement des capacités humaines | 3 |
| A. Mondialisation des normes et codes de publication d'informations par les entreprises | 3 |
| B. Évolution institutionnelle | 5 |
| C. Qualifications professionnelles et formation des comptables | 7 |
| III. Enjeux | 9 |
| A. Satisfaire les besoins en personnel qualifié | 9 |
| B. Renforcer les organisations comptables professionnelles..... | 11 |
| C. Améliorer l'enseignement et la formation..... | 12 |
| D. Promouvoir la formation professionnelle continue..... | 18 |
| E. Améliorer la comptabilité et l'enseignement dans le secteur public..... | 19 |
| IV. Conclusions..... | 19 |

I. Introduction et contexte

1. Les précédentes sessions de l'ISAR ont été consacrées à l'élaboration d'une approche globale de la publication d'informations de qualité par les entreprises. À cette fin, au cours des quatre dernières années, l'ISAR a élaboré et amélioré le guide pratique pour le développement de la comptabilité. Ce guide comprend un cadre pour le renforcement des capacités en matière de comptabilité (TD/B/C.II/ISAR/56 et son additif TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1) et un ensemble d'indicateurs du développement de la comptabilité (TD/B/C.II/ISAR/59). Il repose sur quatre piliers, à savoir: le pilier juridique et réglementaire, le pilier institutionnel, le pilier des capacités humaines et le pilier du processus de renforcement des capacités. À sa vingt-neuvième session, l'ISAR a poursuivi l'examen des deux premiers piliers, à savoir le pilier juridique et réglementaire et le pilier institutionnel.

2. À l'issue de sa vingt-neuvième session, l'ISAR a proposé d'inscrire à l'ordre du jour de sa trentième session les enjeux de la mise en valeur des ressources humaines en vue de la publication d'informations de qualité par les entreprises. La présente note a été établie par le secrétariat de la CNUCED afin de nourrir les débats de l'ISAR sur cette question. Elle donne un aperçu des tendances et des enjeux de la mise en valeur des ressources humaines dans l'optique de la publication d'informations de qualité par les entreprises. Elle examine l'expérience acquise par divers pays et institutions afin de recenser les options et les bonnes pratiques que les États membres pourraient prendre en compte dans l'élaboration de plans d'action relatifs au développement des capacités humaines.

3. Le guide reconnaît le rôle décisif que les capacités humaines jouent dans la publication d'informations de qualité par les entreprises. C'est pourquoi un pilier entier a été consacré à cette question. Les pays rencontrent un certain nombre de problèmes en matière de capacités humaines lorsqu'ils appliquent des normes et codes de publication d'informations par les entreprises qui ont été élaborés au niveau mondial. Ces problèmes se posent à divers degrés dans tous les pays quel que soit leur niveau de développement économique. L'intégration de normes et codes élaborés au niveau mondial dans les systèmes nationaux d'enseignement pourrait prendre un temps considérable – dans certains cas, il faudrait toute une génération pour mener à bien une telle réorientation. Toutefois, la plupart des pays n'ont pas la possibilité de consacrer de si longues périodes de transition à l'application des normes mondiales. La transition à un nouveau cadre comptable est problématique et pour la mener à bien, il est essentiel de développer les compétences nécessaires à l'application des normes mondiales. Ainsi, pour développer de manière durable les capacités humaines en matière de publication d'informations par les entreprises, il faut disposer d'un appui réglementaire et institutionnel ainsi que de sources de financement fiables.

II. Les tendances de la publication d'informations par les entreprises et leurs incidences sur le développement des capacités humaines

A. Mondialisation des normes et codes de publication d'informations par les entreprises

4. Au cours de la dernière décennie, les États membres ont eu clairement tendance à adopter des normes et des codes internationaux. Cette tendance a eu des incidences très sensibles sur le développement des capacités humaines dans certains domaines de la publication d'informations par les entreprises de ces États.

5. En 2001, le Conseil international des normes comptables (IASB) a été créé dans le cadre du Comité international des normes comptables, qui a été remplacé par la Fondation des normes internationales d'information financière (IFRS). Actuellement, plus de 125 juridictions dans le monde autorisent ou exigent le recours aux IFRS publiées par l'IASB¹.

6. Selon une analyse de la CNUCED², 35 % des 5 000 plus grandes entreprises (en fonction de l'actif total) dans le monde entier avaient établi leurs états financiers pour 2010 conformément aux IFRS alors que 38 % appliquaient les normes nationales et 27 % appliquaient les principes comptables généralement acceptés (GAAP) aux États-Unis d'Amérique. De 2009 à 2010, le nombre d'entités qui appliquaient les IFRS a augmenté de plus de 11 %. La majorité des entités qui avaient adopté les IFRS se trouve d'abord au Brésil, puis au Chili.

7. Le Conseil international des normes d'audit et d'assurance (IAASB) a été créé en 2002, en remplacement de l'International Auditing Practices Committee. Les normes internationales d'audit (ISA) publiées par l'IAASB sont appliquées par plus de 125 juridictions sous diverses formes³. Par exemple, les normes ISA sont les nouvelles normes nationales d'audit de 29 pays. En février 2009, l'IAASB a achevé son projet «clarté», dans le cadre duquel 36 normes ISA et la norme internationale sur le contrôle de qualité ont été réécrites afin d'expliquer clairement les obligations énoncées dans les normes suite aux nouvelles conventions de rédaction.

8. On assiste à une tendance comparable dans la publication d'informations non financières. L'ISAR a publié des orientations concernant la transparence de la gouvernance des entreprises et la publication d'informations sur la responsabilité des entreprises en mars 2006 et février 2008 respectivement. La Global Reporting Initiative, qui a publié son premier ensemble d'indicateurs en 2000, a lancé sa quatrième génération d'indicateurs en mai 2013.

9. Le Conseil des normes internationales de la formation comptable (IAESB) a été créé en 2005, en remplacement du Comité de l'éducation de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). L'IAESB a publié huit normes internationales de formation (IES) sur divers sujets: conditions d'entrée; contenu des programmes de formation comptable professionnelle; compétences professionnelles et enseignement général; valeurs, déontologie et comportement professionnels; expérience pratique demandée; évaluation des capacités et des compétences professionnelles; formation professionnelle continue; compétences des commissaires aux comptes.

10. En octobre 2009, l'IAESB a approuvé un projet⁴ visant à remanier le texte de la norme IES 7 sur la formation professionnelle continue, ainsi qu'à revoir et à réécrire les autres normes IES. En décembre 2009, l'IAESB a publié un cadre des normes internationales de formation comptable (*Framework for International Education Standards for Professional Accountants*). Cet exercice de reformulation avait pour objectif d'améliorer la clarté, de garantir la cohérence avec les notions du cadre révisé et de préciser les problèmes résultant de ces changements dans le contexte de la formation comptable et de l'expérience acquise en matière d'application des normes par les organes membres de l'IFAC. En juillet 2013, les normes IES 1, 5 et 6 avaient été revues et la norme IES 7 avait été remaniée. Toutes les normes devraient avoir été revues ou remaniées avant le quatrième trimestre 2013⁵.

¹ Selon des données provenant de www.iasplus.com.

² CNUCED, *International Accounting and Reporting Issues: 2011 Review*, UNCTAD/DIAE/ED/2012/4.

³ Voir <http://www.ifac.org/about-ifac/membership/compliance-program/basis-isa-adoption>.

⁴ Voir <http://www.ifac.org/education>.

⁵ Voir «Update: International Education Standards Revision Project», IAESB, à l'adresse www.ifac.org/Education.

B. Évolution institutionnelle

11. Au cours des dix dernières années, on a assisté à une évolution institutionnelle dans un certain nombre de domaines de la publication d'informations par les entreprises. La plupart du temps, cette évolution a répondu à la mondialisation des activités commerciales ainsi qu'à l'application de normes et de codes de publication.

