



CPA COMPTABLES
PROFESSIONNELS
AGRÉÉS

GUIDE SUR LA NORME CANADIENNE D'INDÉPENDANCE

MISE À JOUR DE 2016

Le Guide sur la norme canadienne d'indépendance (le « Guide ») a pour but d'aider les membres, les cabinets, les stagiaires, les candidats et les demandeurs¹ à comprendre et à appliquer la norme d'indépendance. La présente édition fait le point sur les modifications apportées à la Règle 204, Indépendance, du Code de déontologie des CPA (le « Code des CPA »), y compris les modifications relatives aux manquements et aux honoraires conditionnels qui ont été soumises à l'approbation des organisations provinciales de CPA en 2016².

Avertissement

Le présent Guide ne constitue pas une analyse définitive de la norme ni ne vise à remplacer une lecture attentive de la Règle 204 et des indications qui s'y rattachent. Les membres doivent lire la norme pour voir en quoi elle s'applique à leur propre situation. Par ailleurs, il pourrait être utile pour eux d'en discuter avec un collègue de la profession ou un représentant d'une organisation provinciale de CPA, et ils sont encouragés à le faire.

Le Code des CPA contient des indications interprétatives que les Conseils des organisations provinciales ne sont pas tenus d'observer, mais qu'ils suivent tout de même (sauf au Québec, où les indications n'ont pas été adoptées par le syndicat ou le Conseil de discipline de l'Ordre).

-
- 1 Il se peut que les organisations provinciales de CPA utilisent dans leur code de déontologie respectif d'autres termes que ceux utilisés dans le présent Guide pour désigner « les membres, les cabinets, les stagiaires, les candidats et les demandeurs », ou encore qu'elles utilisent l'expression « détenteur du droit d'exercice ». Pour toute question relative à la terminologie appropriée, veuillez communiquer avec votre organisation provinciale.
 - 2 Les membres et les cabinets doivent se conformer aux exigences préexistantes du Code des CPA jusqu'à ce que ces modifications aient été adoptées par les organisations provinciales de CPA et qu'elles soient entrées en vigueur.

TABLE OF CONTENTS

| | | |
|------|--|----|
| 1.0 | INTRODUCTION | 1 |
| 2.0 | APERÇU DE LA NORME D'INDÉPENDANCE | 2 |
| 3.0 | INTERDICTIONS | 5 |
| 3.1 | Interdictions applicables aux missions de certification, y compris les audits et les examens | 5 |
| 3.2 | Autres interdictions applicables uniquement aux émetteurs assujettis ou aux entités cotées | 9 |
| 4.0 | MENACES POUR L'INDÉPENDANCE | 11 |
| 5.0 | SAUVEGARDES | 13 |
| 5.1 | Dispositions générales | 13 |
| 5.2 | Professionnels exerçant à titre individuel et petits cabinets | 14 |
| 6.0 | MENACES COURANTES ET SAUVEGARDES APPLICABLES | 15 |
| 6.1 | Services de tenue de comptes | 15 |
| 6.2 | Services d'évaluation | 16 |
| 7.0 | MANQUEMENTS AUX RÈGLES D'INDÉPENDANCE | 19 |
| 8.0 | INCIDENCE DES RÈGLES D'INDÉPENDANCE SUR LES MISSIONS DE COMPILATION | 20 |
| 9.0 | COMMUNICATIONS | 24 |
| 9.1 | Obligation de faire mention, au sein du cabinet, des relations, des intérêts ou de la prestation de services | 24 |
| 9.2 | Autres exigences en matière d'indépendance | 24 |
| 9.3 | Communication des exigences en matière d'indépendance aux clients | 24 |
| 10.0 | CONFORMITÉ AUX NORMES INTERNATIONALES | 26 |
| 11.0 | FOIRE AUX QUESTIONS | 27 |
| 11.1 | Interdictions – Tous les clients | 27 |
| | Intérêts Financiers | 27 |
| | Relations D'affaires Étroites Avec Des Clients | 28 |
| | Emploi Au près D'un Client | 30 |

| | | |
|------|---|----|
| | Association de Longue Date Entre des Membres de Haut Niveau | |
| | Affectés à L'équipe de Mission et un Client de Services D'Audit | 30 |
| | Exécution de Fonctions de Gestion | 31 |
| | Préparation D'Écritures de Journal, de Documents Comptables et D'États Financiers | 32 |
| | Prestation de Services Autres que de Certification à un Client de Services de Certification. | 34 |
| | Honoraires | 40 |
| 11.2 | Menaces – Tous les clients | 41 |
| 11.4 | Documentation. | 48 |

1.0 INTRODUCTION

L'un des principes fondamentaux de l'exercice de la profession de comptable professionnel agréé est que le membre qui fournit des services de certification puisse le faire sans entraves à son jugement professionnel et à son objectivité et soit perçu ainsi aux yeux d'un observateur raisonnable. Ce principe est le fondement de la confiance du public dans les rapports des certificateurs.

L'assurance que le jugement professionnel a été exercé repose sur l'impartialité et l'objectivité du comptable consulté, réelles et apparentes. L'indépendance réside dans l'état d'esprit et dans les circonstances qui font qu'il est raisonnable d'espérer d'une personne qu'elle évaluera une situation d'une façon impartiale et qu'elle prendra une décision ou formulera une opinion à l'appui de son rapport en ne s'appuyant que sur des critères objectifs.

La Règle 204 sur l'indépendance (la « Règle 204 » ou la « norme d'indépendance ») énonce les exigences en matière d'indépendance qui s'appliquent à tous les membres et cabinets qui réalisent une mission de certification ou une mission d'application de procédures d'audit spécifiées. Même si une mission visant à délivrer un rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées ne constitue pas une mission de certification au sens où celle-ci est envisagée dans le *Manuel de CPA Canada - Certification*, le terme « mission de certification » comprend également, aux fins de la règle 204.4 et du présent Guide, les missions d'application de procédures d'audit spécifiées.

La norme d'indépendance porte sur les missions professionnelles, qui vont de l'examen (par un professionnel exerçant seul ou par un cabinet national) des états financiers d'une petite entreprise dirigée par son propriétaire à l'audit d'une grande multinationale.

Le présent Guide vise à aider les membres et les cabinets à comprendre et à appliquer la norme d'indépendance. Il ne vise pas à remplacer une lecture attentive de la Règle 204 et des indications qui s'y rattachent dans le contexte d'une situation particulière. Toutes les provinces (sauf le Québec) ont adopté les indications qui accompagnent les dispositions de la Règle 204 et qui fournissent de nombreux critères d'interprétation et d'application, y compris des exemples, afin d'aider les membres et les cabinets à appliquer le cadre général de la norme. (Il est à noter qu'au Québec, toutes les règles et modalités relatives à l'indépendance sont comprises dans le *Code de déontologie des comptables professionnels agréés*, d'où la non-nécessité d'adopter des indications comme celles qui sont adoptées dans les autres provinces.) Les indications qui accompagnent la Règle 204 ne prétendent aucunement à l'exhaustivité.

2.0 APERÇU DE LA NORME D'INDÉPENDANCE

Définitions

Le Code des CPA contient une section de définitions générales comprenant des termes qui sont utilisés dans plus d'une règle. Certaines règles, notamment la Règle 204, contiennent également des définitions qui leur sont particulières. Quelques-unes des définitions générales et des définitions particulières contenues dans la Règle 204 sont mises en évidence tout au long du présent Guide.

Cadre général

La norme d'indépendance fournit un cadre général systématique, fondé sur des principes, qui doit être appliqué aux fins de l'analyse de l'indépendance de chaque mission de certification. Ce cadre général comporte l'obligation formelle pour les membres et les cabinets :

- a) d'examiner l'indépendance de fait et l'apparence d'indépendance avant et durant la réalisation de toute mission de certification;
- b) de déterminer s'il existe des situations, y compris des activités, des intérêts et des relations, que les membres doivent éviter lorsqu'ils réalisent des missions de certification. Ces situations sont appelées « interdictions » et elles prohibent la mise en œuvre de la mission proposée ou l'achèvement de la mission en cours;
- c) d'appliquer une approche axée sur les menaces et les sauvegardes afin d'identifier toute « menace » pour l'indépendance qui n'est pas manifestement négligeable et, lorsqu'une telle menace est identifiée, de déterminer s'il existe des « sauvegardes » propres à l'éliminer ou à la ramener à un niveau acceptable. Il peut alors être nécessaire d'éliminer l'activité, les intérêts ou la relation à l'origine de la menace et, s'il s'avère que les sauvegardes sont inadéquates, de refuser la mission ou de refuser de la poursuivre. La décision d'accepter la mission ou de la poursuivre doit être consignée en dossier.

Si un membre ou un stagiaire constate un manquement, involontaire ou autre, aux exigences en matière d'indépendance, certains processus et exigences doivent être respectés. (En vigueur depuis 2016.)

Bien que l'indépendance ne soit pas exigée pour la réalisation d'une mission de compilation, le membre ou le cabinet doit faire mention, dans l'Avis au lecteur, de toute activité, de tous intérêts ou de toute relation portant atteinte à son indépendance.

Chacune de ces notions est plus amplement décrite dans le présent Guide.

Interdictions

Certaines dispositions de la Règle 204 énoncent des « interdictions », soit les situations qui doivent être évitées. Ces interdictions empêchent la réalisation de la mission parce qu'il n'existe pas de sauvegardes propres à éliminer la menace ou à la ramener à un niveau acceptable. Si une situation est visée par une interdiction, il faut refuser la mission ou refuser de la poursuivre si elle a déjà été acceptée.

Voici des exemples d'interdictions :

- le fait de détenir des intérêts financiers dans le client;
- l'existence de prêts et de garanties d'emprunt accordés au client ou obtenus du client;
- l'existence de relations d'affaires étroites avec le client;

- l'existence de relations familiales et de relations personnelles avec le client;
- l'exercice d'un emploi récent, chez le client, permettant d'exercer une influence notable;
- l'exercice de fonctions de dirigeant, d'administrateur ou de secrétaire général auprès du client;
- la prise de décision de gestion ou l'exercice de fonctions de gestion pour le compte du client.

Des interdictions additionnelles s'appliquent aux audits d'émetteurs assujettis et d'entités cotées.

La section 3.0 Interdictions ci-dessous porte sur les divers types d'interdictions.

Menaces et sauvegardes

La Règle 204 établit un cadre général pour identifier les menaces pour l'indépendance, apprécier leur gravité et y répondre. Ce cadre général fait appel au processus présenté ci-après.

1. Identifier et apprécier les menaces pour l'indépendance. Les menaces sont classées selon les catégories suivantes :

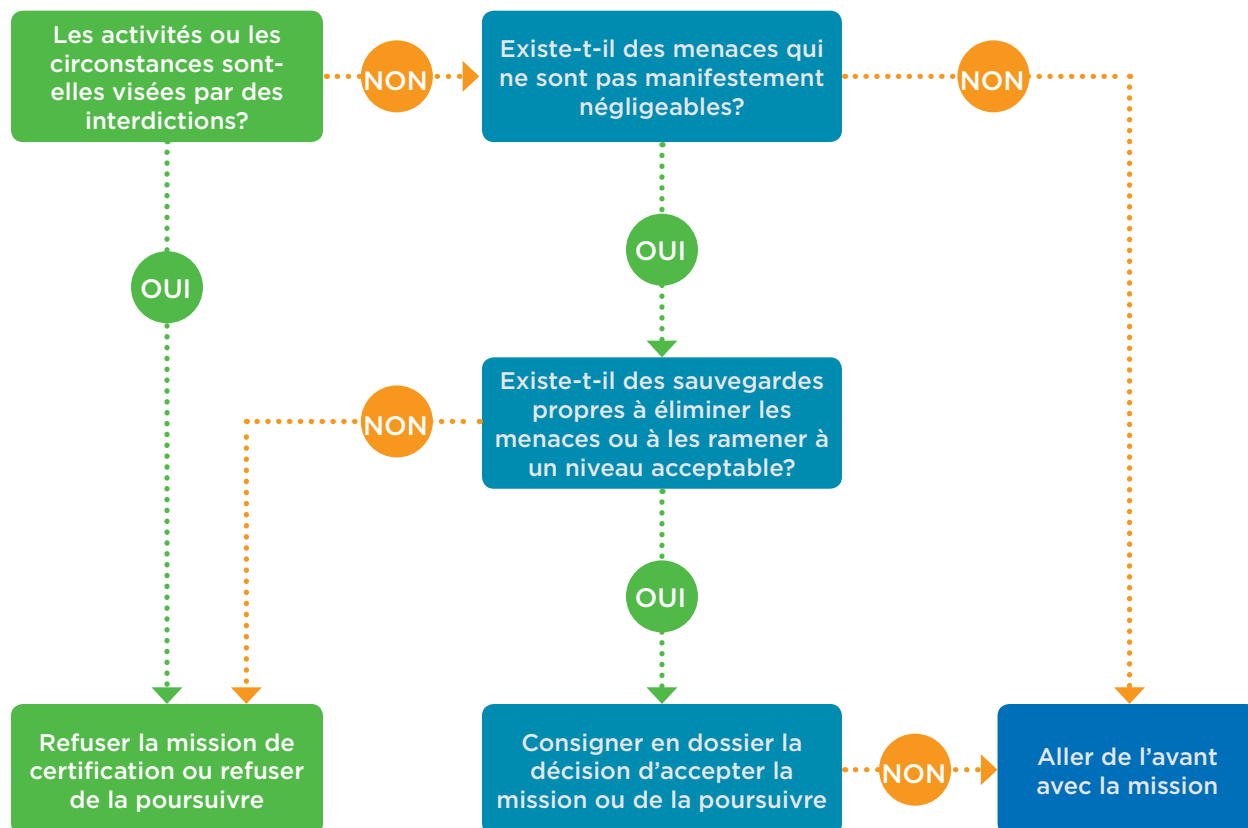
- intérêt personnel;
- représentation;
- intimidation;
- autocontrôle;
- familiarité.

Ces menaces font l'objet de la section 4.0 du Guide.

2.
 - a) Pour chaque menace qui n'est pas manifestement négligeable, déterminer s'il existe des sauvegardes propres à éliminer la menace ou à la ramener à un niveau acceptable. Les sauvegardes font l'objet de la section 5.0 du Guide.
 - b) Si les menaces qui ne sont pas manifestement négligeables ne peuvent être ramenées à un niveau acceptable, le membre ou le cabinet doit :
 - soit éliminer l'activité, la relation, l'influence ou les intérêts à l'origine des menaces;
 - soit ne pas accepter la mission ou refuser de la poursuivre.
3. Lorsqu'une menace qui n'est pas manifestement négligeable est identifiée, consigner en dossier la décision d'accepter la mission en cause ou de la poursuivre, conformément à la règle 204.5. La documentation en dossier devrait comprendre l'information suivante :
 - la nature de la mission;
 - la menace en question et l'évaluation de son ampleur;
 - le cas échéant, la sauvegarde mise en place pour éliminer la menace ou la ramener à un niveau acceptable, et la façon dont la sauvegarde permet d'éliminer la menace ou de la ramener à un niveau acceptable.

