

Bulletin à l'intention des professionnels en exercice – Missions de procédures convenues et obligations découlant du Code de déontologie des CPA

Janvier 2022

Qu'est-ce qui a changé?

En août 2020, le Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC) a approuvé la publication de la Norme canadienne de services connexes (NCSC) 4400, *Missions de procédures convenues*, dans le *Manuel de CPA Canada – Certification*.

Cette nouvelle norme, qui s'applique aux missions de procédures convenues (MPC) dont les conditions sont convenues à compter du 1^{er} janvier 2022, remplace :

- le chapitre 9100, « Rapports sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées à des informations financières autres que des états financiers »;
- le chapitre 9110, « Procédures convenues concernant le contrôle interne de l'information financière ».

Les MPC présentent certaines similitudes avec les missions d'application de procédures spécifiées :

- Le professionnel en exercice n'exprime aucune conclusion fournissant une assurance; il met en œuvre les procédures convenues avec le donneur de mission, ce dernier ayant confirmé que ces procédures sont appropriées par rapport à l'objectif de la mission.
- Le professionnel en exercice communique dans un rapport les procédures convenues mises en œuvre et les constatations qui en découlent.
- Les utilisateurs du rapport font leur propre évaluation des procédures mises en œuvre et des constatations et tirent leurs propres conclusions.

La NCSC 4400 comporte toutefois des exigences et des modalités d'application plus détaillées que celles du chapitre 9100. Elle énonce de nouvelles conditions précises pour l'acceptation ou le maintien d'une MPC et mentionne que le professionnel en exercice peut convenir avec le donneur de mission qu'il lui est approprié de se conformer à certaines règles d'indépendance

La NCSC 4400, *Missions de procédures convenues*, qui s'applique aux MPC dont les conditions sont convenues à compter du 1^{er} janvier 2022, remplace les chapitres sur les procédures d'audit spécifiées.

par rapport à l'objectif de la MPC. Par ailleurs, son champ d'application englobe les missions dont les objets considérés sont de nature financière ou non financière, contrairement à celui des chapitres sur les procédures d'audit spécifiées, qui se limite aux missions portant sur les informations financières autres que des états financiers et sur le contrôle interne de l'information financière.

L'indépendance est-elle requise pour les MPC?

La question de l'indépendance du professionnel en exercice qui réalise une MPC selon la NCSC 4400 n'est pas abordée dans la version actuelle des normes d'indépendance prévues à la Règle 204 du *Code de déontologie harmonisé canadien* (ci-après appelée « Règle 204 ») adoptée le 20 juin 2016 par le Comité sur la confiance du public de CPA Canada. En effet, celle-ci exige l'indépendance du professionnel en exercice qui réalise une mission d'application de procédures d'audit spécifiées visée par le *Manuel de CPA Canada – Certification*. Les chapitres 9100 et 9110 étant retirés du *Manuel*, il faudra revoir les passages de la Règle 204 qui renvoient aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées, ce qui pourrait soulever des questions d'intérêt public. Cela dit, le Code de déontologie des CPA (ci-après appelé « Code ») contient d'autres dispositions qui s'appliquent aux MPC et qui continueront de protéger le public d'ici à ce que la profession règle ce point. Le présent bulletin traite de ces dispositions.

La NCSC 4400 impose la conformité aux règles de déontologie pertinentes qui exigent, au minimum, que le professionnel en exercice fasse preuve d'objectivité lorsqu'il réalise une MPC. Elle ne fait pas de l'indépendance du professionnel en exercice une condition préalable à la réalisation d'une MPC. Cependant, les textes légaux ou réglementaires, d'autres exigences professionnelles de même que les conditions d'un contrat, d'un programme ou d'un accord peuvent énoncer des exigences en matière d'indépendance auxquelles le professionnel en exercice doit se conformer.