12. Suite à l'affaire Enron, le Congrès des États-Unis a voté la loi Sarbanes-Oxley en juillet 2002. Celle-ci a eu des effets considérables dépassant les frontières des États-Unis. Les deux sénateurs, Paul Sarbanes et Michael Oxley, ont illustré les conséquences mondiales de la loi à l'occasion d'un débat organisé par le Center for Audit Quality le 30 juillet 2012⁶ – date marquant le dixième anniversaire du vote de la loi. L'une des incidences mondiales de la loi a été la création, dans le monde entier, d'organes de vérification des comptes publics comparables au Public Company Accounting Oversight Board. En outre, la coopération internationale entre les organismes de réglementation de la profession comptable s'est accrue avec le temps.

13. L'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) a été créé en septembre 2006 par les organes de réglementation de la vérification des comptes de 18 juridictions. Actuellement composé de 46 organismes indépendants installés dans 46 juridictions, il favorise l'échange de connaissances sur le marché de l'audit et de l'expérience pratique résultant des activités indépendantes de réglementation de la vérification des comptes axées sur les inspections des commissaires aux comptes et des cabinets d'audit. L'IFIAR favorise aussi la collaboration et la cohérence dans les activités de réglementation. Il organise des ateliers annuels pour que les inspecteurs puissent échanger les informations recueillies et l'expérience acquise au sujet des inspections des cabinets d'audit. L'IFIAR publie sur son site Web les rapports d'inspection de ses membres⁷. Fin 2012, il a publié un rapport récapitulant les constatations d'une étude qu'il avait réalisée sur les inspections d'audit⁸. Ces constatations ont des incidences notables sur la formation des comptables et seront examinées plus avant dans la section suivante du rapport.

14. La Global Accounting Alliance⁹, dont la constitution a été officiellement annoncée en 2006, est une alliance de neuf organismes comptables provenant de différents pays. Elle a pour but de promouvoir la prestation de services professionnels de qualité, de soutenir ses membres dans le monde entier, d'échanger des informations et de collaborer sur les questions de comptabilité internationale. Elle appuie ses 700 000 membres sur le plan professionnel. Elle collabore aussi avec des organismes de réglementation, des gouvernements et des acteurs nationaux par le biais des associations qui en sont membres. En juin 2011, les organes directeurs de l'American Institute of Certified Public Accountants et du Chartered Institute of Management Accountants (constitués au Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord) ont voté à l'unanimité la création d'une nouvelle désignation professionnelle, celle de Chartered Global Management Accountant (contrôleur de gestion agréé). Cette désignation, qui a été officiellement annoncée dans le monde entier le 31 janvier 2012, visait à donner aux entreprises les compétences nécessaires à une meilleure intégration des informations financières et autres, afin de favoriser leur croissance commerciale et de prendre en compte ces informations dans le processus d'information financière¹⁰.

⁶ American Institute of Certified Public Accountants, *Journal of Accountancy*, juillet 2012.

⁷ Les rapports d'inspection provenant d'Allemagne, d'Australie, de Belgique, du Japon, de Malaisie, de Maurice, de Norvège, des Pays-Bas, et du Royaume-Uni sont accessibles sur le site Web de l'IFIAR: <https://www.ifiar.org/Home.aspx>.

⁸ IFIAR (2012), «2012 Summary Report of the Inspections' Findings», 18 décembre.

⁹ Voir <https://www.saica.co.za/Members/AboutMembers/AbsenteeMembership/GAAPassport/tabid/763/language/en-ZA/Default.aspx>.

¹⁰ *Chartered Global Management Accountant Magazine* (2012), «CGMA launch focuses on non-financial value, long-term business strategies», 31 janvier.

15. En mai 2011 a été lancée la Fédération panafricaine des experts-comptables (PAFA). Première organisation continentale de la profession comptable en Afrique, la PAFA est composée de 39 organisations représentant 35 pays africains. À sa première assemblée générale tenue en Tunisie en mai 2012, elle a décidé¹¹ d'adopter les IFRS, les IFRS pour les petites et moyennes entreprises (PME), les ISA, les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS), les IES et le Code de déontologie comptable élaboré par le Conseil des normes internationales de déontologie comptable.

16. Les États membres de la Communauté d'Afrique de l'Est, à savoir le Burundi, le Kenya, l'Ouganda, la République-Unie de Tanzanie et le Rwanda, ont inscrit des engagements pendant la période allant de 2010 à 2015 en ce qui concerne la libéralisation progressive des services, notamment dans les domaines de la comptabilité, de la vérification des comptes et de la tenue des livres comptables¹². L'adoption de normes internationales par les différents membres de la Communauté faciliterait la libéralisation des services du point de vue de l'accès aux marchés ainsi que la mobilité des comptables professionnels au sein de la Communauté.

17. Les membres de l'Association des nations de l'Asie du Sud-Est (ASEAN), à savoir Brunéi Darussalam, le Cambodge, l'Indonésie, la Malaisie, le Myanmar, les Philippines, la République démocratique populaire lao, Singapour, la Thaïlande et le Viet Nam, s'emploient à réaliser l'intégration économique régionale d'ici à 2015. L'intégration économique de l'ASEAN a notamment pour conséquence de faciliter la mobilité des comptables professionnels au sein de la région. C'est pourquoi les organisations comptables professionnelles des pays de l'ASEAN œuvrent à la conclusion d'accords de reconnaissance mutuelle des qualifications au sein de l'Association¹³.

18. En janvier 1983 est entré en vigueur l'Accord de renforcement des relations économiques entre l'Australie et la Nouvelle-Zélande. Dans ce contexte, en mai 2013¹⁴, les organismes comptables agréés des deux pays ont décidé de créer un nouvel établissement transtasmanien. Des dirigeants des organismes concernés ont indiqué qu'une fusion serait bénéfique pour les deux pays. Le nouvel organisme aurait une structure plus durable et une plus grande taille, il serait doté de capacités accrues en matière d'élaboration et de promotion des politiques et exercerait une influence mondiale. Il devrait avoir la masse critique nécessaire pour développer la formation, la profession et les relations commerciales au niveau mondial.

19. La mondialisation a aussi entraîné une évolution institutionnelle au niveau national. Par exemple, en janvier 2012, les trois organismes comptables nationaux du Canada, à savoir l'Institut des comptables agréés (ICCA), les Comptables en management accrédités (CMA), et l'Association des comptables généraux accrédités du Canada ont publié un projet de fusion¹⁵. En fusionnant, les trois organes professionnels espèrent mieux servir la profession et protéger le public grâce à un programme de certification commun et à un seul ensemble de normes déontologiques et pratiques

¹¹ PAFA Press Release (2012), «PAFA General Assembly resolves to adopt international standards», 4 mai, accessible à l'adresse <http://www.pafa.org.za/siteitems/PAFA%20General%20Assembly%20Resolution%20to%20Adopt%20International%20Standards.pdf>.

¹² The East African Community Common Market (2009), «Schedule of Commitments on the Progressive Liberalization of Services», novembre, disponible à l'adresse http://www.eac.int/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=356&Itemid=163.

¹³ Voir l'adresse électronique <http://www.asean.org/communities/asean-economic-community/item/asean-mutual-recognition-arrangement-framework-on-accountancy-services-3>.

¹⁴ New Zealand Institute of Chartered Accountants (2013), «NZICA and ICAA give CER a boost», 7 mai.

¹⁵ Institut canadien des comptables agréés (2012), «Canada's three legacy accounting bodies issue unification framework», Toronto, 17 janvier.

exigeantes; accroître et protéger la valeur de la désignation de comptable dans un environnement de plus en plus compétitif et mondialisé; contribuer à la durabilité et à la prospérité de la profession comptable canadienne; régir la profession comptable de manière efficace et rationnelle.

C. Qualifications professionnelles et formation des comptables

20. Les avantages que procurent des normes mondialement reconnues pour la publication d'informations par les entreprises, telles que les IFRS, les ISA et divers codes sur la gouvernance environnementale, sociale et relative aux entreprises, en vue de promouvoir la fiabilité et la comparabilité des rapports publiés par les entreprises dans le monde entier sont largement reconnus. Toutefois, ils ne peuvent se concrétiser que si les normes d'information sont bien appliquées par les entreprises. Leur application cohérente dépend dans une large mesure de la disponibilité de personnel bien formé.