L'arbre décisionnel de la page suivante illustre les étapes à suivre.

Aperçu de la norme d'indépendance relative aux missions de certification – Arbre décisionnel



Manquements à une règle d'indépendance

Il se peut qu'un membre, un cabinet ou un cabinet membre du réseau manque à l'une des dispositions des règles 204.3 ou 204.4, que ce soit involontairement ou non. Les exigences et les processus à respecter lorsqu'un manquement est constaté sont énoncés à la section 7.0 du Guide.

3.0 INTERDICTIONS

La règle 204.4 décrit les circonstances que les membres et les cabinets doivent éviter lorsqu'ils réalisent une mission de certification parce qu'il n'existe pas, aux yeux d'un observateur raisonnable, de sauvegardes propres à éliminer la menace ou à la ramener à un niveau acceptable. L'obligation d'éviter ces circonstances constitue une « interdiction ». Le non-respect d'une interdiction entraîne la perte de l'indépendance des membres et des cabinets par rapport au client, et il leur est alors interdit de réaliser la mission de certification en cause.

Certaines interdictions s'appliquent à toutes les missions de certification, tandis que d'autres ne s'appliquent qu'aux missions d'audit et d'examen ou aux audits d'émetteurs assujettis ou d'entités cotées. Il est important de comprendre que les exigences de la Règle 204 relatives à toutes les missions de certification constituent la base des exigences en matière d'indépendance, auxquelles s'ajoutent des exigences additionnelles qui s'appliquent aux audits et aux examens, et encore d'autres exigences qui s'appliquent aux clients qui sont des émetteurs assujettis ou des entités cotées. Les interdictions applicables aux audits d'émetteurs assujettis ou d'entités cotées ont été élaborées en fonction des attentes actuelles des autorités de réglementation des valeurs mobilières, des groupes d'investisseurs et d'autres parties prenantes.

Dans certaines circonstances, la relation que le client entretient avec d'autres entités (« entités liées ») peut avoir une incidence. L'expression « entité liée » englobe différentes entités selon que la mission est une mission d'audit ou d'examen, ou encore une « autre mission de certification », et que le client est un « émetteur assujetti ou une entité cotée » ou non. Il est également important de noter que l'expression « client de services d'audit », au sens des paragraphes 1) à 12) de la règle 204.4, englobe les entités liées au client. On trouve dans la Règle 204 les définitions des termes « client de services d'audit » et « entité liée » (ainsi que des indications supplémentaires).

L'expression « cabinet membre du réseau » est également utilisée dans le contexte d'un audit ou d'un examen, que le client soit un émetteur assujetti ou une entité cotée ou non. Il n'est habituellement pas nécessaire d'identifier expressément les menaces créées dans des circonstances faisant intervenir des cabinets membres du réseau en ce qui concerne d'« autres missions de certification ». On trouve dans la Règle 204 une définition de « cabinet membre du réseau » (ainsi que des indications supplémentaires).

Il est à noter que certaines des interdictions s'appliquent également aux cabinets dont des associés se sont retirés de la pratique active mais maintiennent une association étroite avec leur ancien cabinet, ou continuent ou commencent à fournir des services aux clients du cabinet (pour le cabinet ou en leur nom). Ces associés à la retraite sont considérés comme des membres du cabinet aux fins de la Règle 204. (On trouvera de plus amples renseignements dans la définition de « membre du cabinet – associé à la retraite », dans les indications relatives à la section « Définitions » de la Règle 204.)

3.1 Interdictions applicables aux missions de certification, y compris les audits et les examens

1. Les membres ou les stagiaires membres de l'équipe de mission (et les membres de leur famille immédiate) et les cabinets ne peuvent détenir d'intérêts financiers, tels qu'ils sont décrits aux paragraphes 1) à 6) de la règle 204.4, dans un client de services de certification ou dans les entités liées à ce client. Cette interdiction vise également les cabinets membres du réseau dans le cas de clients de services d'audit et d'examen.

Par exemple, selon les paragraphes 1) à 6) de la règle 204.4, il est interdit aux parties mentionnées ci-après de détenir des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs dans un client de services d'audit ou d'examen :

- le cabinet ou un cabinet membre du réseau;
 - le membre ou le stagiaire membre de l'équipe de mission, ou tout membre de sa famille immédiate;
 - tout autre associé du bureau où l'associé responsable de mission exerce ses activités aux fins de la mission de certification, ou tout membre de la famille immédiate de cet autre associé;
 - tout autre associé ou employé gestionnaire qui fournit au client de services de certification des services autres que de certification, ou tout membre de sa famille immédiate, à moins que ces services soient manifestement négligeables.
2. Le cabinet, un cabinet membre du réseau ou les membres de l'équipe de mission ne peuvent accorder un prêt ou une garantie d'emprunt à un client de services de certification ou à une entité liée, ni obtenir un prêt ou une garantie d'emprunt auprès d'un tel client ou d'une entité liée, sauf dans les cas restreints où un prêt est consenti par un client qui est une banque (ou un établissement financier similaire) conformément à des conditions commerciales normales. [Paragraphes 10) à 12) de la règle 204.4]
3. Les paragraphes 13) à 19) de la règle 204.4 traitent des relations entre le client et le cabinet, un cabinet membre du réseau, les membres de l'équipe de mission et leur famille :
- a) Le cabinet ou les membres de l'équipe de mission ne peuvent entretenir de relations d'affaires étroites avec un client de services de certification, à moins que ces relations d'affaires se limitent à des intérêts financiers qui ne sont pas significatifs et qu'elles soient manifestement négligeables pour le client, le cabinet ou le membre, suivant le cas. [Paragraphe 13) de la règle 204.4]
 - b) Les membres de l'équipe de mission ne peuvent compter parmi les membres de leur famille immédiate une personne qui est à l'emploi du client (pendant la période visée par le rapport de certification ou la période visée par la mission) et qui est en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification. [Paragraphe 14) de la règle 204.4]
 - c) Le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau ne peut prêter temporairement un membre de son personnel à un client de services d'audit ou d'examen ou à une entité liée, à moins que le prêt de cette personne soit de courte durée, ne soit pas récurrent, n'amène pas cette personne à prendre des décisions de gestion ou à exercer des fonctions de gestion, et que la direction de l'entité ou de l'entité liée dirige et supervise les travaux effectués par cette personne. [Alinéa 17) b) de la règle 204.4]
 - d) Les membres de l'équipe de mission ne doivent pas exercer de fonctions de dirigeant ou d'administrateur auprès du client ou d'une entité liée, ou être à l'emploi du client et en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification, pendant la période visée par la mission. De même, les autres membres du cabinet ou, dans certains cas, d'un cabinet membre du réseau, ne peuvent exercer des fonctions de dirigeant ou d'administrateur auprès du client de services de certification. [Paragraphe 18) de la règle 204.4]
4. Le membre ou le cabinet (ou, comme il précisé dans certains cas, un cabinet membre du réseau) ne peut prendre une décision de gestion ou exercer des fonctions de gestion

(comme il est décrit au paragraphe 22) de la règle 204.4 et dans les indications qui s'y rattachent) auprès d'un client de services de certification ou d'une entité liée, à moins que la décision de gestion ou les fonctions de gestion ne soient pas liées aux éléments faisant l'objet de la mission de certification devant être réalisée par le membre ou le cabinet.

Le membre ou le cabinet ne peut prendre une décision de gestion ou exercer des fonctions de gestion auprès d'un client de services d'audit ou d'examen, que la décision de gestion ou les fonctions de gestion soient ou non liées aux éléments faisant l'objet de la mission de certification devant être réalisée par le membre ou le cabinet.

Le membre ou le cabinet (ou, comme il est précisé dans certains cas, un cabinet membre du réseau) doit obtenir l'approbation de la direction du client pour la préparation d'écritures de journal, le classement d'opérations comptables, etc. La création de documents sources comme des chèques, des factures, etc. est interdite. On trouvera de plus amples renseignements à ce sujet aux paragraphes 1 à 10 des indications relatives aux paragraphes 22) à 24) de la règle 204.4.

5. Le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau ne peut fournir de services d'évaluation à un client de services d'audit ou d'examen ou à une entité liée lorsque l'évaluation comporte un niveau important de subjectivité ou que les montants en cause sont significatifs par rapport aux états financiers faisant l'objet de l'audit ou de l'examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet. [Alinéa 25) a) de la règle 204.4]
6. Le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau ne peut fournir de services d'audit interne à un client de services d'audit ou d'examen ou à une entité liée, à moins que certaines conditions soient respectées. [Alinéa 27) a) de la règle 204.4]
7. Le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau ne peut fournir de services de conception ou d'implantation de systèmes d'information financière à un client de services d'audit ou d'examen ou à une entité liée, si ces systèmes représentent une partie importante de l'un ou l'autre des contrôles internes de l'entité ou génèrent des informations importantes par rapport aux documents comptables ou aux états financiers faisant l'objet de l'audit ou de l'examen, à moins que certaines conditions soient respectées. [Alinéa 28) a) de la règle 204.4]
8. Le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau ne peut fournir de services de soutien en matière de litige à un client de services d'audit ou d'examen si ces services sont liés à des montants qui sont significatifs par rapport aux états financiers faisant l'objet de l'audit ou de l'examen. [Paragraphe 29) de la règle 204.4]
9. Le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau ne peut fournir de services juridiques à un client de services d'audit ou d'examen ou à une entité liée dans le cadre du règlement d'un différend ou d'un litige lorsque les questions faisant l'objet du différend ou du litige sont significatives par rapport aux états financiers faisant l'objet de l'audit ou de l'examen. [Paragraphe 30) de la règle 204.4]
10. Le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau ne peut fournir de services de finance d'entreprise ou de services similaires à un client de services d'audit ou d'examen ou à une entité liée, y compris l'un ou l'autre des services suivants : faire la promotion, le commerce ou l'achat ou la vente des valeurs mobilières de l'entité ou d'une entité liée; prendre des décisions de placement ou conclure des opérations de placement au nom de l'entité ou d'une entité liée; avoir la garde de biens appartenant à l'entité ou à une entité liée; ou conseiller l'entité ou une entité liée à l'égard de questions de finance d'entreprise comme il est indiqué au paragraphe 33) de la règle 204.4.

11. Le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau ne peut fournir de services-conseils en fiscalité à un client de services d'audit ou d'examen ou à une entité liée lorsque l'efficacité des conseils dépend d'un traitement comptable particulier ou d'une présentation particulière dans les états financiers, que les résultats des conseils ont une incidence significative sur les états financiers, et que l'équipe de mission a des doutes raisonnables quant au caractère approprié du traitement comptable ou de la présentation en question. [Alinéa 34) a) de la règle 204.4]

En ce qui a trait aux services de préparation de déclarations fiscales, le paragraphe 4 des indications relatives au paragraphe 34) de la règle 204.4 indique que la prestation de services de préparation de déclarations fiscales qui font l'objet d'un audit ou autre examen par les autorités fiscales ne crée généralement pas de menace pour l'indépendance, pourvu que la direction assume la responsabilité des déclarations en question, y compris les jugements importants qui sont posés.
12. Si certaines conditions ne sont pas respectées, il se peut que le membre ou le cabinet ne puisse réaliser une mission d'audit ou d'examen lorsqu'il a fourni des services autres que de certification, comme il est indiqué aux paragraphes 22) à 34) de la règle 204.4, avant d'être engagé afin de réaliser une mission d'audit ou d'examen. [Alinéa 35) a) de la règle 204.4]
13. Le membre ou le cabinet ne peut fournir un service de certification à un client moyennant des honoraires sensiblement inférieurs au marché (« soumission au rabais ») à moins qu'il soit en mesure de démontrer que toutes les normes professionnelles ont été respectées dans la prestation du service, et que des membres qualifiés du cabinet ont été affectés à la mission et qu'ils y consacreront un temps suffisant. [Paragraphe 36) de la règle 204.4]
14. Le membre ou le cabinet ne peut fournir de services de certification moyennant des honoraires conditionnels. Les alinéas 36.1) a) et b) de la règle 204.4 précisent les circonstances dans lesquelles des honoraires conditionnels ne peuvent être facturés pour la prestation d'un service autre que de certification à un client de services de certification. De plus, le cabinet ne peut fournir de services de certification si un cabinet membre du réseau qui prend part à la mission a fourni un service autre que de certification au client moyennant des honoraires conditionnels et que ces honoraires conditionnels sont significatifs pour ce cabinet membre du réseau. [Paragraphe 36.1) de la règle 204.4]
15. L'associé clé de la mission ne peut être évalué ou rémunéré en fonction de ses ventes de services autres que de certification au client de services d'audit ou d'examen ou à une entité liée. [Paragraphe 38) de la règle 204.4]
16. Le membre ou le stagiaire qui fait partie de l'équipe de mission, de même que le cabinet, ne peuvent accepter un cadeau ou l'hospitalité d'un client de services de certification, à moins que la valeur du cadeau ou de l'hospitalité soit manifestement négligeable. [Paragraphe 39) de la règle 204.4]
17. Il arrive qu'un client de services d'audit ou d'examen fusionne avec une autre entité et qu'il existe, ou a déjà existé, entre le membre ou le cabinet et l'autre entité, une activité, des intérêts ou une relation qui, après la fusion ou l'acquisition, seraient interdits aux termes de la Règle 204. En pareils cas, le membre ou le cabinet peut accepter la mission d'audit ou d'examen ou la poursuivre, dans la mesure où certaines conditions sont respectées. Ces conditions sont énoncées au paragraphe 40) de la règle 204.4 et dans les indications qui s'y rattachent.
18. Des exigences doivent également être respectées en ce qui concerne la réalisation d'audits en application de la législation fédérale, provinciale ou territoriale. Ces exigences sont énoncées dans la règle 204.20.

3.2 Autres interdictions applicables uniquement aux émetteurs assujettis ou aux entités cotées

Dans la norme d'indépendance, on entend par « émetteurs assujettis » ou « entités cotées » les sociétés ouvertes, y compris les fonds communs de placement. Des définitions précises de ces termes (ainsi que des indications supplémentaires) sont fournies dans la section « Définitions » de la Règle 204.