Si ce n'est pas le cas, la connaissance qu'a le professionnel en exercice de certains éléments peut tout de même, comme nous le verrons plus loin, indiquer la nécessité d'un entretien avec le donneur de mission pour déterminer si la conformité à certaines règles d'indépendance précisées est appropriée par rapport à l'objectif de la MPC.

Selon la NCSC 4400, le donneur de mission peut établir des exigences concernant l'indépendance du professionnel en exercice qui sont appropriées par rapport à l'objectif de la

MPC. Toujours selon cette norme, le professionnel et le donneur de mission doivent, en plus de s'entretenir de nombreux sujets, s'entendre sur les conditions de la MPC et les consigner dans une lettre de mission ou dans un autre type d'accord écrit établi sous une forme appropriée. La norme contient une liste détaillée des éléments à consigner dans cette lettre ou cet accord. En voici deux liés à l'indépendance et à l'objectivité :

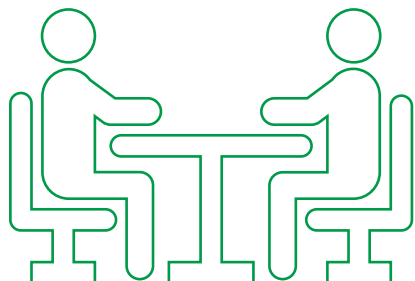
- ✓ la confirmation des règles de déontologie pertinentes auxquelles le professionnel en exercice se conformera dans le cadre de la réalisation de la mission de procédures convenues;
- ✓ un énoncé précisant si le professionnel en exercice est tenu de se conformer à des règles d'indépendance et, le cas échéant, les règles d'indépendance applicables.

Le rapport de MPC doit, lui aussi, selon la NCSC 4400, comporter un énoncé précisant si le professionnel en exercice était ou non tenu de se conformer à des règles d'indépendance et, le cas échéant, les règles d'indépendance applicables.

Qu'arrive-t-il lorsque le donneur de mission exige que le professionnel en exercice soit indépendant?

Lorsque le professionnel en exercice envisage d'accepter ou de maintenir la mission, ou encore de donner son accord aux conditions de la mission, sa connaissance des éléments énoncés ci-dessous peut indiquer la nécessité d'un entretien avec le donneur de mission pour déterminer si la conformité à certaines règles d'indépendance précisées est appropriée par rapport à l'objectif de la MPC :

- l'objectif de la MPC;
- l'identité du donneur de mission, de la partie responsable et des autres utilisateurs visés, le cas échéant;
- d'autres missions que le professionnel en exercice réalise ou a réalisées pour le donneur de mission, la partie responsable ou les autres utilisateurs visés, le cas échéant.



S'il est établi que le professionnel en exercice doit être indépendant, il importe de s'entendre sur les règles d'indépendance pertinentes et de les consigner dans la lettre de mission.

La Règle 204, *Indépendance*, comporte trois niveaux d'indépendance.

On y trouve, à la base, des exigences applicables à toutes les missions de certification (premier niveau), auxquelles s'ajoutent des exigences additionnelles qui s'appliquent aux audits et aux examens d'états financiers (deuxième niveau), et encore d'autres

exigences qui s'appliquent aux clients qui sont des émetteurs assujettis ou des entités cotées (troisième niveau). Les règles d'indépendance pertinentes pour une MPC donnée peuvent se rattacher à ces niveaux ou être encore plus précises. Par exemple, elles peuvent, selon les conditions convenues, se limiter aux dispositions de la Règle 204 qui s'appliquent aux membres de l'équipe de mission et à leur famille immédiate.

La prise en considération de ces éléments et les entretiens à ce sujet doivent – comme toute autre question relevant du jugement professionnel – être consignés dans la documentation.

Quelles obligations le Code de déontologie des CPA impose-t-il au professionnel en exercice?