21. L'initiative de la Fondation IFRS relative à l'éducation¹⁶ contribue à l'adoption et à l'application cohérente des IFRS, notamment en organisant une série d'ateliers régionaux d'enseignement des IFRS d'une demi-journée afin d'aider les enseignants et les formateurs à mieux sensibiliser les comptables. L'un des principaux volets de ces ateliers consiste à promouvoir et à soutenir une approche globale de l'enseignement des IFRS. L'objectif est de développer chez les étudiants la capacité de faire preuve de discernement dans l'application des normes comptables fondées sur des principes et de les préparer à la formation continue. Cette initiative a aussi permis d'organiser des formations de formateurs aux IFRS pour les PME.

22. Le nombre de comptables professionnels semble avoir augmenté au cours des dernières années. Par exemple, les six organes de comptables agréés¹⁷ d'Irlande et du Royaume-Uni ainsi que l'Association des experts-comptables internationaux ont enregistré une augmentation de leurs membres et du nombre d'étudiants au niveau aussi bien national que mondial¹⁸. Les six organes ont vu leurs membres augmenter en tout de 19,7 % de 2006 à 2011, atteignant un total de 438 146. Pendant la même période, le nombre de membres de ces organes professionnels en dehors de l'Irlande et du Royaume-Uni a augmenté de 28,8 %. Le nombre d'étudiants inscrits dans les six organes professionnels a augmenté de 30,8 %, atteignant un total de 452 119. Il importe aussi de noter que parmi les membres des six organes comptables professionnels, le pourcentage des comptables professionnels employés dans le secteur public est très faible (en dessous de 10 %) dans la plupart de ces organismes comptables, à l'exception du Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (60 %).

¹⁶ Voir <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Education.aspx>.

¹⁷ Les six associations de comptables agréés du Royaume-Uni sont les suivantes: Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Chartered Accountants Ireland (CAI); Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), et Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS).

¹⁸ Financial Reporting Council, Professional Oversight Board, *Key Facts and Trends in the Accountancy Profession*, juin 2012.

23. Aux États-Unis, le nombre d'étudiants inscrits à des programmes de comptabilité de premier et de deuxième cycles a augmenté pour atteindre 225 000. Les inscriptions aux programmes de maîtrise en comptabilité ont progressé de 30 % entre 2009 et 2011¹⁹. En 2010, 43 % des nouveaux diplômés embauchés par des cabinets comptables aux États-Unis possédaient une licence de comptabilité contre 37 % un maître de comptabilité, le reste détenant des diplômes autres. Le nombre d'embauches de titulaires d'une licence a diminué depuis 2007 alors que celui des titulaires d'un maître a augmenté pendant la même période. D'après une enquête, 70 % des départements de comptabilité ayant participé à l'étude avaient déjà incorporé des cours sur les IFRS dans leur programme d'enseignement supérieur. Tous les établissements interrogés ont aussi répondu qu'ils intégreraient des cours sur les IFRS dans leur programme d'études d'ici à 2013. En janvier 2011, l'évaluation uniforme d'expert-comptable agréé aux États-Unis a été revue afin d'y inclure, entre autres sujets, les IFRS.

24. En août 2011, l'American Institute of Certified Public Accountants, le National Association of State Boards of Accountancy et Prometric ont commencé à proposer l'évaluation uniforme d'expert-comptable agréé en dehors des États-Unis, à savoir à Bahreïn, au Brésil, au Japon, au Koweït, au Liban et aux Émirats arabes unis. La National Association of State Boards of Accountancy²⁰ a fait observer que l'évaluation uniforme d'expert-comptable agréé a été proposée au niveau international pour répondre à la demande, en forte augmentation, de diplômés d'experts-comptables délivrés par les États-Unis.

25. Suite à la directive de l'Union européenne sur les normes comptables internationales adoptée en 2002, sept organisations professionnelles européennes ont lancé un projet de contenu commun visant à harmoniser les qualifications professionnelles exigées par les unes et les autres d'ici à 2007²¹. Au fil du temps, le nombre d'organisations professionnelles participant au projet a été porté à neuf, six d'entre elles provenant de six États membres de l'Union européenne. Il convient aussi de noter que le projet est ouvert à toutes les organisations professionnelles du monde entier. Le projet a abouti à la définition des qualifications communes à acquérir grâce à un programme de formation de comptables professionnels débutants.

26. Les normes internationales étant de plus en plus adoptées et appliquées, la nécessité d'harmoniser les qualifications internationalement reconnues des comptables professionnels et des commissaires aux comptes est devenue plus manifeste. Le respect croissant des IES contribue à améliorer la comparabilité des qualifications. Actuellement, la mobilité internationale des professions libérales s'est accrue, surtout entre les pays développés.

27. Par exemple, l'Accord de libre-échange nord-américain a favorisé la conclusion d'un accord de reconnaissance mutuelle entre le Canada, le Mexique et les États-Unis²². Cet accord, initialement signé en 2002 et renouvelé pour cinq ans en 2008, autorise les comptables professionnels à exercer en dehors de leur pays²³ après avoir réussi l'examen voulu (examen de réciprocité des comptables agréés au Canada, Mexquex au Mexique, Iquex aux États-Unis) et acquis l'expérience requise par le pays où la reconnaissance

¹⁹ American Institute of Certified Public Accountants, *2011 Trends in the Supply of Accounting Graduates and the Demand for Public Accounting Recruits*, Durham, Caroline du Nord (États-Unis d'Amérique).

²⁰ Voir <http://nasba.org/international/international-exam/>.

²¹ Voir www.commoncontent.com.

²² Peek L., Roxas M., Peek G., McGraw E., Robichaud Y. et Villarreal J. C. (2007), NAFTA professional mutual recognition agreements: Comparative analysis of accountancy certification and licensure, *Global Perspectives on Accounting Education*, 4:1-27.

²³ Voir <http://nasba.org/international/mra/>.

mutuelle est demandée. Depuis l'entrée en vigueur de l'accord de reconnaissance mutuelle, 90 % des demandeurs sont des Canadiens souhaitant exercer aux États-Unis, 7 % des ressortissants des États-Unis souhaitant exercer au Canada et 3 % des Mexicains souhaitant exercer soit aux États-Unis soit au Canada²⁴.

28. En mars 2008, l'Association des comptables généraux accrédités du Canada et CPA Australie ont conclu un accord de reconnaissance mutuelle d'une durée de cinq ans²⁵. En mars 2013, la deuxième table ronde Canada-Australie sur la reconnaissance des qualifications étrangères²⁶ a réuni des représentants des gouvernements, des autorités de réglementation professionnelle, des employeurs, des milieux universitaires et des organisations s'occupant des immigrants, afin d'examiner les questions qui se posent actuellement en matière de reconnaissance des qualifications, d'échanger les meilleures pratiques, de renforcer les liens professionnels et d'accroître la mobilité professionnelle. L'accord de reconnaissance mutuelle entre l'Australie et le Canada a ainsi été renouvelé. En Australie, l'Institute of Chartered Accountants²⁷ a signé des accords de réciprocité avec huit institutions.

29. Dans son Livre vert sur la politique en matière d'audit²⁸, la Commission européenne a proposé un passeport européen pour les auditeurs, permettant à ceux qui sont enregistrés dans un État membre de l'Union européenne de proposer leurs services dans un autre État membre sans avoir à demander de nouvelle autorisation.

III Enjeux

A. Satisfaire les besoins en personnel qualifié

30. Comme il a déjà été indiqué, on a assisté au cours des dernières années à la prolifération de normes et codes internationaux en matière de publication d'informations par les entreprises, à leur adoption croissante et à l'apparition de nouvelles institutions nationales, régionales et internationales. Toutefois, leurs avantages attendus ne se concrétisent que lorsque ces nouvelles normes sont bien appliquées et que les institutions en place sont bien gérées. Par conséquent, il est essentiel de disposer de personnel qualifié pour que ces normes et codes internationaux soient bien appliqués. À cette fin, il faut disposer d'un certain degré de capacités humaines, qui peuvent être développées grâce à l'éducation, à la formation et à l'expérience²⁹. Toutefois, dans de nombreux pays, ces ressources sont de mauvaise qualité et ne sont pas conformes aux meilleures pratiques internationales. Un plan d'action bien conçu en matière de renforcement des capacités passe par la participation de tous les acteurs, y compris les pouvoirs publics, les organisations professionnelles, les milieux universitaires, les organismes de normalisation, les auteurs et les utilisateurs des états financiers. Dans cette optique, la coordination de l'ensemble des principaux acteurs est essentielle.