1. Une personne ne peut faire partie de l'équipe de mission affectée à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée lorsqu'un membre de sa famille immédiate ou de sa famille proche exerce un rôle comptable ou un rôle de surveillance de l'information financière auprès de ce client (ou a été dans l'une de ses situations pendant une période visée). [Paragraphe 15) de la règle 204.4]
2. Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit pour un émetteur assujetti ou une entité cotée lorsqu'un membre ou un employé du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau exerce des fonctions de dirigeant ou d'administrateur auprès de l'émetteur assujetti, de l'entité cotée ou d'une entité liée. Les fonctions de secrétaire général ne font pas exception. [Paragraphe 19) de la règle 204.4]
3. Le cabinet ne peut réaliser de mission d'audit pour un émetteur assujetti ou une entité cotée lorsqu'un membre de l'équipe de mission du cabinet accepte d'exercer un rôle de surveillance de l'information financière auprès de l'émetteur assujetti ou de l'entité cotée, à moins qu'un délai d'un an se soit écoulé depuis la date du dépôt des états financiers auprès d'une bourse ou d'un organisme de réglementation des valeurs mobilières compétent. Lorsqu'une personne ayant été chef de la direction du cabinet exerce un rôle de surveillance de l'information financière auprès de l'entité, le cabinet ne peut réaliser de mission d'audit pour cette entité à moins qu'un délai d'un an se soit écoulé depuis la dernière date à laquelle cette personne était chef de la direction du cabinet. [Paragraphe 16) de la règle 204.4]
4. Les associés en audit qui font partie de l'équipe d'audit pour un émetteur assujetti ou une entité cotée, ou une entité liée, doivent se conformer aux obligations de rotation décrites au paragraphe 20) de la règle 204.4.
5. Le comité d'audit d'un client qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée doit approuver au préalable tous les services professionnels fournis au client par le cabinet. [Paragraphe 21) de la règle 204.4]
6. Le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau ne peut réaliser de mission d'audit pour un émetteur assujetti ou une entité cotée (ou, dans la plupart des cas, une entité liée) lorsqu'il fournit l'un ou l'autre des services suivants :
 - des services de tenue de comptes et des services comptables, y compris la préparation d'états financiers, sauf dans certaines circonstances en situation d'urgence [paragraphe 24) de la règle 204.4];
 - des services d'évaluation, à moins qu'il soit raisonnable de conclure que les résultats de ces services ne seront pas soumis à des procédures d'audit [alinéa 25) b) de la règle 204.4];
 - des services actuariels, à moins qu'il soit raisonnable de conclure que les résultats de ces services ne seront pas soumis à des procédures d'audit [paragraphe 26) de la règle 204.4];
 - des services d'audit interne, à moins qu'il soit raisonnable de conclure que les résultats de ces services ne seront pas soumis à des procédures d'audit [alinéa 27) b) de la règle 204.4];

- certains services de conception ou d'implantation de systèmes d'information financière, à moins qu'il soit raisonnable de conclure que les résultats de ces services ne seront pas soumis à des procédures d'audit [alinéa 28) b) de la règle 204.4];
- des services de calcul d'impôt en vue de la préparation des écritures comptables, sauf dans certaines circonstances en situation d'urgence [alinéa 34) b) de la règle 204.4].

Il existe une présomption réfutable que les résultats des services de tenue de comptes et des services comptables, des services en systèmes d'information financière, des services actuariels, des services d'évaluation et des services d'audit interne seront soumis à des procédures d'audit.

7. Le membre ou le cabinet ne peut réaliser de mission d'audit pour un émetteur assujéti ou une entité cotée lorsque le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau fournit les services suivants, même s'ils ne font pas l'objet de l'audit :
 - l'exercice de fonctions de gestion [alinéa 22) b) de la règle 204.4];
 - certains services de soutien en matière de litige dans le but de faire valoir les intérêts du client [alinéa 29) b) de la règle 204.4];
 - des services juridiques [paragraphe 31) de la règle 204.4];
 - certains services de ressources humaines [paragraphe 32) de la règle 204.4].
8. Lorsque le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau a fourni un service autre que de certification visé par les paragraphes 22) à 34) à un client de services d'audit ou d'examen avant que ce client devienne un émetteur assujéti ou une entité cotée, le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit pour le client, à moins que certaines conditions soient respectées. [Alinéa 35) b) de la règle 204.4]
9. Des exigences particulières s'appliquent lorsque les produits qui découlent des services fournis à un émetteur assujéti ou à une entité cotée représentent au total plus de 15 % du chiffre d'affaires total du cabinet pour deux exercices consécutifs, notamment une interdiction de réaliser une mission d'audit ou d'examen dans certaines circonstances. [Paragraphe 37) de la règle 204.4]

4.0 MENACES POUR L'INDÉPENDANCE

Il faut prendre en compte les menaces pour l'indépendance avant et durant la réalisation d'une mission de certification. Il n'est pas possible, que ce soit dans le présent Guide ou dans le Code des CPA, d'aborder toutes les situations qui pourraient se présenter; il appartient donc au membre d'apprécier les activités, les intérêts et les relations en fonction de ce qu'un observateur raisonnable jugerait acceptable. Les menaces pour l'indépendance se divisent en cinq catégories.

Il y a un **risque lié à l'intérêt personnel** lorsque le cabinet ou un membre de l'équipe de mission pourrait tirer avantage soit d'intérêts financiers dans un client de services de certification, soit d'une autre situation pouvant le placer en conflit d'intérêts avec ce client. La détention d'intérêts financiers directs ou d'importants intérêts financiers indirects dans le client de services de certification constitue un exemple de situation susceptible de créer une menace de ce type.

Il y a un **risque d'autocontrôle** lorsqu'il faut apprécier un produit ou un jugement découlant d'une précédente mission afin d'arriver à une conclusion sur la mission de certification en cause. Le fait pour un membre de l'équipe de mission d'occuper ou d'avoir récemment occupé, chez le client de services de certification, un poste lui permettant d'exercer une influence directe et notable sur les éléments faisant l'objet de la mission constitue un exemple de situation susceptible de créer une menace de ce type.

Il y a un **risque lié à la représentation** lorsque le cabinet ou un membre de l'équipe de mission défend ou peut sembler défendre une position ou une opinion d'un client de services de certification au point où cela pourrait porter atteinte ou être perçu comme portant atteinte à son objectivité. Ce serait le cas si un membre de l'équipe de mission devait subordonner son jugement à celui du client. Le fait de faire la promotion des produits ou des services du client de services de certification constitue un exemple de situation susceptible de créer une menace de ce type.

Il y a un **risque de familiarité** lorsque le cabinet ou un membre de l'équipe de mission, en raison de ses relations étroites avec un client de services de certification ou avec ses administrateurs, dirigeants ou employés, devient trop complaisant à l'égard des intérêts du client. Il peut s'agir de relations d'affaires étroites, de relations personnelles ou de relations familiales. Il peut y avoir un risque de familiarité lorsqu'un membre de la famille immédiate ou de la famille proche d'un membre de l'équipe de mission est un dirigeant ou un administrateur du client de services de certification, ou qu'un ancien associé du cabinet exerce des fonctions auprès du client lui permettant d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification.

Il y a un **risque d'intimidation** lorsqu'un membre de l'équipe de mission pourrait être dissuadé d'agir en toute objectivité et de faire preuve d'esprit critique en raison de menaces, réelles ou perçues, émanant des administrateurs, des dirigeants ou des employés d'un client de services de certification. Une menace de remplacement à la suite d'un désaccord au sujet de l'application d'un principe comptable constitue un exemple de situation susceptible de créer une menace de ce type.

Les paragraphes 30 à 35 des indications relatives aux règles 204.1 à 204.3 fournissent d'autres exemples de menaces pour chacune des cinq catégories qui doivent être prises en compte dans l'analyse de l'indépendance.

L'identification des menaces pour l'indépendance requiert un certain degré de vigilance étant donné que les menaces ne sont pas toujours directes ou manifestes, mais plutôt subtiles dans bien des cas. Il faut toujours se demander comment la menace serait perçue aux yeux du public. La perception du public est celle de l'observateur raisonnable – une personne hypothétique ayant connaissance des faits que le membre connaissait ou aurait dû connaître, et qui exerce son jugement avec intégrité et diligence. Souvent, c'est la façon dont une menace serait perçue aux yeux d'un observateur

raisonnable qui constitue l'élément le plus important et le plus difficile à déterminer au moment d'évaluer l'indépendance.

5.0 SAUVEGARDES

5.1 Dispositions générales

Dans les situations qui exigent l'indépendance du membre ou du cabinet et dans lesquelles des menaces pour l'indépendance qui ne sont pas manifestement négligeables ont été identifiées, le membre ou le cabinet doit déterminer s'il existe des sauvegardes propres à éliminer les menaces ou à les ramener à un niveau acceptable et, le cas échéant, les mettre en place. Autrement, le membre ou le cabinet doit soit éliminer l'activité, les intérêts ou la relation à l'origine de la ou des menaces, soit refuser la mission ou refuser de la poursuivre. Dans ce contexte, le terme « sauvegardes » comprend les mesures de nature préventive qui ne sont pas considérées comme suffisantes en soi.

Les sauvegardes se répartissent en trois grandes catégories :

Les sauvegardes établies par la profession ou par des dispositions législatives ou réglementaires, qui consistent essentiellement en des mesures préventives ou environnementales, comprennent les suivantes :

- les exigences fixées pour l'accès à la profession en matière d'études, de formation et d'expérience pratique;
- les programmes de formation continue;
- les normes professionnelles;
- l'inspection professionnelle par une autorité externe;
- une procédure disciplinaire;
- les services de conseil en pratique professionnelle à l'intention des membres;
- la participation de membres du public à la surveillance et à la gouvernance de la profession;
- la législation régissant les règles d'indépendance du cabinet et de ses membres.

Le membre doit examiner attentivement les sauvegardes afin de déterminer si elles sont suffisantes en soi pour ramener une menace qui n'est pas manifestement négligeable à un niveau acceptable ou si des sauvegardes supplémentaires sont nécessaires.

Les sauvegardes mises en place par le client de services de certification peuvent comprendre les suivantes :

- le client confie les décisions de gestion à des employés compétents en la matière;
- des politiques et procédures consacrent l'engagement du client à l'égard d'une information financière fidèle;
- des procédures internes garantissent l'objectivité du choix des professionnels à qui sont confiées des missions autres que de certification;
- un comité d'audit, composé de personnes qualifiées, assure une surveillance et des communications appropriées en ce qui concerne les services fournis par le cabinet.

Les sauvegardes mises en place au sein des systèmes et procédures du cabinet peuvent comprendre les suivantes :

- des politiques et des procédures qui concernent l'ensemble du cabinet et qui visent à promouvoir un degré élevé de sensibilisation et l'observation des règles d'indépendance;
- des sauvegardes concernant une mission en particulier qui comprennent, par exemple, des

consultations avec des tiers, la rotation du personnel de niveau supérieur, des discussions avec des comités d'audit, etc.

Certaines mesures réglementaires, comme l'inspection professionnelle, constituent des sauvegardes de nature préventive en ce sens que le membre les a toujours à l'esprit. Des sauvegardes additionnelles sont mises en place au niveau du cabinet tandis que d'autres encore, comme le fait de retirer un membre de l'équipe de mission, sont mises en place pour répondre de façon appropriée aux circonstances d'une mission en particulier. Les paragraphes 40 et 41 des indications relatives aux règles 204.1 à 204.3 fournissent plusieurs exemples de sauvegardes concernant l'ensemble du cabinet ou une mission en particulier que les membres et les cabinets doivent envisager lorsqu'ils identifient une menace à l'égard d'une mission particulière pour laquelle l'indépendance est requise.

Conformément aux dispositions de la règle 204.5, la documentation des sauvegardes doit comprendre une description, pour chaque menace identifiée qui n'est pas manifestement négligeable, des sauvegardes mises en place et de la façon, selon le jugement professionnel du membre ou du cabinet, dont elles permettent d'éliminer la menace ou de la ramener à un niveau acceptable.

5.2 Professionnels exerçant à titre individuel et petits cabinets

En raison de contraintes, notamment sur le plan des ressources, il se pourrait que les professionnels exerçant à titre individuel et les petits cabinets ne soient pas en mesure de mettre en place bon nombre des sauvegardes applicables à l'ensemble du cabinet et autres sauvegardes possibles. Le paragraphe 42 des indications relatives aux règles 204.1 à 204.3 traite de cette question.

Comme il est mentionné ci-dessus, certaines mesures, comme l'inspection professionnelle par une autorité externe, constituent des sauvegardes préventives en ce sens que le membre les a toujours à l'esprit. Les membres peuvent aussi consulter un autre membre ou un membre conseiller en pratique professionnelle concernant l'application des règles d'indépendance dans une situation particulière. À elles seules, ces mesures ne sont pas suffisantes, et d'autres sauvegardes doivent être mises en place pour ramener une menace particulière à un niveau acceptable.

Il faut garder en tête qu'il est toujours nécessaire d'identifier, d'apprécier et de consigner en dossier les interdictions, les menaces et les sauvegardes applicables, quelles que soient la taille et la structure du cabinet ou la nature du client.

6.0 MENACES COURANTES ET SAUVEGARDES APPLICABLES

Les exemples qui suivent illustrent l'application du cadre général à la prestation de services de tenue de comptes et de services d'évaluation lorsque des services de certification sont également fournis. D'autres services, comme les services de représentation, sont traités dans la section 11.0 *Foire aux questions*.

6.1 Services de tenue de comptes

Un professionnel en exercice a pour mission d'examiner les états financiers d'une entité dirigée par son propriétaire. Le commis comptable du client tient à jour le journal des décaissements et des encaissements, mais ne connaît rien à la comptabilité d'exercice. Le client compte donc sur le professionnel en exercice pour l'assister dans sa tenue de comptes en vue de la préparation des états financiers. La prestation de cette assistance porte-t-elle atteinte à l'indépendance du professionnel en exercice?

La Règle 204 interdit-elle cette activité?

Le paragraphe 23) de la règle 204.4 prévoit que le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit ou d'examen pour une entité lorsqu'un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau prépare ou modifie une écriture de journal, change un code de compte d'une opération ou prépare ou modifie un autre document comptable sans obtenir l'approbation de la direction de l'entité. (Ce point est traité plus en détail aux paragraphes 1 à 9 des indications relatives aux paragraphes 22) à 24) de la règle 204.4.)

Le professionnel en exercice doit soit rencontrer le client pour lui expliquer le but de chaque écriture de journal passée, soit obtenir son approbation dans le cadre de la lettre de déclaration de la direction. Il est recommandé de préciser, dans la lettre de déclaration de la direction, les écritures de journal qui sont approuvées, et d'obtenir l'approbation de la direction pour chaque écriture de journal qui n'est pas expressément visée par cette lettre.

Après s'être assuré du respect de toute règle particulière, le professionnel en exercice doit également déterminer s'il persiste une menace pour l'indépendance. Dans l'application du cadre général, le professionnel en exercice doit répondre aux questions suivantes :

La prestation des services de tenue de comptes crée-t-elle un risque lié à l'intérêt personnel, un risque d'autocontrôle, un risque lié à la représentation, un risque de familiarité ou un risque d'intimidation?