Article 19 du Code – Respect des normes professionnelles

L'article 19 du Code exige du membre qu'il se conforme aux normes d'exercice de la profession en vigueur lorsqu'il fournit des services professionnels. Or, la NCSC 4400 publiée dans le *Manuel* deviendra la norme généralement reconnue au Canada pour la réalisation des MPC. Le professionnel en exercice devra donc se familiariser avec ses exigences pour être en mesure de s'y conformer.

Article 36.4 du Code – Objectivité

Selon la NCSC 4400, « les règles de déontologie pertinentes exigent, au minimum, l'objectivité du professionnel en exercice qui réalise une mission de procédures convenues ».

Dans une MPC, le professionnel en exercice doit se conformer aux principes fondamentaux du Code, dont l'objectivité, qui impose au membre l'obligation de demeurer libre de toute influence, de tout intérêt ou de toute relation qui peut porter atteinte à son jugement professionnel ou en donner l'apparence.

Le professionnel en exercice est tenu d'exercer son jugement professionnel lorsqu'il accepte et réalise une mission de procédures convenues et qu'il fait rapport sur celle-ci. Par ailleurs, de nouvelles exigences énoncent les conditions d'acceptation et de maintien des MPC. Le professionnel en exercice doit comprendre l'objectif de la mission et refuser la mission si des faits ou des circonstances indiquent que les procédures ne sont pas appropriées par rapport à cet objectif. Il exerce son jugement professionnel lorsque, par exemple, il s'entretient et convient avec le donneur de la mission (et, le cas échéant, d'autres parties) de la nature, du calendrier et de l'étendue des procédures à mettre en œuvre, de la nécessité ou non de se conformer à des règles d'indépendance et, le cas échéant, des règles d'indépendance applicables.

Le professionnel en exercice qui envisage d'accepter ou de maintenir une MPC aura à tenir compte du large éventail de faits et de circonstances, y compris les activités professionnelles, les intérêts et les relations, susceptibles d'avoir une incidence sur l'objectivité. Il lui faudra notamment se demander si, le cas échéant, son intervention à l'égard de l'objet considéré de la MPC peut mettre en question son objectivité.

Articles 36.12 à 36.14 du Code – Conflit d'intérêts

Outre l'obligation de faire preuve d'objectivité, il y a la prise en compte des conflits d'intérêts, pour laquelle la profession utilise le critère suivant : un observateur raisonnable arriverait-il ou non à la conclusion qu'une situation donnée constitue une menace inacceptable à l'objectivité et au jugement professionnel du membre ou du cabinet?

Avant d'entreprendre une MPC, le professionnel doit déterminer si lui et son client, son client et un ou plusieurs de ses autres clients, ou son client et un tiers se trouvent en situation de conflit d'intérêts. Un conflit d'intérêts s'entend d'une situation où il y a un conflit entre l'intérêt

du professionnel ou l'intérêt de la société au sein de laquelle il exerce sa profession et celui de son client ou des clients de la société, ou d'une situation qui en donne l'apparence. Le professionnel doit refuser d'agir, si les services professionnels qu'il fournit engendrent un conflit d'intérêts ou en donne l'apparence, sauf si les clients concernés sont informés de l'existence du conflit d'intérêts et qu'ils y consentent.

L'évaluation de la conformité aux articles 36.4 et 36.12 à 36.14 du Code requiert l'exercice du jugement professionnel. Le professionnel en exercice qui est appelé à évaluer l'objectivité et les situations de conflit d'intérêts peut, sans y être expressément tenu, se servir du cadre présenté dans la section « INDICATIONS – Règles 204.1 à 204.3 » de la Règle 204. Ce cadre, qui a pour objectif de faciliter l'identification des menaces pour l'indépendance et la mise en place de sauvegardes propres à éliminer les menaces ou à les ramener à un niveau acceptable, peut en effet lui être utile.

Règle 204.10 – Mentions des atteintes à l'indépendance

Le membre ou le cabinet qui fournit un service professionnel pour lequel il n'a pas à être indépendant est tenu, en vertu de la règle 204.10, de faire mention de toute activité, de tous intérêts ou de toute relation qui, eu égard au service professionnel, seraient interprétés, aux yeux d'un observateur raisonnable, comme portant atteinte à l'indépendance du membre ou du cabinet.