²⁴ Sa C. et Gaviria Patricia (2012), Asymmetrical regionalism in North America: The higher education sector since NAFTA Norteamérica, *Revista Académica del CISUN-UNAM*, 7(2):111-140.

²⁵ Voir <http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xchg/cpa-site/hs.xsl/become-started-affiliations-international-affiliations-cga-canada.html>.

²⁶ Voir <http://www.cic.gc.ca/english/departement/media/releases/2013/2013-03-23.asp> et <http://www.ppforum.ca/sites/default/files/Annex%201.pdf>.

²⁷ Voir <http://www.charteredaccountants.com.au/The-Institute/Migration-assessment/Recognised-accounting-qualifications.aspx>.

²⁸ Voir <http://www.revizorska-komora.hr/pdf/IFAC-FEE/05-EU-Passport.pdf>.

²⁹ Voir http://www.worldbank.org/ifa/LessonsLearned_ROSC_AA.pdf.

31. Lorsque l'on évalue les capacités humaines dans un pays, il importe de reconnaître que les besoins dans le domaine concerné varient en fonction du type prédominant de société (sociétés cotées, PME, microentreprises, etc.) et du type de normes applicables à chaque catégorie de société. Par exemple, un pays où sont cotées un grand nombre de sociétés qui suivent les IFRS et les ISA aura besoin d'un plus grand nombre de comptables, de commissaires aux comptes, d'évaluateurs et d'actuaire qu'un pays qui ne compte que quelques sociétés cotées et une majorité de PME et de microentreprises.

32. Lors des expériences pilotes que l'ISAR a menées en 2011 concernant le guide pratique pour le développement de la comptabilité, les pays concernés ont constaté non seulement qu'ils ne disposaient pas de suffisamment de personnel compétent formé à l'application des normes internationales, mais aussi qu'ils ne pouvaient pas connaître d'emblée le nombre exact de professionnels disponibles et avaient du mal à évaluer leurs besoins. Par exemple, les résultats de la huitième enquête annuelle du Groupe Manpower sur la pénurie de compétences³⁰ montrent que la catégorie «comptables et personnel financier» figure pour la troisième année consécutive parmi les 10 types d'emploi les plus difficiles à pourvoir aux États-Unis et dans le monde entier.

33. La pénurie de comptables est plus grave dans les pays en développement qui n'ont pas pleinement la capacité de former des comptables qualifiés. Certains d'entre eux comptent sur les pays voisins ou sur d'autres organisations au niveau international pour dispenser une formation et délivrer un diplôme, comme l'Association of Chartered Certified Accountants. Dans son rapport sur le développement mondial des organisations comptables professionnelles, l'IFAC souligne que l'insuffisance des capacités et la pénurie de comptables posent de graves problèmes dans les pays africains³¹.

34. L'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHAD)³² est composée de 17 États membres situés en Afrique de l'Ouest et en Afrique centrale. La région continue de ressentir une forte pénurie de comptables professionnels qualifiés. Le secrétariat de l'OHAD entreprend des réformes qui commenceront par un examen de l'accessibilité de la formation de comptable professionnel et par la mise en place de mécanismes réglementaires efficaces de surveillance de la certification³³. La Commission de l'Union économique et monétaire ouest-africaine³⁴ se penche sur le programme d'études comptables afin d'en harmoniser le contenu avec les organismes comptables d'autres régions du monde et de veiller à ce que les conditions fixées par les États membres soient satisfaites³⁵.

35. Une difficulté supplémentaire réside dans le fait que dans de nombreux pays en développement, les quelques professionnels qui ont obtenu les qualifications nécessaires pour être compétitifs au niveau international ne sont pas suffisamment incités à rester dans leur pays d'origine. Par exemple, en Malaisie, la pénurie de comptables professionnels est aggravée par la faiblesse des salaires, qui incite les professionnels qualifiés à émigrer dans des pays voisins tels que Singapour³⁶ ou l'Australie³⁷, où les salaires sont plus attrayants. En fait, en Australie, les comptables constituent le principal groupe professionnel dans lequel les nationaux malaisiens bénéficient d'un visa permanent.

³⁰ Voir <http://www.manpowergroup.us/campaigns/talent-shortage-2013/> et <http://www.forbes.com/sites/jeffthomson/2013/05/30/why-accounting-and-finance-pros-are-so-difficult-to-hire/>.

³¹ IFAC (2012), «PAO Global Development Report», disponible à l'adresse http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/GDR%20Report_0.pdf.

³² Voir <http://www.ohada.com>.

³³ Voir <http://www.worldbank.org/en/news/press-release/2012/06/26/world-bank-provides-us15-million-grant-to-build-business-and-commercial-laws-in-the-ohada-zone>.

³⁴ Voir www.uemoa.int.

³⁵ Voir http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSPContentServer/WDSP/AFR/2012/08/08/5D3D7388AA32D57285257A540037C4BD/1_0/Rendered/PDF/ISR0Disclosabl008201201344420548424.pdf.

³⁶ Voir <http://www.thejakartaglobe.com/archive/malaysias-brain-drain-hinders-its-economic-progress/>.

³⁷ Voir http://www.immi.gov.au/media/statistics/country-profiles/_pdf/malaysia.pdf.

B. Renforcer les organisations comptables professionnelles

36. L'IFAC joue un rôle clef dans les activités de renforcement des capacités et dans le suivi du développement des organisations comptables professionnelles par le biais de son comité de développement des organisations comptables professionnelles³⁸. Actuellement, l'IFAC comprend 173 membres et associés dans 129 pays³⁹. Les organisations comptables professionnelles s'efforcent non seulement de former des comptables capables et compétents, de promouvoir les normes professionnelles et déontologiques et de dispenser un enseignement et une formation, mais aussi de procéder à un contrôle de qualité, de mener des enquêtes et de sanctionner leurs membres.

37. Le Comité du développement des organisations comptables professionnelles favorise les activités de mentorat, dans le cadre desquelles un organisme développé collabore directement avec un organisme moins développé, afin de lui transférer des connaissances et des compétences dans les principaux domaines qui posent problème, à savoir: la sensibilisation, le renforcement de l'organisation interne et l'exécution d'activités professionnelles indispensables à l'établissement et au développement d'une profession comptable solide dans un pays donné. Par exemple, l'Association des comptables et commissaires aux comptes agréés du Kosovo a signé un accord de jumelage avec l'Institut néerlandais des comptables et des commissaires aux comptes agréés en 2007⁴⁰; elle est devenue membre à part entière de l'IFAC en 2009.

38. L'IFAC propose deux statuts aux organisations comptables professionnelles, celui de membre à part entière et celui d'associé, en fonction de leur aptitude à satisfaire aux déclarations des obligations des membres⁴¹. Ces déclarations énoncent les obligations à satisfaire pour encourager l'adoption et l'application de normes internationales. Entre autres activités, l'IFAC exécute le programme de conformité des organismes membres, dans le cadre duquel des plans d'action annuels relatifs aux déclarations des obligations des membres sont élaborés.

39. Quoi qu'il en soit, les organisations comptables professionnelles de nombreux pays ne fonctionnent pas à leur pleine capacité car elles manquent de ressources financières et/ou humaines, ne sont pas très durables et ne sont pas des entités indépendantes.

40. D'après le rapport sur le développement mondial des organisations comptables professionnelles, le degré de développement de ces entités varie à travers le monde. Dans les petits pays en développement, la question de la durabilité d'une organisation professionnelle se pose car les membres sont trop peu nombreux pour financer les coûts d'exploitation d'une entité en bonne santé. En outre, dans certains pays latino-américains, les associations professionnelles sont trop nombreuses, ce qui aboutit à la fragmentation, à la désorganisation et à un financement insuffisant de la profession⁴².