Le professionnel en exercice doit se demander si la prestation des services de tenue de comptes influence sa capacité à poursuivre la mission d'examen. Il y a un risque d'autocontrôle du fait que le professionnel en exercice prépare les écritures de journal et aura donc à examiner son propre travail. Le client doit préparer des documents sources, par exemple des bons de commande, des fiches de présence et des factures (voir le paragraphe 5 des indications relatives aux règles 204.1 à 204.3). Les balances de vérification et les rapprochements de comptes ne constituant pas des documents sources, leur création dans le cadre des services fournis au client ne devrait pas poser problème.

Quelle est la gravité de la menace? S'agit-il d'une menace qui n'est pas manifestement négligeable?

Si les écritures de journal sont de nature peu complexe, par exemple s'il s'agit d'inscrire un simple

calcul (mécanique) de l'amortissement ou les montants des comptes débiteurs et des comptes créditeurs à partir du grand livre auxiliaire, la menace est manifestement négligeable. Aucune de ces écritures n'exige l'application de normes comptables complexes, ni l'exercice de fonctions de gestion, comme la formulation de jugements quant à l'interprétation des modalités de contrats. Par conséquent, aucune sauvegarde n'est nécessaire.

Si le client a réalisé au cours de l'exercice une opération dont la comptabilisation est complexe et qui fait beaucoup appel au jugement, et que le professionnel en exercice traite ce type d'opération pour la première fois et que le traitement comptable ne lui est donc pas familier, le risque d'autocontrôle crée alors une menace dont le niveau n'est pas acceptable. Le professionnel en exercice doit alors mettre en place des sauvegardes propres à éliminer la menace ou à la ramener à un niveau acceptable. Il peut notamment consulter un autre comptable professionnel en vue de confirmer le traitement comptable qu'il entend appliquer. Si, après cette discussion, le professionnel en exercice est convaincu que le traitement comptable choisi est approprié, la menace créée par le risque d'autocontrôle aura été ramenée à un niveau acceptable.

Dans le cas des missions d'examen et des autres missions de certification, si la menace créée par le risque d'autocontrôle ne peut être ramenée à un niveau acceptable, le professionnel en exercice doit refuser de poursuivre la mission.

Quels types de services similaires ne sont pas considérés comme des menaces dans des circonstances normales?

Certains types d'activités s'inscrivant dans le processus d'audit ou d'examen des états financiers, par exemple donner des avis sur le caractère approprié des principes comptables et des informations à fournir dans les états financiers ou aider à résoudre des problèmes de rapprochement de base, ne constituent normalement pas une menace pour l'indépendance. Le dialogue entre la direction du client et les membres de l'équipe de mission et l'assistance technique, sous diverses formes, apportée au client, font partie du processus normal de promotion de fidélité de l'image donnée par les états financiers. (D'autres exemples sont fournis au paragraphe 6 des indications relatives aux règles 204.1 à 204.3.) Il y a généralement un risque d'autocontrôle lorsque le membre participe plus activement à la préparation de l'information financière, notamment en jouant un rôle plus important dans la prise de décisions de la direction pour pallier un manque d'expérience et de compréhension, et qu'il est ensuite appelé à fournir une assurance sur cette information.

Qu'en est-il des émetteurs assujettis et des entités cotées?

Il est interdit de fournir des services de comptabilité ou de tenue de comptes à un client qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée [paragraphe 24) de la règle 204.4], à moins qu'il soit raisonnable de conclure que les résultats de ces services ne seront pas soumis à des procédures d'audit durant l'audit des états financiers du client. Il existe toutefois une présomption réfutable que les résultats de ces services seront soumis à des procédures d'audit. Cette interdiction comporte certaines exceptions, en situation d'urgence, comme il est expliqué au paragraphe 24) de la règle 204.4.

6.2 Services d'évaluation

Un professionnel en exercice est appelé à fournir des services d'évaluation à un client de services d'audit qui est une société à capital fermé. Ces services peuvent porter sur la société dans son ensemble, un élément d'actif corporel ou incorporel, ou une dette. La prestation de ces services porte-t-elle atteinte à l'indépendance du professionnel en exercice?

La règle 204.4 interdit-elle cette activité?

L'alinéa 25) a) de la règle 204.4 interdit au membre ou au cabinet de fournir des services d'évaluation à un client de services d'audit ou d'examen lorsque l'évaluation comporte un niveau important de subjectivité et que les montants en cause sont significatifs par rapport aux états financiers, à moins que l'évaluation soit effectuée à des fins uniquement fiscales. Certaines autres conditions s'appliquent. (Ce point est traité plus en détail dans les indications relatives au paragraphe 25) de la règle 204.4.) Des interdictions particulières s'appliquent aux émetteurs assujettis et aux entités cotées, comme il est décrit plus bas.

La prestation des services d'évaluation crée-t-elle un risque lié à l'intérêt personnel, un risque d'autocontrôle, un risque lié à la représentation, un risque de familiarité ou un risque d'intimidation?

Même si l'interdiction énoncée au paragraphe 25) de la règle 204.4 ne s'applique pas, il faut examiner les circonstances particulières afin de déterminer s'il existe de telles menaces; par exemple, si l'évaluation a une incidence sur les états financiers, un risque d'autocontrôle est créé parce que le professionnel en exercice aura à auditer son propre travail.

Quelle est la gravité de la menace? S'agit-il d'une menace qui n'est pas manifestement négligeable?

Pour déterminer la gravité de la menace, le professionnel en exercice tient compte des éléments suivants (une liste plus exhaustive figure au paragraphe 4 des indications relatives au paragraphe 25) de la règle 204.4) :

- le caractère significatif de l'évaluation par rapport aux états financiers;
- le degré de jugement requis par l'évaluation (par exemple, l'évaluation peut dépendre d'événements futurs incertains ou il peut exister un degré de subjectivité important inhérent à l'évaluation);
- le fait que le client participera ou non aux services et à l'établissement des hypothèses qui seront utilisées. La mesure dans laquelle le client a les connaissances, l'expérience et la compétence nécessaires pour apprécier les problèmes et les hypothèses, et approuver les questions importantes faisant appel au jugement, est également prise en compte.

Sauvegardes possibles

Si le professionnel en exercice conclut que la menace n'est pas manifestement négligeable, des sauvegardes propres à l'éliminer ou à la ramener à un niveau acceptable doivent être mises en place. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- demander à un autre comptable professionnel qui ne faisait pas partie de l'équipe de mission de revoir les travaux effectués;
- s'assurer que le client comprend les hypothèses qui sous-tendent l'évaluation ainsi que la méthode qui sera utilisée, et obtenir son approbation à ce sujet;
- obtenir du client une reconnaissance de responsabilité quant aux résultats des travaux effectués par le professionnel en exercice;
- faire en sorte que la personne qui effectue les travaux d'évaluation ne fasse pas partie de l'équipe de mission.*

* À elles seules, ces mesures peuvent ne pas être considérées comme des sauvegardes suffisantes.

Qu'en est-il des émetteurs assujettis et des entités liées?

Il est interdit de fournir des services d'évaluation à un client qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée [alinéa 25) b) de la règle 204.4], à moins qu'il soit raisonnable de conclure que les résultats de ces services ne seront pas soumis à des procédures d'audit durant l'audit des états financiers du client. Cependant, il existe une présomption réfutable que les résultats de ces services seront soumis à des procédures d'audit.

7.0 MANQUEMENTS AUX RÈGLES D'INDÉPENDANCE

La règle 204.6 traite des situations où un membre ou un cabinet manque aux dispositions des règles 204.3 et 204.4 et énonce les exigences et les processus à respecter pour :

- signaler le problème au sein du cabinet;
- veiller à ce que la nature du manquement soit analysée et évaluée, à ce que les mesures appropriées soient prises et à ce que le manquement soit également communiqué aux cabinets membres du réseau, au besoin;
- déterminer si des sauvegardes peuvent être mises en place et si la mission de certification peut se poursuivre ou s'il faut y mettre fin, et obtenir l'accord du client, au besoin;
- déterminer si des rapports de certification précédemment délivrés doivent être retirés;
- signaler le problème aux personnes responsables chez le client de services de certification;
- consigner en dossier l'analyse et les conclusions;
- signaler le problème à l'organisation provinciale de CPA concernée.

Il est à noter que le paragraphe h) de la règle 204.6 exige que le membre ou le cabinet communique lui-même à l'organisation provinciale de CPA les informations concernant un manquement « conduisant à la décision de retirer les opinions d'audit ou les rapports de mission d'examen ou d'autres missions de certification précédemment délivrés ».

8.0 INCIDENCE DES RÈGLES D'INDÉPENDANCE SUR LES MISSIONS DE COMPILATION

L'indépendance n'est pas obligatoire pour les missions de compilation; toutefois, une évaluation de l'indépendance est exigée. Les règles 204.1 à 204.9 et les indications qui s'y rattachent fournissent un cadre général permettant aux membres et aux cabinets de déterminer s'ils sont ou s'ils peuvent être perçus comme étant indépendants relativement à une mission de certification particulière. La règle 204.10 exige que le membre ou le cabinet qui fournit un service professionnel pour lequel il n'a pas à être indépendant fasse mention de toute activité, de tous intérêts ou de toute relation qui, eu égard au service professionnel, seraient perçus, aux yeux d'un observateur raisonnable, comme portant atteinte à l'indépendance du membre ou du cabinet. Cette mention doit être faite dans le rapport écrit (dans l'Avis au lecteur, par exemple) ou toute autre communication écrite du membre ou du cabinet qui accompagne des états financiers ou des informations financières ou autres, et indiquer la nature de l'activité ou de la relation, ainsi que la nature et l'étendue des intérêts. L'évaluation de l'indépendance doit être consignée dans le dossier de mission. À cette fin, une liste de contrôle des questions relatives à l'indépendance peut s'avérer utile.

On constate une certaine confusion quant à l'application de la norme d'indépendance pour ce qui est de la préparation de documents comptables et d'écritures de journal dans le cadre d'une mission de compilation. Le paragraphe 4 des indications relatives à la règle 204.10 indique que « la préparation de documents comptables et d'écritures de journal dans le cadre d'une mission de compilation n'est pas une activité dont il est obligatoire de faire mention dans l'Avis au lecteur, sauf si cette préparation est liée à des opérations complexes comme celles dont il est question au paragraphe 11 des indications relatives aux paragraphes 22) à 24) de la règle 204.4 ». Lorsque la nature des opérations est telle que la direction ne comprend pas les écritures et ne peut les passer en revue, peut-être parce que les calculs étaient complexes ou impliquaient des interprétations de contrats ou de textes légaux compliqués, le membre ou le cabinet exerce en réalité des fonctions de gestion, ce qui crée une menace pour l'indépendance et exige la communication d'informations. (Il est à noter que si le client comprend ces écritures de journal « complexes », le problème d'indépendance ne se pose pas.)

Les situations exposées ci-après visent à examiner la question de savoir si un problème d'indépendance se pose et, dans l'affirmative, s'il faut faire mention de la relation et des intérêts dans l'Avis au lecteur. Les renvois aux diverses règles dans les exemples qui suivent visent les missions de certification, car, comme il est indiqué plus haut, l'application du cadre général pour évaluer les interdictions et les menaces relatives aux missions de certification est utile pour déterminer si les circonstances exigent l'ajout d'une mention dans l'Avis au lecteur. Un exemple de libellé pour cette mention est fourni, à ajouter au besoin à la fin de l'Avis au lecteur. Il est à noter qu'il vaut mieux ne pas formuler de conclusion concernant l'indépendance, car le lecteur pourrait en déduire à tort qu'il y avait une exigence en matière d'indépendance, même si ce n'est pas le cas. Dans chaque situation, le membre doit également consigner en dossier l'évaluation visant à déterminer si des problèmes d'indépendance méritent d'être mentionnés.

Situation 1 – Interdictions quant à la détention d'intérêts financiers dans l'entité cliente

Le membre, le cabinet, l'associé ou le personnel professionnel du bureau ou leur famille immédiate (conjoint ou personne à charge) détiennent des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs dans l'entité cliente.

Analyse

Lorsque le cabinet sait qu'un membre de l'équipe de mission, ou un membre de sa famille immédiate (conjoint ou personne à charge), ou un associé du même bureau ou sa famille immédiate détiennent

des intérêts financiers dans l'entité cliente, ce fait doit être mentionné. Les paragraphes 1) à 6) de la règle 204.4 traitent des interdictions relatives aux intérêts financiers susceptibles de porter atteinte à l'indépendance et dont il faut faire mention dans l'Avis au lecteur.

Exemple de mention supplémentaire : Un associé du cabinet comptable détient xx % des actions de catégorie A et xx % des actions de catégorie B de Client Itée.

Situation 2 – Menace pour l'indépendance – Relations d'affaires étroites

Le cabinet ou un membre de l'équipe de mission entretient des relations d'affaires étroites avec un client ou un actionnaire important ou la direction générale du client.

Analyse

Dans le contexte d'une mission de certification, cette relation d'affaires présente un risque lié à l'intérêt personnel ou un risque de familiarité (ou les deux) créant ainsi une menace pour l'indépendance qui, si elle n'est pas ramenée à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes, empêchera le membre de pouvoir réaliser la mission. Le paragraphe 13) de la règle 204.4 interdit au membre de faire partie de l'équipe de mission affectée à un client avec lequel il entretient des relations d'affaires étroites, à moins que ces relations se limitent à des intérêts financiers qui ne sont pas significatifs et qu'elles soient manifestement négligeables pour le membre et le client ou sa direction. Une sauvegarde qui pourrait être appliquée consisterait à exclure de l'équipe de mission la personne entretenant la relation en cause et à s'assurer que cette personne n'exerçait aucune influence sur la mission.

Si on transpose cette situation dans le contexte d'une mission de compilation, lorsque le membre fait partie de l'équipe de mission de compilation ou peut exercer de quelque autre façon une influence sur la mission, la règle 204.10 exige que soit fait mention de la relation et des intérêts en cause dans l'Avis au lecteur.

Exemple de mention supplémentaire : Deux associés du cabinet comptable et un administrateur de Client Itée détiennent chacun une participation de 1/3 dans une opération spéculative sur des biens immobiliers à usage commercial.

Situation 3 – Menace pour l'indépendance – Exercice d'un emploi auprès du client

Un ancien membre du personnel ou un membre de la famille immédiate d'un associé ou du personnel professionnel est contrôleur, directeur financier ou administrateur d'un client.