La Règle 204 ne spécifie pas que le membre ou le cabinet réalisant une MPC est tenu d'être indépendant, mais elle exige qu'il se demande s'il y a des atteintes à l'indépendance à mentionner.

Exemples – Analyse de cas

On demande à un membre de réaliser une MPC portant sur la conformité d'un avocat à des exigences relatives aux comptes en fidéicommiss. Or, le membre a auparavant fourni à cette même personne des services de tenue de livres, dont l'enregistrement des opérations liées aux comptes en fidéicommiss des clients et la préparation des rapports périodiques destinés à ces clients. Dans ce cas, il y aurait atteinte à l'objectivité du membre, car celui-ci aurait pour tâche d'effectuer une revue et de délivrer un rapport concernant l'intégrité et l'exactitude de son propre travail.

Le contrôleurⁱ de la société X, principale actionnaire de la société Y, délivre un rapport sur les résultats de l'application de procédures convenues à l'égard des frais engagés par la société Y pour l'entretien des parties communes d'un immeuble. Ce rapport est destiné aux locataires. Dans ce cas, étant donné la situation de conflit d'intérêts dans laquelle se trouvent l'employeur du contrôleur et les utilisateurs du rapport (les locataires), un observateur raisonnable arriverait probablement à la conclusion que le contrôleur ne peut être objectif.

On demande à un cabinet de réaliser une MPC à l'égard de la conformité d'un organisme de bienfaisance aux conditions d'une subvention, mais un associé du cabinet siège au conseil d'administration de cet organisme. Cette relation peut donner lieu à un conflit d'intérêts et constituer une menace pour l'objectivité. Même si, selon les conditions de la MPC, le cabinet n'est pas tenu d'être indépendant, il doit faire preuve d'objectivité. Il peut lui être possible de préserver son objectivité et de gérer le conflit d'intérêts en ayant recours à des techniques de gestion de conflit (comme le cloisonnement de l'information), en informant les parties concernées de cette relation et en obtenant leur consentement, et en se conformant à toutes les exigences relatives aux entretiens, à la documentation et au rapport de mission de la NCSC 4400, de l'article 36.4 du Code et de la règle 204.10.

L'auditrice interneⁱ qui prépare habituellement les rapports sur la conformité aux clauses restrictives pour le comité d'audit se voit confier, par son employeur, la tâche de délivrer un rapport de MPC portant sur ces clauses restrictives – rapport qui est destiné au prêteur. Étant donné la situation de conflit d'intérêts dans laquelle se trouvent l'employeur de l'auditrice interne et le prêteur, un observateur raisonnable arriverait probablement à la conclusion que l'auditrice interne ne peut être objective.

On demande à un cabinet de réaliser une MPC à l'égard de la conformité d'une courtière immobilière à la réglementation relative aux comptes en fidéicommiss, mais cette courtière est la fille de l'un des associés du cabinet. Cette relation peut donner lieu à un conflit d'intérêts et constituer une menace pour l'objectivité. Même si, selon les conditions de la MPC, le cabinet n'est pas tenu d'être indépendant, il doit néanmoins faire preuve d'objectivité. Il peut lui être possible de préserver son objectivité et de gérer le conflit d'intérêts en ayant recours à des techniques de gestion de conflit (comme le cloisonnement de l'information), en informant les parties concernées de cette relation et en obtenant leur consentement, et en se conformant à toutes les exigences relatives aux entretiens, à la documentation et au rapport de mission de la NCSC 4400, de l'article 36.4 du Code et de la règle 204.10.

ⁱ Dans ces exemples, on suppose la conformité aux règlements administratifs ou autres documents régissant le droit d'exercice qui s'appliquent dans le territoire concerné au cabinet réalisant la MPC.