³⁸ Voir <http://www.ifac.org/about-ifac/professional-accountancy-organization-development-committee>.

³⁹ Voir <http://www.ifac.org/about-ifac/membership>.

⁴⁰ Voir <http://www.ifac.org/news-events/2012-02/mentoring-insights-mentor-perspective>.

⁴¹ Voir <http://www.ifac.org/publications-resources/statements-membership-obligations-smos-1-7-revised>.

⁴² Fortin H., Hirata Barros A. C. et Cutler K. (2010), *Accounting for Growth in Latin America and the Caribbean: Improving Corporate Financial Reporting to Support Regional Economic Development*, Banque mondiale, Washington.

41. L'IFAC constate que l'un des principaux problèmes qui se posent en Amérique latine tient à l'absence de cadre réglementaire qui favorise le développement de la profession comptable et des organisations comptables professionnelles. Dans de nombreux pays latino-américains, l'adhésion à l'une de ces organisations est facultative car il n'y a aucune obligation légale d'y appartenir pour exercer la profession de comptable ou de commissaire aux comptes. Par exemple, selon le rapport sur le développement mondial des organisations comptables professionnelles, au Costa Rica, la loi interdit à ces entités d'exiger que les candidats aient réussi un examen professionnel pour devenir membre.

42. Les organisations comptables régionales peuvent jouer un rôle essentiel dans le renforcement des capacités. Par exemple, en novembre 2012, la PAFA a organisé une conférence sur le renforcement des organisations comptables professionnelles⁴³. Parmi les principaux thèmes susceptibles de faire l'objet de mesures de suivi figurait la création d'un centre régional de connaissances sur l'information financière des entreprises, dont l'objectif serait d'échanger des connaissances et des enseignements avec les autres centres, tels que le Centre pour la réforme de l'information financière de la Banque mondiale⁴⁴. En Asie, la Confédération des comptables d'Asie et du Pacifique⁴⁵ et la Banque mondiale exécutent un programme visant à améliorer les systèmes de formation continue des organisations comptables professionnelles en Mongolie, aux Philippines et au Viet Nam.

C. Améliorer l'enseignement et la formation

43. Afin de disposer, en nombre suffisant, de personnel qualifié capable de bien appliquer les normes, l'IAESB apporte un appui et donne des orientations par le biais des normes IES⁴⁶.

44. Les normes IES sont devenues la référence internationale concernant les capacités humaines que doivent posséder les comptables professionnels et les commissaires aux comptes. Comme il a été indiqué auparavant, les normes IES 1 à 6 établissent les conditions à remplir pour obtenir la qualification de comptable professionnel, la norme IES 8 fixe les compétences à acquérir pour être commissaire aux comptes, compétences qui viennent s'ajouter aux qualifications que doit posséder un comptable professionnel; la norme IES 7 fait de même pour la formation continue. Il y aura des changements dans ce domaine suite à la révision des normes. Par exemple, dans le texte remanié de la norme IES 1, les conditions d'accès ont été modifiées pour prendre en compte d'autres critères qu'un niveau équivalent à celui d'un diplôme universitaire⁴⁷.

45. La portée des IES en tant que normes d'enseignement de la comptabilité est restreinte aux domaines qui relèvent de la responsabilité de la profession comptable. Les universités ne sont donc pas obligées de s'y conformer.

⁴³ Voir http://www.pafa.org.za/documents/Strengthening_Professional_Accountancy_Organizations_for_results_report.pdf.

⁴⁴ Voir <http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/ECAEXT/EXTCENFINREPREF/0,menuPK:4152198~pagePK:64168427~piPK:64168435~theSitePK:4152118,00.html>.

⁴⁵ Voir <http://www.capa.com.my/article.cfm?id=634>.

⁴⁶ Voir <http://www.ifac.org/publications-resources/handbook-international-education-pronouncements-2010-edition>.

⁴⁷ Voir <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IES%201%20Final%20February%201%202013.pdf>.

46. Il existe plusieurs acteurs participant à l'enseignement de la comptabilité et à la formation des comptables. En outre, la voie à suivre pour devenir comptable ou commissaire aux comptes est différente selon le système mis en place dans chaque pays. Dans certains pays, tout commence à l'université par un diplôme de comptabilité, auquel viennent s'ajouter une formation professionnelle en comptabilité, des années d'expérience et une évaluation officielle (par exemple, un examen professionnel). Dans d'autres pays, les diplômes obtenus dans d'autres matières telles que le commerce, l'économie, etc., peuvent être pris en compte. Dans d'autres encore, l'enseignement et la formation sont assurés par la profession comptable. La plupart des pays sont dotés de systèmes dans lesquels les universités et les organisations comptables professionnelles enseignent la comptabilité.

47. Néanmoins, les rapports sur l'observation des normes et codes en matière de comptabilité et d'audit⁴⁸ indiquent que de nombreux pays en développement n'exigent pas les qualifications considérées comme nécessaires au niveau international pour garantir que les comptables et les commissaires aux comptes sont suffisamment compétents. En outre, selon l'IFAC, la plupart des pays latino-américains n'exigent qu'un diplôme universitaire de comptabilité pour exercer la profession de comptable ou de commissaire aux comptes. Dans cette région, il est nécessaire de sensibiliser le législateur, le ministère de l'éducation, les universités, les entreprises et la profession à la nécessité de mettre en place un système de certification professionnelle conforme aux IES.

48. Il ressort de l'étude réalisée en 2012 sur l'enseignement de la comptabilité dans le monde⁴⁹ que dans certains pays émergents et pays en développement, la qualité de l'éducation est médiocre, les normes internationales ne sont pas connues, la déontologie professionnelle n'est pas pleinement intégrée à l'enseignement et l'examen professionnel n'est pas conforme aux meilleures pratiques internationales.

49. Afin de dispenser un enseignement de qualité, il est nécessaire de veiller à ce que les cours soient assurés par des professeurs qualifiés. Pour créer et conserver un système d'enseignement de qualité, il faut surmonter plusieurs problèmes, notamment réussir à embaucher des enseignants très qualifiés et à les conserver.

50. Le vieillissement du personnel enseignant dans les pays européens pose problème⁵⁰. Les universités australiennes⁵¹ et britanniques⁵² ont aussi mis en avant le problème du vieillissement des professeurs de comptabilité.

51. En outre, les universités australiennes rencontrent des difficultés à pourvoir les postes vacants en comptabilité et en finance. Parmi les raisons recensées figurent le faible montant des salaires, le grand nombre d'étudiants par classe, la charge de travail élevée – enseignement et préparation des cours – ainsi que le peu de temps et de soutien dont bénéficie la recherche. De plus, dans les pays en développement, la faiblesse du salaire des enseignants en comptabilité contribue à l'absence de travaux de recherche et à la faible qualité de l'enseignement.

⁴⁸ Voir http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa.html.

⁴⁹ Karreman G. H., *Global Accountancy Education 2012: Dynamics of Global Accountancy Education* (à paraître).

⁵⁰ Commission européenne et Eurydice (2008), *La gouvernance de l'enseignement supérieur en Europe: Politiques, structures, financement et personnel académique*, Eurydice, disponible à l'adresse http://eacea.ec.europa.eu/education/eurydice/documents/thematic_reports/091FR.pdf.

⁵¹ University of South Australia et Institute of Chartered Accountants in Australia (2010), *Accounting education at a cross road in 2010* (éd.). Evans E., Burritt R., and Guthrie J., Institute of Chartered Accountants in Australia, Sydney, disponible à l'adresse http://www.charteredaccountants.com.au/~media/Files/News%20and%20media/Reports%20and%20insights/Accounting_Education_at_a_crossroad_2010%20Publication_Web.ashx.

⁵² Beattie V. et Smith S. J. (2012), «Today's PhD Students – Is there a future generation of accounting academics or are they a dying breed? A UK Perspective». Institute of Chartered Accountants of Scotland, disponible à l'adresse <http://icas.org.uk/smith-beattie/>.