Analyse

Dans le cadre d'une mission de certification, l'étroitesse de la relation entre les membres du cabinet et la personne concernée chez le client, ainsi que le rôle de cette personne au sein de l'entité cliente, détermine s'il existe des interdictions à respecter ou des menaces qui ne sont pas manifestement négligeables. Comme il est énoncé au paragraphe 14) de la règle 204.4, le membre ou le candidat/stagiaire ne doit pas faire partie de l'équipe de mission affectée à un client de services de certification lorsqu'un membre de sa famille immédiate est un dirigeant ou un administrateur du client ou est en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission, ou a été dans l'une de ces situations pendant la période visée par la mission. Dans le premier cas, une sauvegarde qui pourrait être appliquée à l'égard de l'ancien membre du personnel consisterait notamment à s'assurer que les membres de l'équipe de mission n'entretenaient aucune relation avec cette personne chez le client. Dans le deuxième cas, il faudrait exclure de l'équipe de mission la personne dont un membre de la famille immédiate travaille ou travaillait chez le client.

Dans le contexte d'une mission de compilation, à moins qu'il soit possible de structurer l'équipe de mission de la manière décrite dans les situations ci-dessus grâce à la mise en place de sauvegardes, l'indépendance est probablement compromise et des informations doivent être communiquées à ce sujet dans l'Avis au lecteur.

(Il est à noter qu'il existe d'autres restrictions relatives à l'audit des émetteurs assujettis et des entités cotées, comme il est décrit aux paragraphes 15) et 16) de la règle 204.4, mais qu'elles ne sont pas traitées ici, car il est peu probable qu'un membre ou un cabinet qui est indépendant aux fins de l'audit ait des problèmes d'indépendance exigeant que des informations soient communiquées dans un Avis au lecteur préparé (dans le cadre d'une mission distincte) pour l'émetteur assujetti ou l'entité cliente.)

Exemple de mention supplémentaire : Un des administrateurs de Client Itée était, jusqu'au [date], associé du cabinet comptable.

Situation 4 – Interdiction d'exercer des fonctions de gestion

Les membres d'un cabinet exécutent les instructions d'un client et signent des chèques en son nom pendant ses vacances. On se trouve en présence de situations semblables lorsque des clients s'appuient sur les conseils d'un cabinet en matière d'affaires et de comptabilité dans une mesure telle que c'est le cabinet qui de fait prend les décisions.

Analyse

Dans une telle situation, il serait interdit au membre de réaliser la mission de certification [paragraphe 22) de la règle 204.4] pour le client. Il n'existe aucune sauvegarde relativement à cette interdiction.

Dans le contexte d'une mission de compilation, la règle 204.10 exige qu'il soit fait mention de la nature de cette influence dans l'Avis au lecteur.

Exemple de mention supplémentaire : Un associé du cabinet a signé des chèques tirés sur le compte bancaire de Client Itée pendant l'exercice. De plus, l'associé a pris de fait des décisions de gestion relativement à l'achat par Client Itée de biens immobiliers pendant l'exercice.

Situation 5 – Menace pour l'indépendance – Aide relative à la comptabilité et à la tenue de comptes

De nombreux clients ont besoin que des membres préparent pour eux des écritures de journal ou leur fournissent des services de tenue de comptes. La nature et le nombre des écritures de journal peuvent toutefois varier considérablement selon la situation, allant de simples inscriptions mécaniques à des écritures complexes comportant des éléments techniques (des opérations de transfert en franchise d'impôt en vertu de l'article 85, par exemple) que certains clients ne peuvent analyser en profondeur parce qu'ils n'ont pas les outils nécessaires.

Analyse

L'alinéa 23) a) de la règle 204.4 interdit au membre ou au cabinet de réaliser une mission de certification lorsqu'il prépare ou modifie une écriture de journal, détermine ou change un code de compte ou prépare ou modifie un autre document comptable sans obtenir l'approbation de la direction de l'entité cliente.

Dans le cadre d'une mission de compilation, la préparation des écritures de journal courantes ou la prestation de services de tenue de comptes courants ne sont pas des activités qui doivent faire l'objet d'une mention dans l'Avis au lecteur. Par prudence, toutefois, le professionnel en exercice devrait passer en revue ces types d'écritures de journal avec le client et obtenir son approbation

écrite. L'absence d'approbation ne serait pas considérée comme un problème d'indépendance devant faire l'objet d'une mention. Au Québec, cette situation devrait être décrite, sauf s'il s'agit d'inscriptions mécaniques ou de report d'écritures de journal, ou si les écritures ont été approuvées par le client.

Si les opérations sont complexes et que le client ne comprend pas les travaux effectués, il se peut que le membre assume implicitement la responsabilité des écritures à la place de la direction, à moins que des procédures supplémentaires soient mises en œuvre, comme la consultation d'un autre comptable professionnel (le paragraphe 11 des indications relatives aux paragraphes 22) à 24) de la règle 204.4 traite du processus de consultation à suivre lorsque les écritures de journal portent sur des opérations complexes). Si les procédures supplémentaires ont permis de ramener la menace pour l'indépendance à un niveau acceptable, ce fait doit être consigné de façon appropriée dans le dossier du membre; il n'est pas nécessaire d'en faire mention dans l'Avis au lecteur (sauf au Québec, comme il est indiqué ci-dessus).

Exemple de mention supplémentaire : Le cabinet comptable a préparé des écritures de journal au nom de la direction pour inscrire l'opération de transfert en franchise d'impôt en vertu de l'article 85 réalisée le 31 décembre xxxx.

Situation 6 – Menace pour l'indépendance – Relations à long terme avec le client

Les relations à long terme avec des clients sont la preuve que de précieux conseils ont été fournis sur une longue période. Souvent, ces relations d'affaires favorisent l'établissement de relations d'amitié et de collégialité importantes.

Analyse

Ce type de relations dans le contexte d'une mission de certification peut présenter un risque de familiarité et créer ainsi une menace pour l'indépendance qui, si elle n'est pas ramenée à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes, empêchera le membre de pouvoir réaliser la mission de certification. Pour déterminer si le client s'appuie indûment sur le membre ou le cabinet, ou si le membre ou le cabinet s'appuient indûment sur le client, il faut tenir compte de la complexité des travaux exécutés. Une des caractéristiques de ce type de menace concerne l'étroitesse de la relation qui s'est établie entre la direction du client et le personnel du cabinet. Le fait de vivre dans la même collectivité ne constitue pas en soi une menace pour l'indépendance. Cependant, lorsque des relations d'amitié personnelles étroites se sont établies, l'exclusion d'un membre du personnel ou d'un associé de l'équipe de mission ou la révision des travaux par une personne n'entretenant aucune relation avec le client pourrait ramener la menace à un niveau acceptable pour une mission de certification. Par ailleurs, l'étroitesse des relations est aussi une question d'apparence. S'agit-il d'aller en vacances ensemble, de jouer au golf chaque semaine, de se visiter fréquemment? Il convient alors de consigner dans le dossier du membre la menace pour l'indépendance décelée et les sauvegardes mises en place pour la ramener à un niveau acceptable.

Dans le contexte d'une mission de compilation, si des sauvegardes n'ont pu être mises en place ou si la relation peut être interprétée, aux yeux d'un observateur raisonnable, comme portant atteinte à l'indépendance, la règle 204.10 exige qu'il soit fait mention de la relation dans l'Avis au lecteur.

Exemple de mention supplémentaire : Le cabinet comptable fournit des services professionnels à Client Itée depuis de nombreuses années. Cette relation professionnelle a donné lieu à l'établissement d'une relation personnelle étroite entre l'unique propriétaire du cabinet et les propriétaires de Client Itée.

9.0 COMMUNICATIONS

9.1 Obligation de faire mention, au sein du cabinet, des relations, des intérêts ou de la prestation de services

- La règle 204.7 exige que le membre ou le candidat/stagiaire qui entretient une relation, a des intérêts ou a fourni un service professionnel interdits aux termes de la Règle 204 en avise par écrit un associé désigné du cabinet.
- Le membre ou le candidat/stagiaire qui a été désigné pour faire partie de l'équipe de mission de certification doit aviser par écrit un associé désigné du cabinet de tous intérêts, de toute relation ou de toute activité qui l'empêcheraient de faire partie de l'équipe de mission.
- Selon la règle 204.8, le cabinet qui réalise une mission de certification doit s'assurer que ses membres (y compris, dans certains cas, les membres du personnel non professionnel) n'entretiennent aucune relation, n'ont aucun intérêt, ne fournissent aucun service et sont libres de toute influence qui empêcheraient le cabinet de réaliser la mission.

9.2 Autres exigences en matière d'indépendance

- Le membre qui prend part à tout aspect d'une procédure d'insolvabilité doit également demeurer libre de toute influence, de tous intérêts ou de toute relation qui pourraient porter atteinte à son jugement professionnel ou à son objectivité [règle 204.9].
- Les audits réalisés en application des lois électorales sont assujettis à des exigences particulières relatives à l'indépendance des auditeurs. La règle 204.20 donne de l'information supplémentaire, élaborée par la profession, concernant ce type d'audits.

9.3 Communication des exigences en matière d'indépendance aux clients

La règle 204.6 énonce diverses exigences relatives à la communication des manquements aux règles d'indépendance aux clients et, dans certains cas, à l'organisation provinciale. Il y a également des exigences, dans le Manuel de *CPA Canada - Certification*, portant sur la communication des questions relatives à l'indépendance aux clients. De plus amples renseignements à ce sujet sont fournis ci-dessous.

Missions d'audit

La NCA 260.17, Communication avec les responsables de la gouvernance, exige, dans le cas des entités cotées, que l'auditeur communique aux responsables de la gouvernance :

- a) une déclaration précisant que l'équipe de mission et d'autres personnes du cabinet s'il y a lieu, le cabinet et, le cas échéant, les autres cabinets membres du réseau se sont conformés aux règles de déontologie pertinentes concernant l'indépendance;
- b)
 - i) toutes les relations et les autres liens entre le cabinet, les autres cabinets membres du réseau et l'entité qui, selon son jugement professionnel, peuvent raisonnablement être considérés comme susceptibles d'avoir des incidences sur l'indépendance. Doit notamment être communiqué le total des honoraires que le cabinet et les autres cabinets membres du réseau ont facturés au cours de la période couverte par les états financiers pour les services d'audit et les autres services fournis à l'entité et aux composantes sous son contrôle. Ces honoraires doivent être ventilés par catégories

appropriées de manière à aider les responsables de la gouvernance à évaluer les incidences des services fournis sur l'indépendance de l'auditeur,

- ii) les sauvegardes pertinentes mises en place afin d'éliminer ou de ramener à un niveau acceptable les menaces à l'indépendance qui ont été identifiées.

L'indépendance de l'auditeur est mise en relief dans le titre du rapport : « Rapport de l'auditeur indépendant » (voir le paragraphe 21 de la NCA 700).

Missions d'examen

Pour les examens d'états financiers des périodes closes avant le 14 décembre 2017

Comme il est indiqué au paragraphe .69 du chapitre 8200 du Manuel de CPA Canada – Certification, lorsqu'il réalise une mission d'examen, l'expert-comptable communique avec les responsables de la surveillance du processus d'information financière, par exemple le comité d'audit ou son équivalent.

Pour les examens d'états financiers des périodes closes à compter du 14 décembre 2017

- Le paragraphe 19 de la Norme canadienne de missions d'examen 2400, Missions d'examen d'états financiers historiques (NCME 2400), indique que le professionnel en exercice doit se conformer aux règles de déontologie pertinentes, y compris celles qui ont trait à l'indépendance.
- Le paragraphe 40 de la NCME 2400 exige que le professionnel en exercice communique à la direction ou aux responsables de la gouvernance toutes les questions concernant la mission qui, selon son jugement professionnel, sont suffisamment importantes pour mériter leur attention.
- L'alinéa 94 a) de la NCME 2400 exige que le titre du rapport indique clairement qu'il s'agit du rapport délivré par un professionnel en exercice indépendant. Le titre proposé dans l'exemple de rapport est le suivant : « Rapport de mission d'examen du professionnel en exercice indépendant ».

Missions de compilation

Même si l'indépendance n'est pas obligatoire pour les missions de compilation, la règle 204.10 exige qu'il soit fait mention, dans le rapport de mission de compilation, de circonstances « portant atteinte à l'indépendance du membre ». De plus amples renseignements sont fournis à la section 8.0 Incidence des règles d'indépendance sur les missions de compilation. La règle 204.10 Mention des atteintes à l'indépendance s'applique à tous les services non visés par les règles 204.1 à 204.9.

10.0 CONFORMITÉ AUX NORMES INTERNATIONALES

L'audit repose sur la prémisse selon laquelle l'auditeur se conforme aux règles de déontologie pertinentes, y compris les règles d'indépendance. Au Canada, les auditeurs sont soumis aux règles ou au code de déontologie publiés par l'organisation professionnelle comptable de leur province. À titre de membre de l'International Federation of Accountants (IFAC), la profession canadienne de CPA doit être à l'affût de toute modification apportée au *Code de déontologie des professionnels comptables* du Conseil des normes internationales de déontologie comptable (le Code de l'IESBA) et en tenir compte. Les normes d'indépendance contenues dans les règles de déontologie d'une organisation professionnelle comptable provinciale peuvent différer de celles du Code de l'IESBA. Par exemple, l'une des principales différences entre la Règle 204 et le Code de l'IESBA concerne les définitions d'« entité cotée » et d'« émetteur assujetti ». Dans la Règle 204, les entités dont la capitalisation boursière et l'actif total s'élèvent tous les deux à moins de 10 000 000 \$ sont exclues des définitions, tandis qu'aucune capitalisation minimale n'est mentionnée dans les définitions du Code de l'IESBA.

Un audit réalisé conformément aux normes d'audit généralement reconnues du Canada n'est pas automatiquement conforme aux normes ISA. Les différences entre les NCA et les normes ISA sont énoncées dans la Préface du Manuel de *CPA Canada – Certification*.

11.0 FOIRE AUX QUESTIONS

Les questions les plus souvent posées sont présentées ci-après, regroupées par catégories. Les réponses comprennent des indications conformes aux meilleures pratiques.

Les situations décrites ci-dessous ne couvrent pas toutes les interdictions et toutes les menaces. Comme il est expliqué à la section 1.0 *Introduction*, l'indépendance est un état d'esprit, dans les faits et en apparence. Souvent, c'est la façon dont une menace serait perçue aux yeux d'un observateur raisonnable qui constitue l'élément le plus important et le plus difficile à déterminer au moment d'évaluer l'indépendance.

11.1 Interdictions – Tous les clients

Intérêts Financiers

QUESTION 1

Je suis l'auditeur de la caisse d'épargne et de crédit d'une petite ville. Puis-je conserver un compte chèques ou un compte d'épargne dans cet établissement?

RÉPONSE

Selon le paragraphe 2 des indications relatives aux paragraphes 10) à 12) de la règle 204.4, les comptes de dépôt ou de courtage d'un cabinet ou d'un membre de l'équipe de mission affectée à un client qui est une banque, un courtier ou un établissement financier similaire ne créent pas de menace pour l'indépendance lorsque le compte de dépôt ou de courtage est détenu conformément à des conditions commerciales normales. Toutefois, lorsqu'il y a une concentration de services et de produits de cet établissement financier au sein du cabinet et des membres de celui-ci, par exemple des REER et d'autres placements, des hypothèques et des lignes de crédit, etc., il faut procéder au test de l'observateur raisonnable.