52. Selon la Banque mondiale⁵³, l'obstacle le plus urgent à surmonter en Amérique latine pour améliorer la qualité des cours par rapport aux normes internationales est le manque de professeurs qualifiés et d'ouvrages en langue locale. La barrière de la langue dissuade le personnel enseignant d'assister à des séminaires et des réunions organisés au niveau international et empêche toute coopération et tout programme d'échange entre les établissements d'enseignement.

53. Dans les pays en développement non anglophones, l'absence de maîtrise de l'anglais chez les enseignants et les étudiants représente un obstacle dans un environnement où l'internationalisation de la comptabilité est une tendance lourde. Par exemple, il ressort de l'étude sur le développement de l'enseignement et de l'agrément dans le domaine de la comptabilité réalisée en Thaïlande entre 2000 et 2010⁵⁴ qu'il existe une forte pénurie de comptables qualifiés maîtrisant l'anglais dans le pays.

54. Concernant le code de déontologie, les pays en développement ne semblent pas faire de la déontologie une matière distincte dans les programmes d'enseignement de la comptabilité⁵⁵, ce qui entrave la compréhension commune des principes professionnels à travers le monde. Par exemple, une étude récente réalisée au Nigéria⁵⁶ montre que les programmes d'enseignement de la comptabilité n'abordent pas suffisamment les questions de déontologie. D'après une étude réalisée en Turquie⁵⁷, l'enseignement de la déontologie – examen en classe de diverses situations déontologiques et des solutions possibles – aiderait les étudiants à prendre conscience des problèmes déontologiques qui peuvent se poser à eux dans la vie professionnelle. On constate aussi que les organes de réglementation et les universités doivent améliorer les modèles et les techniques d'enseignement afin d'améliorer l'enseignement de la déontologie en prenant en compte d'autres facteurs tels que la famille, la culture et l'environnement social.

55. Quel que soit le système d'enseignement en place, il existe des motifs d'inquiétude communs tels que le nombre et la qualité des débutants dans la profession⁵⁸, l'insuffisance des compétences⁵⁹, l'absence d'esprit critique dans le domaine professionnel et l'incapacité de s'adapter aux progrès technologiques et à la complexité croissante du commerce mondial. Le rapport récapitulant les constatations des inspections d'audit publiées par l'IFIAR⁶⁰ a mis en lumière la question de l'esprit critique des commissaires aux comptes qui planifient et réalisent un audit.

⁵³ Fortin H., Hirata Barros A. C. et Cutler K. (2010), *Latin America and the Caribbean: Improving Corporate Financial Reporting to Support Regional Economic Development*, Banque mondiale, Washington.

⁵⁴ Voir http://www.afaanz.org/openconf/2012/modules/request.php?module=oc_program&action=view.php&id=124.

⁵⁵ Karreman G. H. (2007), *Global Accountancy Education 2007: Trends in Global Accounting Education*, éd. Ahern Jr J. T., Kuijl J. G. et Marrian IFY, Royal NIVRA, Amsterdam.

⁵⁶ Okafor R. G. (2012), Accounting education in Nigerian universities: Challenges and prospects, *Journal of Economics and Sustainable Development*, 3(14):205–212.

⁵⁷ Karaibrahimoğlu Y. Z., Erdener E. et Var T. (2009), Ethical behaviour in accounting: Some evidence from Turkey, *African Journal of Business Management*, 3(10):540–547.

⁵⁸ University of South Australia and Institute of Chartered Accountants in Australia (2012), *Emerging pathways for the next generation of accountants*, éd. Evans E., Burritt R. and Guthrie J., Institute of Chartered Accountants in Australia, Sydney.

⁵⁹ Selon la norme IES 3 (compétences professionnelles et formation générale), les compétences dont ont besoin les comptables professionnels se répartissent en cinq grands groupes: a) compétences intellectuelles; b) compétences techniques et fonctionnelles; c) compétences personnelles; d) relations humaines et communication; et e) organisation et gestion.

⁶⁰ International Forum of Independent Audit Regulators (2012), «2012 Summary Report of the Inspections Findings», 18 décembre, disponible à l'adresse <https://www.ifiar.org/Reports.aspx>.

56. En outre, étant donné que les normes internationales reposent sur des principes, les comptables et les commissaires aux comptes doivent, dans l'exercice de leurs fonctions, faire preuve de discernement afin de bien les adapter aux situations particulières.

57. La Commission Pathways⁶¹ des États-Unis sur l'enseignement supérieur de la comptabilité créée par l'American Accounting Association et l'American Institute of Certified Public Accountants admet que la transition à des normes davantage fondées sur des principes exige plus de discernement, ce qui peut entraîner une plus grande variabilité des décisions. Par conséquent, il est encore plus important de faire preuve de responsabilité et de discernement et d'adopter un comportement déontologique conforme aux obligations de la profession comptable.

58. L'évolution rapide de l'environnement commercial et de l'information financière crée de fortes pressions concurrentielles et oblige les comptables à suivre une formation permanente. Comme il est indiqué plus haut, la loi Sarbanes-Oxley a eu des incidences mondiales qui se font aussi ressentir dans le domaine de l'enseignement et de la formation dispensés aux comptables. Par exemple, l'École des hautes études commerciales de Paris traite de cette loi dans le cours obligatoire de comptabilité financière de son mastère de gestion⁶². En Australie⁶³, les connaissances, les compétences et les valeurs jugées essentielles pour être comptable agréé sont les suivantes: posséder les connaissances les plus récentes sur les plans international, disciplinaire et commercial; être capable de résoudre les problèmes de manière innovante; connaître les systèmes de technologie de l'information; travailler en équipe; avoir un comportement déontologique et professionnel.

59. Les initiatives visant à améliorer l'enseignement sont prises au niveau national. Par exemple, la Commission Pathways des États-Unis sur l'enseignement supérieur de la comptabilité a publié un rapport⁶⁴ qui contient sept recommandations et mesures visant à recruter et à conserver le plus grand nombre possible d'étudiants, d'universitaires, de professionnels et d'autres personnes compétentes dans la pratique et l'étude de la comptabilité. Un autre exemple est donné par l'International Association for Accounting Education and Research⁶⁵, qui appuie trois grands programmes de recherche visant à éclairer l'IASB, l'IAESB et l'IAASB. Cette association soutient aussi les premiers travaux des chercheurs en comptabilité.

60. Dans de nombreux pays, le programme d'études de comptabilité tend à être de qualité inégale et n'intègre ni certains faits nouveaux importants ni les normes internationales. Par exemple, selon le rapport de 2010 sur l'observation des normes et des codes au Kenya⁶⁶, les cours de comptabilité et d'audit doivent être harmonisés entre les universités et ils ne comportent pas toutes les normes internationales de formation. Le programme type de formation en comptabilité de l'ISAR⁶⁷ et les IES donnent de bonnes indications sur la manière de développer et d'améliorer les qualifications requises. La Banque mondiale⁶⁸ a utilisé le modèle type de formation pour recenser les lacunes existantes dans certains pays d'Amérique latine.

⁶¹ The Pathways Commission (2012), «The Pathways Commission: Charting a National Strategy for the Next Generation of Accountants», American Accounting Association and American Institute of Certified Public Accountants, disponible à l'adresse http://commons.aaahq.org/files/0b14318188/Pathways_Commission_Final_Report_Complete.pdf.

⁶² *Financial Times* (2012), «Accountancy: It is almost like a physical science», 18 juin, disponible à l'adresse <http://www.ft.com/intl/cms/s/2/2676dd3a-aa59-11e1-899d-00144feabdc0.html#axzz2cmeDQmos>.

⁶³ *Idem* note de bas de page 58.

⁶⁴ Voir note de bas de page 62.

⁶⁵ Voir http://www.iaaer.org/research_grants/index.htm.

⁶⁶ Voir http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_kenya2010.pdf.

⁶⁷ Voir http://unctad.org/en/Docs/c2isar21_en.pdf.

⁶⁸ Voir note de bas de page 53.

61. La coordination nationale joue un rôle essentiel dans ce domaine. Comme le montrent les expériences pilotes de l'ISAR sur le guide pratique pour le développement de la comptabilité⁶⁹, les universités de nombreux pays dispensent une formation incohérente en matière de comptabilité. Aucune harmonisation n'ayant lieu au niveau national, il est naturel de retrouver, au niveau international, une grande variété de programmes d'études.

62. Dans certains pays, il existe une association nationale des facultés de comptabilité dont l'objectif est de coordonner l'enseignement et les programmes. Il reste néanmoins beaucoup à faire dans ce domaine pour parvenir à une harmonisation. Par exemple, au Mexique, l'Association nationale des facultés et écoles de comptabilité et d'administration⁷⁰ regroupe des établissements qui dispensent des cours de premier cycle et de troisième cycle en comptabilité, afin d'élaborer des programmes communs. Elle favorise aussi la formation des professeurs et la mise à niveau de leurs compétences. Au Royaume-Uni, la British Accounting and Finance Association⁷¹ facilite, par le biais de conférences, de groupes de discussion, etc., l'échange d'informations entre enseignants, les comptables et d'autres afin de faire progresser les connaissances et la compréhension de l'enseignement et de la recherche en matière de comptabilité et de finance. Aux États-Unis, l'American Accounting Association⁷² promeut l'excellence au niveau mondial dans les domaines de l'enseignement, de la recherche et de la pratique en matière de comptabilité.

63. La coopération régionale et internationale peut jouer un rôle essentiel dans l'appui aux activités de renforcement des capacités et dans l'échange de connaissances. Un exemple de coopération régionale est celui de la coopération entre le South African Institute of Chartered Accountants (SAICA) et ses homologues en Namibie, au Swaziland et au Zimbabwe, pays où le contenu de l'examen professionnel de comptabilité est en grande partie commun, à l'exception des volets ayant trait à la fiscalité et à d'autres aspects du droit adaptés à la situation du pays concerné. Un exemple de coopération internationale est l'adoption du cadre de compétences de l'ICCA par la SAICA, en 2008, pour jeter les bases du cadre de compétences sud-africain⁷³. La SAICA a ainsi été en mesure de tirer parti des nombreux travaux de recherche que l'ICCA a menés dans ce domaine.

64. En outre, une difficulté commune rencontrée par les pays en développement est le manque de coordination entre le ministère de l'éducation et les organismes comptables professionnels, d'où les écarts entre les conditions de délivrance des diplômes et les matières enseignées à l'université. Par exemple, d'après le rapport de 2011 sur l'observation des normes et des codes au Zimbabwe⁷⁴, il n'existe pas de coordination entre, d'une part, les programmes universitaires et, d'autre part, les qualifications et la réglementation professionnelles, d'où le fossé considérable entre les compétences des titulaires d'une licence en comptabilité et les qualifications nécessaires pour exercer dans le secteur des entreprises. Lors d'une conférence organisée par l'Association vietnamienne d'experts-comptables certifiés et la Confédération des comptables d'Asie et du Pacifique sur le rôle essentiel des organisations comptables professionnelles au Viet Nam⁷⁵, on a considéré que les autorités de réglementation n'avaient pas accordé assez d'attention à l'enseignement de la comptabilité et de la vérification des comptes. Il n'existait pas de collaboration entre le Ministère des finances et le Ministère de l'éducation et de la formation au sujet de la formation des comptables et des commissaires aux comptes dans l'enseignement supérieur, y compris au niveau du troisième cycle universitaire.

⁶⁹ Voir http://unctad.org/en/Docs/ciiisard59_en.pdf.

⁷⁰ Voir <http://www.anfeca.unam.mx/inicio.php>.

⁷¹ Voir <http://bafa.group.shef.ac.uk/index.html>.

⁷² Voir <http://aaahq.org/about.cfm>.

⁷³ Voir <http://www.accountancysa.org.za/documents/ASAJune09pgs1-Cover-13.pdf>.

⁷⁴ Voir [http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_zimbabweZimbabwe--ROSC%20A&A%20\(Final-%20February%2015,%202011\).pdf](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_zimbabweZimbabwe--ROSC%20A&A%20(Final-%20February%2015,%202011).pdf).

⁷⁵ Voir http://www.capa.com.my/images/capa/VACPA-CAPA_PAOdev_ConfBook_Aug2012_FINAL.pdf.

65. La difficulté pour les gouvernements est de garantir la qualité et la cohérence de l'enseignement en général. Il existe des conditions générales applicables à toutes les universités d'un pays, telles que les conditions de Bologne⁷⁶, et certaines universités bénéficient d'un agrément; par exemple, aux États-Unis, 168 universités sont agréées par l'Association to Advance Collegiate Schools of Business dans les domaines du commerce et de la comptabilité⁷⁷. Selon le rapport sur la gouvernance de l'enseignement supérieur en Europe daté de 2008, l'assurance qualité dans l'enseignement supérieur a fait l'objet de réformes et d'initiatives nationales au cours des dix dernières années dans de nombreux pays européens dans le cadre du processus de Bologne. Il en ressort aussi que dans la plupart des pays européens, l'évaluation individuelle du personnel académique fait partie intégrante des procédures internes d'assurance qualité.

66. Si l'accent a été essentiellement mis sur la certification et l'assurance qualité des comptables professionnels, il n'en reste pas moins que les mécanismes de suivi, de contrôle et de sanction exigent aussi que ces activités soient exercées par des professionnels compétents. À cet égard, les autorités de la réglementation jouent un rôle essentiel en vue de garantir la publication d'informations de qualité. Par exemple, en Belgique, l'Autorité des services et marchés financiers dispense une formation si de nouveaux services apparaissent et elle intègre dans le processus d'embauche de personnel un examen et l'expérience requise⁷⁸.

67. D'autres acteurs de la chaîne d'information tels que les actuaires et les évaluateurs doivent aussi se tenir au fait des nouveautés. La formation, notamment la formation professionnelle continue, est donc indispensable pour que ces acteurs soient au courant des faits nouveaux qui influent sur la comptabilité et l'information, ainsi que de la réglementation relative à la déontologie et au comportement professionnel. Par exemple, certaines sociétés d'actuaire⁷⁹ exigent que leurs membres suivent une formation continue. En outre, certains établissements dispensent une formation continue aux évaluateurs⁸⁰.

68. Les programmes de formation et de certification destinés aux professionnels de l'information non financière sont de plus en plus nombreux, surtout sur des sujets tels que la gouvernance d'entreprise. Par exemple, au Royaume-Uni, l'Institute of Directors⁸¹ a élaboré des qualifications professionnelles à l'intention des administrateurs qui, pour conserver leur certification, doivent suivre une formation continue. Ces membres doivent aussi signer chaque année une déclaration confirmant qu'ils respectent le Code de conduite dans le cadre de la formation professionnelle continue. L'Egyptian Institute of Directors⁸² dispense un large éventail de programmes et de cours de certification professionnelle dans le domaine de la gouvernance d'entreprise à l'intention des administrateurs et des directeurs. Parmi les autres activités menées dans ce domaine figure la retraite⁸³ sur la responsabilité sociale des entreprises que la CNUCED a organisée afin de favoriser l'échange de connaissances entre les directeurs chargés de la responsabilité sociale de l'entreprise.

⁷⁶ Voir <http://www.ond.vlaanderen.be/hogeronderwijs/bologna/>.

⁷⁷ Voir <http://www.aacsb.edu/accreditation/>.

⁷⁸ Voir <http://www.fsma.be/en/Doormat/Publications/Annual%20reports.aspx>.

⁷⁹ Voir <http://www.soa.org/Professional-Development/Cpd-Requirement/default.aspx>.

⁸⁰ Voir <http://www.appraisalinstitute.org/airesources/join.aspx>.

⁸¹ Voir <http://www.iod.com/home/training-and-development/chartered-director/default.aspx>.

⁸² Voir <http://www.eiod.org/TrainingDevelopment.aspx>.

⁸³ Voir <http://www.globalcsrretreat.org/>.

D. Promouvoir la formation professionnelle continue

69. Compte tenu de l'évolution rapide et constante des normes internationales, les professionnels doivent régulièrement mettre à jour leurs connaissances. La formation professionnelle continue doit donc être de qualité et accessible à tous les comptables professionnels et aux autres acteurs de la chaîne de formation. Elle est obligatoire pour conserver une licence/certification en matière de normes IES. À Sri Lanka, l'Institute of Chartered Accountants a publié un manuel⁸⁴ qui donne des précisions sur l'obligation de suivre une formation professionnelle continue à compter de 2007.