QUESTION 2

Qui est considéré comme étant un employé professionnel du cabinet?

RÉPONSE

Un employé professionnel est un employé qui fournit des services professionnels à un client. Un adjoint administratif (réceptionniste, commis de bureau, etc.) n'est généralement pas considéré comme étant un employé professionnel.

QUESTION 3

Je suis un professionnel exerçant à titre individuel et j'habite un condo dont je suis propriétaire. Puis-je agir à titre d'auditeur de la société de gestion de l'immeuble en copropriété dans lequel se trouve mon condo?

RÉPONSE

La règle 204.1 exige du membre qu'il demeure indépendant et libre de tous intérêts ou de toute relation qui, eu égard à la mission, porteraient atteinte à son jugement professionnel ou à son

objectivité ou pourraient être interprétés, aux yeux d'un observateur raisonnable, comme ayant cet effet. Même si vous ne détenez pas d'intérêts financiers directs dans la société de gestion de l'immeuble en copropriété, le fait que vous soyez propriétaire d'une unité peut être perçu comme portant atteinte à votre objectivité.

Les sociétés de gestion des immeubles d'habitation en copropriété sont habituellement des organismes sans but lucratif, constitués en sociétés sans capital-actions. Si le paragraphe 1.1) de la règle 204.4 ne fait pas expressément mention des sociétés de gestion d'immeubles en copropriété, il peut fournir des indications utiles, puisque les membres d'une telle société (les porteurs de parts) s'apparentent à certains égards aux membres d'une coopérative, d'une caisse d'épargne et de crédit ou d'un club social. La règle prévoit que le membre ou le candidat/stagiaire ne doit pas faire partie de l'équipe de mission affectée à un client de service de certification qui est une coopérative, une caisse d'épargne et de crédit ou un club social si le membre ou le candidat/stagiaire, ou un membre de sa famille immédiate ou de sa famille proche, détient des intérêts financiers dans ce client et qu'il :

- i) siège à l'organe de gouvernance de l'organisme ou exerce des fonctions de dirigeant auprès de celui-ci;
- ii) a le droit ou la responsabilité d'exercer une influence notable sur les politiques financières ou comptables de l'organisme ou de l'une de ses sociétés affiliées;
- iii) exerce le droit, accordé aux membres, de voter aux assemblées de l'organisme; et
- iv) peut se départir de ses intérêts financiers en réalisant un profit.

Comme les propriétaires d'unités peuvent exercer leur droit de vote aux assemblées de la société de gestion de l'immeuble en copropriété et qu'ils peuvent se départir de leur unité en réalisant un profit, vous ne pouvez participer à l'audit. Cette interdiction s'applique également si un membre de votre famille immédiate ou de votre famille proche, le cabinet ou un cabinet membre du réseau (dans le cas d'un cabinet autre qu'une entreprise individuelle) est propriétaire de l'unité plutôt que vous.

Relations D'affaires Étroites Avec Des Clients

QUESTION 4

J'exerce dans une petite ville où je côtoie souvent mes clients. À quel moment peut-on dire que cela pose un risque de familiarité pour mon indépendance?

RÉPONSE

Il est difficile de répondre à cette question étant donné que les menaces pour l'indépendance sont souvent autant une question de perception que d'entrave réelle. Côtoyer ses clients ne pose habituellement pas de problème, sauf si le client paie la note lors de sorties ou si le professionnel en exercice est vu tellement souvent avec un client que le reste de la collectivité perçoit ses relations avec lui comme devenant trop étroites et non plus exclusivement professionnelles.

QUESTION 5

Je connais mon client depuis 40 ans et je suis responsable des missions d'examen effectuées pour lui depuis 20 ans. Je mange en sa compagnie une à deux fois par année. Cela pose-t-il un problème sur le plan de l'indépendance?

RÉPONSE

Dans une telle situation, il y a risque de familiarité. Pour se conformer aux règles d'indépendance, le membre doit mettre en place (et consigner en dossier) les sauvegardes propres à ramener le risque de familiarité à un niveau acceptable, par exemple une consultation externe sur des questions complexes afin de faire valider son jugement. De plus, le membre doit veiller à ce que tout conseil donné au client soit consigné dans le dossier de mission d'examen de manière appropriée.

QUESTION 6

Puis-je auditer mon église, mon club de golf, etc.?

RÉPONSE

Tout dépend de l'organisme et de votre rôle relativement aux finances ou à la comptabilité de l'organisme.

Selon le paragraphe 6 des indications relatives aux paragraphes 18) et 19) de la règle 204.4, aucune menace pour l'indépendance n'est créée parce qu'un membre de l'équipe de mission, ou un membre de sa famille immédiate ou de sa famille proche, appartient à un organisme religieux, à condition qu'il ne fasse pas partie de l'organe de gouvernance de cet organisme et n'exerce pas d'influence notable sur ses conventions financières ou comptables. Il faut garder en tête que l'interdiction relative à l'exercice de fonctions de dirigeant ou d'administrateur auprès d'un client s'applique à tous les clients de services d'audit ou d'examen, y compris les organismes sans but lucratif. La question de l'exercice de fonctions de dirigeant et d'administrateur auprès d'un client de services de certification est décrite plus en détail aux paragraphes 18) et 19) de la règle 204.4 et dans les indications qui s'y rattachent.

En vertu du paragraphe 1.1) de la règle 204.4, vous et les membres de votre famille immédiate ou de votre famille proche pouvez être membres d'une caisse d'épargne et de crédit (caisse populaire) ou d'un club social, à condition que :

- a) les intérêts détenus soient limités au montant minimal exigé pour être membre;
- b) certaines conditions (énoncées à l'alinéa 1.1) b) de la règle 204.4 soient respectées concernant la distribution de l'actif de l'organisme aux membres de ce dernier;
- c) la personne détenant les intérêts :
 - i) n'exerce pas de fonctions de dirigeant ou d'administrateur auprès de l'organisme,
 - ii) n'ait pas le droit d'exercer une influence notable sur les politiques financières ou comptables de l'organisme,
 - iii) n'exerce pas le droit de voter aux assemblées de l'organisme,
 - iv) ne puisse pas se départir de ses intérêts financiers en réalisant un profit.

Emploi Auprès D'un Client

QUESTION 7

Puis-je accepter un poste chez un client?

RÉPONSE

Tout dépend de la situation. L'interdiction s'applique en fait aux cabinets. Un cabinet ne peut réaliser de mission d'audit pour un client qui est un émetteur assujéti ou une entité cotée lorsqu'un membre de l'équipe de mission d'audit du cabinet a accepté un emploi chez le client afin d'y exercer un rôle de surveillance de l'information financière, à moins qu'un délai d'un an se soit écoulé depuis la date de dépôt des états financiers du client auprès d'une bourse ou d'un organisme de réglementation des valeurs mobilières compétent. En outre, si une personne ayant été chef de la direction du cabinet exerce un tel rôle auprès d'un client qui est un émetteur assujéti ou une entité cotée, le cabinet ne peut réaliser de mission d'audit pour cette entité, à moins qu'un délai d'un an se soit écoulé depuis la dernière date à laquelle cette personne était chef de la direction du cabinet. [Voir le paragraphe 16) de la règle 204.4.]

Aucune interdiction n'empêche un membre de l'équipe de mission d'audit ou un ancien chef de la direction du cabinet d'occuper un emploi chez un client; toutefois, il est conseillé au membre qui se voit offrir un poste de chef des finances, de contrôleur, de directeur de l'information financière ou de directeur de l'audit interne d'un émetteur assujéti ou d'une entité cotée d'en discuter les conséquences possibles avec son client. Il s'agit d'éviter la situation délicate où un émetteur assujéti, en embauchant un membre de l'équipe de mission d'un cabinet d'audit, met par inadvertance un terme à sa relation avec ce cabinet.

Même si l'interdiction ne s'applique pas lorsque le client est une entreprise à capital fermé, une menace pour l'indépendance, réelle ou perçue, peut néanmoins exister en pareil cas; il serait donc prudent que le cabinet et les membres de son personnel évaluent le risque lié à l'intérêt personnel et dissipent les craintes possibles en mettant en place les sauvegardes appropriées.

Le membre doit être conscient de l'obligation, énoncée dans la règle 204.7, d'aviser par écrit un associé désigné du cabinet de la possibilité qu'il occupe un poste chez un client de services de certification.

Association de Longue Date Entre des Membres de Haut Niveau Affectés à L'équipe de Mission et un Client de Services D'Audit

QUESTION 8

Faut-il assurer une rotation des associés pour toutes les missions de certification?

RÉPONSE

Les exigences relatives à la rotation des associés énoncées au paragraphe 20) de la règle 204.4 s'appliquent aux émetteurs assujéttis et aux entités cotées seulement, y compris les organismes de placement collectif. Les associés d'audit d'émetteurs assujéttis ou d'entités cotées qui sont soumis à des exigences de rotation se subdivisent en trois catégories :

- 1) L'associé responsable de mission (la personne à qui incombe la responsabilité générale de la mission, c'est-à-dire la personne qui signe le rapport d'audit) ne peut exercer cette fonction pendant plus de sept ans. Après sept ans, il doit respecter un temps d'arrêt de cinq ans avant

de pouvoir participer de nouveau à l'audit des états financiers.

- 2) Le responsable du contrôle qualité (souvent appelé associé réviseur ou deuxième associé) est soumis aux mêmes exigences que l'associé responsable de mission.
- 3) L'associé clé de la mission d'audit, autre que l'associé responsable de mission ou le responsable du contrôle qualité, doit être remplacé au bout de sept ans et respecter un temps d'arrêt de deux ans. Le terme « associé clé de la mission d'audit » est défini dans la Règle 204.

Pour toutes les missions de certification, l'association de longue date entre le personnel de haut niveau et un client, le cas échéant, doit être évaluée afin de déterminer si elle est suffisamment importante pour justifier des sauvegardes, comme la rotation du personnel de haut niveau. Il est également à noter que la rotation périodique des associés et du personnel permet de jeter un regard neuf sur un dossier et de varier l'expérience des membres du personnel.

Exécution de Fonctions de Gestion

QUESTION 9

Le propriétaire d'un client de services d'audit, qui est une société à capital fermé, m'a demandé de lui prêter un membre de mon personnel trois jours par semaine pour remplacer sa contrôleuse qui est en congé de maternité. Cette personne aura notamment pour tâches de préparer des états financiers mensuels pour la banque et sera l'une des deux personnes autorisées à signer des chèques pour la société. De plus, elle participera probablement à la négociation du financement pour l'achat d'une importante pièce d'équipement. Cette entente aura-t-elle une incidence sur mon indépendance quand viendra le moment de procéder à l'audit?

RÉPONSE

Le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau (comme il est décrit à l'alinéa 17) b) de la règle 204.4) ne doit pas réaliser de mission d'audit ou d'examen pour une entité lorsque le membre ou le cabinet a prêté un ou des membres du personnel à l'entité ou à une entité liée, à moins que le prêt de cette ou de ces personnes soit de courte durée, ne soit pas récurrent et n'amène pas celle-ci ou celles-ci à prendre des décisions de gestion ou à exercer des fonctions de gestion, et que la direction de l'entité ou de l'entité liée dirige et supervise les travaux effectués par cette ou ces personnes.

Dans cette situation particulière, la personne détachée participe de trop près aux activités de gestion et cela portera probablement atteinte à l'indépendance du cabinet d'audit. Le cabinet ne pourrait réaliser l'audit du client s'il lui prêtait un membre de son personnel.

QUESTION 10

Notre cabinet fournit des services d'examen à un client dont la principale source de revenu est la prestation de services en région éloignée. Tous les chèques doivent être signés par deux personnes, soit le contrôleur et l'actionnaire gestionnaire. En de rares occasions, en cas d'échéancier serré, l'actionnaire gestionnaire n'est pas en mesure de quitter la région éloignée à temps pour signer les chèques. À titre de service offert au client, un associé du cabinet est autorisé à agir comme deuxième signataire des chèques lorsque l'actionnaire gestionnaire n'est pas disponible. Quelle est l'incidence de cette situation selon la Règle 204?

RÉPONSE

Dans bon nombre d'organisations, la personne qui signe les chèques exerce également des fonctions de contrôle interne, lorsque la signature des chèques constitue une étape importante du processus de décaissement. La signature des chèques est ainsi généralement considérée comme faisant partie des fonctions de gestion, dont l'exercice est interdit en vertu du paragraphe 22) de la règle 204.4 lorsque des services de certification sont également fournis au client. La préparation de documents sources pour le client, comme un chèque signé, est également interdite, comme il est décrit au paragraphe 5 des indications relatives aux paragraphes 22) à 24) de la règle 204.4. En pareil cas, soit l'associé ne doit pas fournir le service, soit le cabinet ne doit pas réaliser la mission de certification. Si une mission de compilation peut répondre aux besoins du client, la nature et l'étendue de l'apparence d'atteinte à l'indépendance devront faire l'objet d'une mention dans l'Avis au lecteur.

Préparation D'Écritures de Journal, de Documents Comptables et D'États Financiers**QUESTION 11**

J'ai beaucoup de petits clients qui sont des sociétés à capital fermé et qui ont de la difficulté à faire leur tenue de comptes. Je dois passer de nombreuses écritures de régularisation dans le cadre de mon examen de fin d'exercice, en plus d'aider à la préparation des états financiers et des notes. M'est-il permis de faire tout cela?

RÉPONSE

Oui, mais à certaines conditions. Il n'est pas interdit aux membres d'aider à la préparation des états financiers de leurs clients qui sont des sociétés à capital fermé. Cette question est décrite plus en détail aux paragraphes 23) et 24) de la règle 204.4 et dans les indications qui s'y rattachent.

Malgré les conditions énoncées dans ces paragraphes, les membres peuvent discuter avec leurs clients de la mise en œuvre de nouvelles méthodes comptables, des informations à fournir dans les états financiers, du caractère approprié des contrôles et des méthodes d'évaluation sans que cela soit vu comme une menace pour l'indépendance. Ce type d'assistance technique est considéré comme une façon appropriée de promouvoir la fidélité de l'image donnée par les états financiers, à condition que ce soit le client qui prenne les décisions finales.

Bon nombre de cabinets ont des clients qui sont des entités dirigées par leur propriétaire et qui, dans le cadre d'un examen ou d'un audit, demandent de l'aide pour la préparation des états financiers et des écritures de journal. La Règle 204 exige que les membres ramènent le risque d'autocontrôle à un niveau acceptable. L'une des sauvegardes courantes consiste à obtenir l'approbation du client pour les écritures de régularisation et à revoir en détail le produit fini avec les propriétaires-dirigeants du client. Même si les membres sont toujours responsables de leur propre travail, les dirigeants de leurs clients doivent conserver la propriété des états financiers. (Voir la question 12, qui présente une

situation mettant en cause la préparation d'écritures de journal pour des opérations complexes.)

Si vous ne mettez pas en place les sauvegardes propres à ramener le risque d'autocontrôle à un niveau acceptable et que vous agissez à l'insu et sans le consentement du client, vous n'agissez pas de manière indépendante. Ce type de risque ne peut être ramené à un niveau acceptable par une simple mention dans le rapport de mission d'examen ou d'audit. Les membres devraient se reporter aux paragraphes 1 à 10 des indications relatives aux paragraphes 22) à 24) de la règle 204.4 pour obtenir des indications supplémentaires.

Clients de services de compilation

Le membre qui réalise une mission de compilation participe généralement, du fait de la nature de la mission, à la préparation de documents comptables et d'écritures de journal courants. Il ne s'agit pas d'une activité dont il est obligatoire de faire mention dans l'Avis au lecteur, sauf au Québec, où la préparation d'écritures autres que les écritures comptables de base (par exemple le report de soldes provenant des grands livres auxiliaires) doit faire l'objet d'une mention dans l'Avis au lecteur si l'approbation de la direction n'a pas été obtenue. Même s'il ne s'agit pas d'une obligation, il serait prudent que le membre passe en revue les écritures de journal en détail avec la direction et qu'il obtienne son approbation.

QUESTION 12

J'ai beaucoup de petits clients qui sont des sociétés à capital fermé et pour lesquels je ne réalise que des missions de compilation. En fin d'exercice, ils s'attendent à ce que j'aide à la préparation des écritures de régularisation pour des opérations complexes, ainsi qu'à l'élaboration des états financiers. M'est-il permis de faire tout cela?

RÉPONSE

Selon la règle 204.1, l'indépendance n'est pas obligatoire pour les missions de compilation. La préparation des écritures de journal pour des opérations complexes est toutefois une activité dont il faut faire mention dans l'Avis au lecteur, conformément à la règle 204.10, lorsque les opérations sont telles qu'on ne peut raisonnablement s'attendre à ce que la direction comprenne, passe en revue et approuve les écritures de journal. (Voir aussi les questions 11 et 13.)

QUESTION 13

Je suis un professionnel exerçant à titre individuel et bon nombre de mes clients sont des entreprises gérées par leur propriétaire qui comptent sur moi pour les aider à enregistrer les écritures comptables pour des opérations complexes, comme les opérations en devises et les contrats de location. M'est-il permis de le faire?

RÉPONSE

L'assistance technique apportée à des clients est généralement considérée comme une façon appropriée de promouvoir la fidélité de l'image donnée par les états financiers. Toutefois, si le membre est tenu de préparer une écriture de journal pour enregistrer une opération complexe importante, le fait de passer en revue l'écriture de journal avec le client ne suffit pas à ramener le risque d'autocontrôle à un niveau acceptable, en raison des connaissances insuffisantes du client en comptabilité. Une sauvegarde, par exemple la consultation d'un autre CPA au sujet de la comptabilisation de l'opération complexe, pourrait être mise en place pour ramener le risque d'autocontrôle à un niveau acceptable. Il est fortement recommandé aux membres de se reporter aux paragraphes 9 à 11 des indications relatives aux paragraphes 22) à 24) de la règle 204.4 pour obtenir des indications supplémentaires.

Prestation de Services Autres que de Certification à un Client de Services de Certification

QUESTION 14

Si l'actionnaire d'un client de services d'audit ou d'examen me demande d'être son exécuteur testamentaire (aussi appelé « liquidateur ») ou le fiduciaire d'une fiducie testamentaire ou familiale, les règles d'indépendance ont-elles une incidence sur ma capacité d'agir?

RÉPONSE

La réponse est probablement oui, que votre client soit vivant ou mort, même si la menace pour l'indépendance n'existe qu'à partir du moment où l'actionnaire décède. Cela tient au fait qu'à titre de fiduciaire ou d'exécuteur testamentaire, vous pouvez influencer l'orientation financière de la fiducie ou de la succession, quel que soit votre degré d'intervention ou le nombre de fiduciaires ou d'exécuteurs avec lesquels vous partagez cette responsabilité. Cette situation peut poser problème en ce qui concerne certains éléments des exigences en matière d'indépendance, comme il est expliqué ci-après.

- Ces fonctions sont comparables à celles de dirigeant ou d'administrateur d'une entité, puisque vous avez la capacité d'exercer une influence sur les politiques financières et comptables de la fiducie ou de la succession. Selon le paragraphe 18) de la règle 204.4, « le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission de certification pour une entité lorsqu'un membre ou un employé du cabinet exerce des fonctions de dirigeant ou d'administrateur auprès de l'entité ».
- Le fiduciaire ou l'exécuteur testamentaire peut être considéré comme exerçant des fonctions de gestion, en raison de sa capacité à exercer un certain pouvoir et de sa participation active à la prise de décisions. Selon le paragraphe 22) de la règle 204.4, « le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission de certification pour une entité lorsque, durant la période visée [...] par la mission, un membre du cabinet prend une décision de gestion ou exerce des fonctions de gestion pour l'entité ».
- Selon le paragraphe 1) de la règle 204.4, le membre ou le candidat/stagiaire ne doit pas faire partie de l'équipe de mission affectée à un client de services de certification lorsque le membre ou le candidat/stagiaire, ou un membre de sa famille immédiate, détient, à titre de fiduciaire, des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs dans ce client. Il est expliqué au paragraphe 4 des indications relatives aux paragraphes 1) à 3) de la règle 204.4 qu'un observateur raisonnable ne fait pas de différence entre le membre ou le candidat/stagiaire qui détient des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs à titre de fiduciaire et quelqu'un qui détient des intérêts en propriété réelle.
- Il existe d'autres restrictions en ce qui concerne la capacité du bureau du cabinet de mener à bien une mission de certification lorsque le membre concerné est un associé. Le membre qui est associé d'un cabinet et qui détient, ou dont un membre de la famille immédiate détient, des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs dans un client de services d'audit ou d'examen ne doit pas exercer ses activités dans le bureau auquel appartient l'associé responsable de mission pour le client.
- Le test de base, qui consiste à se demander comment un observateur raisonnable percevrait la relation, devrait également être effectué.

Compte tenu de la nature des menaces, existe-t-il des sauvegardes propres à les ramener à un niveau acceptable? Non, il s'agit de menaces particulières pour lesquelles il n'existe généralement aucune sauvegarde.

Les choix qui s'offrent à vous étant limités, quel rôle pouvez-vous jouer, le cas échéant? Si vous souhaitez continuer de fournir des services de certification plutôt que d'agir en qualité de fiduciaire, vous pourriez exercer un rôle de conseiller auprès des fiduciaires qui ne confère aucun pouvoir décisionnel. Vous devrez évaluer si vous avez ou non accepté par inadvertance des fonctions décisionnelles. Chaque situation doit être évaluée à la lumière de ses circonstances particulières, selon le cadre établi par les exigences en matière d'indépendance.

QUESTION 15

La prestation de services de consultation en matière de gouvernance à un client qui est aussi un client de services d'audit porte-t-elle atteinte à l'indépendance de l'auditeur?

RÉPONSE

La Règle 204 ne contient aucune interdiction à l'égard de la prestation de tels services de consultation par un auditeur; la situation doit donc être traitée à la lumière des menaces et des sauvegardes possibles.

La question de savoir s'il est porté atteinte à l'indépendance de fait ou à l'apparence d'indépendance dépend de plusieurs facteurs. La prestation de services-conseils en matière de « gouvernance » peut mettre en cause des questions d'ordre très général ou nécessiter la fourniture d'analyses et d'avis détaillés relativement au contrôle interne, aux systèmes d'information de gestion, et à la structure et aux responsabilités des comités du conseil d'administration, y compris les comités d'audit.

Par conséquent, la prestation de ce type de services peut créer plusieurs menaces pour l'indépendance :

- dans la mesure où de telles ententes de services de consultation pourraient amener l'auditeur à « auditer son propre travail », il y a un risque d'autocontrôle;
- dans la mesure où la prestation de tels services pourrait amener l'auditeur à tisser des liens trop étroits avec la direction, le conseil d'administration ou le comité d'audit, il y a un risque de familiarité;
- dans certains cas, il y a un risque que le cabinet assume le rôle de représentant des intérêts de son client. Par exemple, lorsque le cabinet donne des conseils en matière de gouvernance à un client et qu'il l'aide à utiliser ces conseils à l'appui d'un dépôt de documents pour satisfaire aux exigences d'un organisme de réglementation, il peut être perçu comme représentant les intérêts du client; il a un risque lié à la représentation;

dans la mesure où le contrat de services-conseils pourrait être très payant pour le cabinet, il y a un risque lié à l'intérêt personnel ou un risque d'intimidation.

Bien que la Règle 204 ne traite pas expressément de la question de l'atteinte à l'indépendance liée à la prestation de services-conseils en matière de gouvernance, les indications suivantes peuvent être utiles :

- le paragraphe 47 des indications relatives aux règles 204.1 à 204.3 porte sur les sauvegardes à mettre en place pour ramener toute menace que peut créer la prestation de services autres que de certification à un niveau acceptable;
- le paragraphe 1 des indications relatives aux paragraphes 22) à 24) de la règle 204.4 prévoit par ailleurs que la prestation de services visant à apprécier l'efficacité du contrôle interne et à recommander des façons d'en améliorer les procédures ne porte pas nécessairement atteinte à l'indépendance;
- les paragraphes 1 à 6 des indications relatives au paragraphe 27) de la règle 204.4 traitent

plus particulièrement de ce type de services-conseils. Les membres doivent surtout prendre conscience que le degré d'intervention de l'auditeur dans le contrôle interne et les activités connexes peut constituer une menace pour l'indépendance.

QUESTION 16

Puis-je fournir des services juridiques et des services de secrétariat général à mes clients de services de certification?

RÉPONSE

La capacité de fournir des services de secrétariat général est décrite au paragraphe 18) de la règle 204.4 et dans les indications qui s'y rattachent. Selon l'étroitesse de l'association au client et la nature des fonctions assumées, par exemple si elles sont de nature administrative et habituelle ou si elles impliquent la prise de décisions, il pourrait exister une menace pour l'indépendance.

La prestation de services juridiques est également susceptible de créer un risque d'autocontrôle ou un risque lié à la représentation; ces services font l'objet des paragraphes 30) et 31) de la règle 204.4 et des indications qui s'y rattachent.

QUESTION 17

Si je ne peux fournir de services juridiques ou de services de secrétariat général à mes clients de services de certification en raison des menaces pour l'indépendance, puis-je fournir ces services par l'entremise d'une société de gestion distincte dans laquelle je détiens une participation?

RÉPONSE

Pas si la société de gestion distincte est un « cabinet membre du réseau » ou une « entreprise ou unité d'exercice liée », qui sont considérés comme des cabinets aux fins de la Règle 204. Le terme « cabinet membre du réseau » est défini dans la section « Définitions » de la Règle 204, ainsi que dans les indications qui s'y rattachent. Le terme « entreprise ou unité d'exercice liée » est défini dans le règlement provincial approprié et dans la section de définitions générales du Code des CPA.

Dans la plupart des cas, la société de gestion distincte sera soit une entreprise ou une unité d'exercice liée, soit un cabinet membre du réseau.

QUESTION 18

Les CPA sont souvent appelés à aider des propriétaires d'entreprises à vendre leur entreprise. Quelles sont les menaces pour l'indépendance et peut-on les atténuer grâce à des sauvegardes?

RÉPONSE

Si la vente n'a pas été conclue avant la fin de l'exercice de l'entreprise, il y a un risque que le CPA fasse rapport sur les états financiers au moins une fois de plus, soit après la vente. Selon le degré d'intervention du CPA dans la vente, une menace pour l'indépendance pourrait être créée car la vente peut dépendre d'éléments qui sont présentés dans les états financiers. À ce sujet, les indications les plus pertinentes se trouvent au paragraphe 33) de la règle 204.4 *Prestation de services de finance d'entreprise ou de services similaires à un client de services d'audit ou d'examen*. La règle prévoit en outre que, durant la période visée par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou la période visée par la mission, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, ne peut fournir de tels services.

Même si les exemples fournis ne traitent pas expressément d'une vente d'actifs, les mêmes motifs de préoccupation existent (risque lié à la représentation ou risque d'autocontrôle). Si le CPA prépare le contrat de vente ou repère des acheteurs potentiels, aucune sauvegarde n'est à même de ramener la menace à un niveau acceptable. Toutefois, si l'intervention du CPA se limite à la prestation d'autres services de finance d'entreprise, semblables à ceux mentionnés au paragraphe 2 des indications relatives au paragraphe 33) de la règle 204.4, la prestation de services-conseils et de services de certification est possible.

Selon le paragraphe 40) de la règle 204.4, *Fusions et acquisitions menées par les clients* (et les indications qui s'y rattachent), « le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser ou poursuivre de mission d'audit ou d'examen pour une entité lorsque, par suite d'une fusion ou d'une acquisition, une autre entité fusionne avec le client de services d'audit ou d'examen, ou en devient une entité liée, et qu'il existe ou a déjà existé, entre le membre ou le cabinet et l'autre entité, une activité, des intérêts ou une relation qui, après la fusion ou l'acquisition, seraient interdits aux termes de la Règle 204, eu égard à la mission d'audit ou d'examen », à moins que certaines mesures prévues dans la Règle soient prises.

QUESTION 19

Je me prépare à prendre ma retraite et à quitter mes fonctions d'associé d'un cabinet comptable, mais j'aimerais pouvoir continuer de fournir des services à certains de mes clients quand je serai à la retraite. Quel genre de services m'est-il permis de

RÉPONSE

Un associé à la retraite peut être considéré comme un membre du cabinet s'il maintient une association étroite avec le cabinet (voir les indications relatives à la définition de « membre du cabinet » dans la section « Définitions » de la Règle 204) et, par conséquent, se voir contraint de se conformer aux règles 204.1 à 204.10. Lorsqu'il faut évaluer le degré d'association entre l'associé à la retraite et le cabinet, il y a lieu de se demander comment la relation serait perçue aux yeux d'un observateur raisonnable, d'après la façon dont l'associé à la retraite est présenté aux clients et les rôles et responsabilités qui lui incombent au sein du cabinet. Même en l'absence de relation étroite continue, il peut y avoir un risque de familiarité si l'ancien associé exerce une influence directe ou importante sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification.