70. Le contenu des programmes de formation professionnelle continue devrait tenir compte de l'évolution de la situation et des normes internationales, ce qui pose problème car les organisations comptables professionnelles doivent sans cesse mettre à jour leurs programmes.

71. Le rapport sur le développement mondial des organisations comptables professionnelles souligne que la formation professionnelle continue est l'un des domaines les moins développés et les organisations des pays en développement n'ont ni la capacité opérationnelle ni la force exécutoire voulues pour vérifier que leurs membres respectent leurs engagements. D'après une étude sur la formation professionnelle continue en Asie⁸⁵, l'opinion exprimée au sujet de la qualité, de la pertinence et du degré de satisfaction de la formation professionnelle est différente selon les régions. Le coût de cette formation pose aussi problème, en particulier aux bénéficiaires provenant de petites organisations. Dans les pays émergents, la proximité est un facteur important lors du choix d'une activité de formation professionnelle continue.

72. Dans certains pays où les organisations comptables professionnelles n'ont pas les moyens d'accueillir tous les professionnels dans leur programme de formation continue, d'autres établissements inscrits auprès des organisations en question dispensent ce type de formation. Par exemple, l'Institut mexicain d'experts-comptables possède une liste d'établissements autorisés à mener des activités de formation professionnelle continue⁸⁶. Au Canada, l'ICCA⁸⁷ donne des exemples de programmes d'études vérifiables qui peuvent être pris en considération. En outre, aux États-Unis, la National Association of State Boards of Accountancy⁸⁸ dispose d'un registre national où sont consignés les organismes qui dispensent des programmes de formation continue conformes aux normes reconnues au niveau national.

73. Les organisations comptables professionnelles ont aussi du mal à évaluer et à contrôler la formation professionnelle continue suivie. À ce propos, l'IAESB a financé une étude, réalisée en 2008⁸⁹, où étaient réunies des informations sur les différentes méthodes d'évaluation de la formation professionnelle continue qu'utilisent les organisations comptables professionnelles. Il s'attend à ce que davantage d'organisations utilisant des méthodes d'évaluation fondées sur les moyens adoptent des approches fondées sur les résultats.

⁸⁴ Voir http://222.165.133.185/NewLogin/Members/CPD_Handbook.pdf.

⁸⁵ De Lange P., Jackling B. et Suwardy T. (2012), Continuing professional development in the accounting profession: Evidence from the Asia Pacific region, dans Potter B. et Birt J., éd., *Proceedings of Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand Conference*, Carlton (Australie), 1^{er}-3 juillet, 1-30, disponible à l'adresse: http://www.afaanz.org/openconf/2012/modules/request.php?module=oc_program&action=view.php&id=293.

⁸⁶ Voir <http://imcp.org.mx/certificacion/cumplimiento-obligatorio-de-la-nepc>.

⁸⁷ Voir <http://www.cica.ca/about-cica-and-the-profession/protecting-the-public-interest/minimum-cpd-and-insurance-requirements/item62062.aspx>.

⁸⁸ Voir <http://www.learningmarket.org/page.cfm/Link=10/t=m/goSection=7>.

⁸⁹ IFAC (2008), «Approaches to continuing professional development (CPD) measurement», document d'information disponible à l'adresse: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/approaches-to-continuing-pr.pdf>.

E. Améliorer la comptabilité et l'enseignement dans le secteur public

74. Les problèmes sont souvent plus difficiles à surmonter dans le secteur public que dans le secteur privé. La norme SMO 5, qui traite du secteur public, est peu respectée. Seules quelques organisations comptables professionnelles ont créé des comités qui formulent des recommandations et collaborent avec les pouvoirs publics afin d'améliorer la responsabilité, par exemple en appliquant les normes IPSAS⁹⁰. Le secteur public reste hors d'atteinte pour la majorité des organisations comptables professionnelles, ce qui pourrait expliquer le faible taux d'adoption des IPSAS dans le monde⁹¹. Selon l'IFAC, seuls 15 gouvernements, organes et organismes nationaux ont adopté ou envisagent d'adopter les IPSAS. L'expérience pilote du guide pour le développement de la comptabilité confirme ce faible taux d'adoption dans les pays concernés.

75. Une question essentielle est le manque de formation. Dans une enquête sur la comptabilité et les activités d'information des gouvernements centraux, PricewaterhouseCoopers Global⁹² a constaté que le manque de personnel formé et les besoins en matière de systèmes de technologie de l'information sont les principaux obstacles au passage à une comptabilité d'exercice.

76. La pénurie de comptables professionnels est plus forte dans ce secteur en raison d'autres problèmes tels que le versement de salaires inférieurs à ceux du secteur privé. En Afrique du Sud⁹³, le Trésor public a créé une école de comptables agréés rattachée au Bureau du Trésorier payeur général, dans le but d'attirer de jeunes professionnels dans le service public. L'objectif est de former et de conserver le personnel qualifié dans le secteur public et d'élargir le programme à d'autres établissements publics. L'un des principaux problèmes auxquels est actuellement confronté le pays est l'opinion négative que les jeunes professionnels ont du secteur public.

IV. Conclusions

77. Pour disposer de personnel compétent et bien formé, il faut renforcer et harmoniser le système d'enseignement et y intégrer les normes internationales, en particulier dans les pays en développement. La qualité de l'enseignement doit être améliorée. À cette fin, les normes IES et le programme type de formation de l'ISAR sont de bons textes de référence. En outre, des systèmes de certification, de formation professionnelle continue, d'assurance qualité et de sanction bien conçus sont nécessaires pour veiller à la bonne application des normes. L'obstacle de la langue dans les pays en développement non anglophones doit être surmonté. D'autres acteurs de la chaîne d'information – les autorités de réglementation, les évaluateurs, les actuels, les directeurs chargés de la responsabilité sociale de leur entreprise, etc. – doivent aussi suivre une formation. Les organisations comptables professionnelles doivent dispenser davantage de cours de formation et être plus présentes dans le secteur public. Enfin, la collaboration régionale joue un rôle essentiel en vue de surmonter les problèmes que les pays rencontrent. En collaborant au niveau régional, les pays peuvent tirer parti d'économies d'échelle.

⁹⁰ Voir <http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.

⁹¹ Voir <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/IPSASB/IPSASB%20April%202013.pdf>.

⁹² PricewaterhouseCooper (2013), «Towards a new era in government accounting and reporting», avril, disponible à l'adresse: http://www.pwc.com/im/en/publications/assets/pwc_global_survey_on_accounting_and_reporting_by_central_governments.pdf.

⁹³ Voir <http://www.accountancysa.org.za/resources/ShowItemArticle.asp?ArticleId=2504&Issue=1119>.

78. Les représentants participant à la trentième session de l'ISAR pourraient examiner les points soulevés dans la présente note ainsi que les questions suivantes:

- a) Quel est le meilleur moyen d'atténuer la pénurie de comptables professionnels?
 - b) Quels mécanismes sont nécessaires pour favoriser la coordination aux niveaux national, régional et international afin de dégager des synergies en matière de renforcement des capacités?
 - c) Comment harmoniser les programmes nationaux de comptabilité avec les normes internationales?
 - d) Quels sont les mécanismes à mettre en place pour garantir la qualité de la formation professionnelle continue?
 - e) Quel est le meilleur moyen de renforcer les capacités humaines dans les nouveaux domaines du suivi, du contrôle et des sanctions?
 - f) Quels sont certains des moyens qui peuvent être utilisés pour cerner et surmonter les principaux obstacles au renforcement des capacités humaines concernant la publication d'informations comptables et financières par les PME?
 - g) Quels sont les principaux obstacles au renforcement des capacités humaines dans le secteur public et comment pourrait-on les surmonter?
 - h) Comment le guide pratique pour le développement de la comptabilité pourrait-il favoriser l'évaluation des progrès et l'échange des meilleures pratiques, en particulier pour ce qui est du renforcement des capacités humaines?
-