Si l'associé à la retraite qui maintient une association étroite avec le cabinet accepte par exemple un poste au sein de comités d'audit ou fournit divers services autres que de certification à un client de services de certification du cabinet, la capacité du cabinet de réaliser une mission de certification peut être affectée. Comme il est probable que l'ancien associé supervise des employés, il faudra apporter un soin particulier au choix des membres de l'équipe de mission d'audit.

Il est à noter que si vos anciens clients de services de certification sont des émetteurs assujettis ou des entités cotées, le paragraphe 16) de la règle 204.4 ne permet pas au membre ou au cabinet de réaliser une mission d'audit pour un émetteur assujetti ou une entité cotée lorsqu'une personne ayant participé à des activités d'audit dans le cadre d'un audit des états financiers de l'entité réalisé par le membre ou le cabinet accepte d'exercer un rôle de surveillance de l'information financière (y compris un poste au sein du conseil d'administration), à moins qu'un délai d'un an se soit écoulé depuis la date du dépôt des états financiers auprès d'une bourse ou d'un organisme de réglementation des valeurs mobilières compétent. En outre, lorsqu'une personne ayant été chef de la direction du cabinet exerce certaines fonctions (dirigeant, administrateur ou rôle de surveillance de l'information financière) auprès d'un client qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit pour cette entité, à moins qu'un délai d'un an se soit écoulé depuis la dernière date à laquelle cette personne était chef de la direction du cabinet.

QUESTION 20

Mon client de services d'audit m'a demandé de lui fournir des services d'évaluation en matière de gel successoral. Mon cabinet peut-il fournir ces services, selon le scénario décrit ci-dessous?

Scénario

OpcO, client de services d'audit, est une société par actions appartenant exclusivement à Monsieur A. Le prix des actions détenues par Monsieur A est de 100 \$ et leur juste valeur s'élève à 10 000 000 \$. Monsieur A aimerait procéder à un gel successoral aux termes duquel il échangera ses actions ordinaires contre des actions privilégiées. Les actions privilégiées seront rachetables au gré de la société ou du détenteur à un montant égal à la juste valeur marchande actuelle de la société.

En plus de donner des conseils de nature fiscale, un expert en évaluation d'entreprises (EEE) qui est un employé (ou un associé) du cabinet de CPA procédera à une évaluation des actions qui seront utilisées dans le cadre du gel successoral. Monsieur A se servira de cette évaluation pour déterminer la valeur de rachat (disons 10 000 000 \$) des actions privilégiées à partir d'une fourchette d'évaluation. Le cabinet de CPA enverra ensuite une lettre d'instructions à son avocat, qui rédigera la documentation juridique nécessaire.

Dans les livres et les documents comptables d'OpcO, les actions ordinaires en circulation avant le gel seront annulées et de nouvelles actions privilégiées seront émises à la même valeur nominale. Dans les états financiers, les montants enregistrés dans le capital-actions demeureront symboliques (et non significatifs) et il sera mentionné dans les notes annexes que les actions privilégiées sont rachetables au gré de la société ou du détenteur pour 10 000 000 \$.

RÉPONSE

L'alinéa 25) a) de la règle 204.4, *Prestation de services d'évaluation à un client de services d'audit ou d'examen qui n'est ni un émetteur assujéti ni une entité cotée*, prévoit ce qui suit :

Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit ou d'examen pour une entité lorsque, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen, ou la période visée par la mission, le membre, le cabinet, un cabinet membre du réseau ou un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau fournit des services d'évaluation à l'entité ou à une entité liée, que l'évaluation comporte un niveau important de subjectivité et que les montants en cause sont significatifs par rapport aux états financiers faisant l'objet de l'audit ou de l'examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet, à moins que l'évaluation soit effectuée à des fins uniquement fiscales et qu'elle porte sur des montants dont l'incidence sur ces états financiers sera limitée aux écritures comptables relatives à l'impôt.

Pour déterminer si la prestation de services d'évaluation serait interdite selon ce scénario, les facteurs suivants doivent être pris en compte :

- Quel est le degré de subjectivité inhérent à l'évaluation?
- Les résultats des services d'évaluation sont-ils significatifs par rapport aux états financiers?
- L'évaluation est-elle effectuée à des fins uniquement fiscales?

Degré de subjectivité inhérent à l'évaluation

Le paragraphe 5 des indications relatives au paragraphe 25) de la règle 204.4 indique que certaines évaluations ne comportent pas de degré de subjectivité important. C'est vraisemblablement le cas lorsque les hypothèses qui les sous-tendent sont soit imposées par la loi ou la réglementation, soit largement acceptées, et que les techniques et méthodes à employer reposent sur des normes

généralement acceptées ou prescrites par la loi ou la réglementation. Si on suppose que ce n'est pas le cas dans ce scénario, on peut conclure que l'évaluation comporte un degré de subjectivité important.

Montants qui sont significatifs par rapport aux états financiers

Le caractère significatif des résultats des services d'évaluation et des montants inscrits ou présentés dans les états financiers doit être apprécié. Dans le cas qui nous occupe, même si l'opération est inscrite à une valeur comptable nominale, il sera indiqué dans les notes annexes que les actions privilégiées sont rachetables au gré de la société ou du détenteur pour 10 000 000 \$. Si on suppose que ce montant est significatif par rapport aux états financiers, aucune sauvegarde ne pourrait être mise en place pour ramener la menace à un niveau acceptable.

Évaluation effectuée à des fins uniquement fiscales

Comme la réorganisation souhaitée par Monsieur A vise principalement à réduire ou à reporter l'impôt et que l'évaluation constitue un élément important d'une planification en vue de cet objectif, on pourrait avancer que l'évaluation est effectuée à des fins uniquement fiscales. Pourtant, l'évaluation porte sur des montants dont l'incidence sur les états financiers n'est pas limitée aux écritures comptables ou aux soldes relatifs à l'impôt. Le capital-actions et/ou la dette et les notes annexes aux informations fournies sont aussi touchés par l'évaluation. Il apparaît donc que l'exemption relative à l'impôt ne s'applique pas dans ce scénario.

Conclusion

Étant donné le degré de subjectivité élevé inhérent à l'évaluation et le caractère significatif des résultats des services d'évaluation enregistrés ou présentés dans les états financiers, il serait interdit au cabinet de fournir les services d'évaluation et de réaliser la mission.

QUESTION 21

Mon client de services de fiscalité est un gestionnaire immobilier, et il voudrait modifier son modèle d'affaires afin qu'il soit en phase avec les intentions à long terme des investisseurs. Dans les états financiers, les stocks de terrains (court terme) seraient reclassés dans les placements immobiliers (long terme). Le traitement comptable et fiscal des intérêts sur emprunts ainsi que des impôts fonciers serait donc important et très différent d'un modèle à l'autre. Au moment de la vente, les autorités fiscales pourraient considérer le gain comme un gain en capital imposable plutôt que comme un bénéfice d'entreprise. Je donne à mon client des conseils de planification fiscale en plus de préparer ses déclarations fiscales. Mon cabinet peut-il réaliser une mission d'audit pour ce client?

RÉPONSE

Lorsqu'un membre ou un cabinet a fourni des services de planification fiscale ou d'autres services-conseils en fiscalité à un client, l'alinéa 34) a) de la règle 204.4 interdit au membre ou au cabinet de réaliser la mission d'audit ou d'examen si :

- a) l'efficacité des conseils dépend d'un traitement comptable particulier ou d'une présentation particulière dans les états financiers;
- b) les résultats ou les conséquences des conseils ont ou auront une incidence significative sur les états financiers; et
- c) l'équipe de mission a des doutes raisonnables quant au caractère approprié du traitement comptable ou de la présentation en question selon le référentiel d'information financière pertinent.

Le paragraphe 6 des indications relatives au paragraphe 34) de la règle 204.4 indique que lorsque l'efficacité de la mise en œuvre de conseils en planification fiscale ou d'autres services-conseils en fiscalité dépend d'un traitement comptable particulier ou d'une présentation particulière dans les états financiers, il peut y avoir des pressions en vue de l'adoption d'un traitement comptable ou d'une présentation dans les états financiers qui soit incompatible avec le référentiel d'information financière pertinent. Dans cet exemple, les conseils fiscaux comprennent une recommandation relative au reclassement des stocks de terrains (court terme) dans les placements immobiliers (long terme) en vue d'un traitement fiscal plus avantageux, sous réserve de l'acceptation du modèle d'affaires par les autorités fiscales. Toutefois, le référentiel d'information financière approprié pourrait exiger un classement différent. Le conflit entre les deux traitements constitue une menace pour l'indépendance et pourrait empêcher le membre ou le cabinet de réaliser la mission d'audit. Par conséquent, le membre ou le cabinet doit évaluer le caractère significatif des conséquences des conseils donnés et le caractère approprié du traitement comptable et de la présentation en question avec l'équipe de mission, dans les meilleurs délais avant la fin de la prestation des services de planification fiscale ou des autres services-conseils en fiscalité. S'il est établi que le traitement comptable ou la présentation proposé n'est pas approprié selon le référentiel d'information financière pertinent et que son incidence sur les états financiers est significative, il serait interdit au cabinet de réaliser une mission d'audit ou d'examen pour ce client.

Honoraires

QUESTION 22

Quels documents doivent être fournis pour montrer que l'existence d'honoraires en souffrance liés à des missions précédentes ne crée pas une menace importante?

RÉPONSE

Comme il est indiqué au paragraphe 6 des indications relatives aux paragraphes 36) et 37) de la règle 204.4, le membre doit déterminer si la menace créée par l'existence d'honoraires en souffrance est manifestement négligeable. Si la menace n'est pas manifestement négligeable, le membre doit consigner la menace identifiée, les sauvegardes mises en place, et la façon dont celles-ci permettent de ramener la menace à un niveau acceptable.

Dans les cas où la menace pour l'indépendance créée par l'existence d'honoraires en souffrance est manifestement négligeable, il est quand même prudent de consigner la ou les raisons pour lesquelles le membre est parvenu à cette conclusion. Voici quelques-uns des facteurs à prendre en compte :

- le pourcentage du total des honoraires du membre générés par le client;
- le profil de paiement antérieur du client;
- le pourcentage du total des honoraires de l'année précédente qui sont en souffrance au moment de la délivrance du rapport;
- la question de savoir si des ententes de paiement ont été conclues;
- toute situation particulière ou non récurrente dans laquelle se trouve actuellement le client.

QUESTION 23

Un client de services d'audit m'a chargé de préparer une demande de déduction au titre de la recherche scientifique et du développement expérimental (RS&DE). Puis-je facturer ces travaux sur la base d'honoraires conditionnels?

RÉPONSE

L'alinéa 36.1) c) de la règle 204.4 précise les circonstances dans lesquelles des honoraires conditionnels ne peuvent être facturés pour la prestation d'un service autre que de certification à un client de services d'audit ou d'examen, et indique certains éléments à prendre en compte en ce qui a trait au caractère significatif des honoraires conditionnels pour le cabinet, pour le membre de l'équipe de mission d'audit ou d'examen, ou par rapport aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

Si l'on présume que les restrictions énoncées ci-dessus ne sont pas applicables, l'accord d'honoraires conclu avec le client peut quand même créer une menace pour l'indépendance. La gravité de toute menace ainsi créée dépendra d'éléments comme ceux décrits au paragraphe 3 des indications relatives à cette règle. On trouvera également dans la règle des indications concernant les sauvegardes propres à ramener la menace à un niveau acceptable.

11.2 Menaces – Tous les clients

QUESTION 24

Pouvons-nous préparer des prévisions pour nos clients de services d'examen, afin de les aider à obtenir des emprunts?

RÉPONSE

La préparation d'une prévision pour un client de services d'examen peut créer une menace, en raison d'un risque lié à la représentation ou d'un risque d'autocontrôle. Comme dans le cas de la prestation de services de tenue de comptes à un client, le membre doit passer en revue attentivement la prévision avec le client et s'assurer que celui-ci assume la responsabilité de tous les aspects de la prévision, y compris les hypothèses sur lesquelles elle est fondée. De plus, lorsqu'il accompagne le client à la banque, l'intervention du membre doit se limiter à expliquer la prévision au banquier. Un rapport doit par ailleurs être joint à la prévision, afin de communiquer clairement la participation du membre dans la compilation de l'information. Le membre doit faire en sorte de ne pas être perçu comme voulant encourager le banquier à adopter un point de vue à l'égard de toute entente de financement conclue avec le client. [Voir le paragraphe 2 des indications relatives au paragraphe 33) de la règle 204.4.]

QUESTION 25

Je réalise une mission d'examen pour une société qui possède un immeuble locatif. Je prépare un rapport de frais d'occupation, je calcule le solde à recevoir de chacun des locataires, et je fais approuver le tout par le client. Puis-je ensuite envoyer une lettre à chaque locataire l'avisant du solde dû et des frais d'occupation révisés, ou le client doit-il envoyer lui-même ces lettres?

RÉPONSE

Règle générale, la préparation d'un rapport de frais d'occupation et le calcul du solde à recevoir de chacun des locataires ne constituent pas la création de documents sources, et ne créent donc pas de

menace pour l'indépendance, à condition que le client ait approuvé les documents. Toutefois, l'envoi d'une lettre aux locataires les avisant du solde dû et des frais d'occupation révisés pourrait être interprété comme l'exercice de fonctions de gestion et pourrait compromettre l'indépendance du professionnel en exercice. Pour éviter tout malentendu quant au rôle de ce dernier et tout problème potentiel d'ordre juridique, c'est le client qui devrait se charger d'envoyer ce type de communication aux locataires.

QUESTION 26

Notre client de services d'audit, qui est une société à capital fermé (un groupe de sociétés apparentées), demande régulièrement à notre associé responsable de mission de l'accompagner à la banque pour réviser avec celle-ci les états financiers du groupe et les limites de crédit prévues aux termes des clauses restrictives du financement bancaire fourni au groupe. Pouvons-nous offrir ce type de service tout en préservant notre indépendance?

RÉPONSE

Il pourrait y avoir un risque lié à la représentation ou un risque d'autocontrôle, mais la réponse à cette question est souvent « oui ». Si les discussions avec le banquier portent uniquement sur des faits et que l'associé se contente de fournir des explications au besoin, il est peu probable qu'une menace pour l'indépendance soit créée. L'associé doit faire en sorte de ne pas être perçu comme voulant encourager le banquier à adopter un point de vue particulier à l'égard de toute entente de financement conclue avec le client.

QUESTION 27

Notre cabinet discute avec l'Agence du revenu du Canada (ARC) de questions relatives à notre client de services d'audit dans la résolution d'un litige au sujet d'une nouvelle cotisation fiscale proposée à l'égard d'années antérieures. Nous sommes en train d'auditer les états financiers, et les montants en cause dans la nouvelle cotisation sont importants par rapport à ceux-ci. Notre indépendance est-elle menacée au point que nous devons nous retirer de la mission d'audit?

RÉPONSE

Normalement, lorsque les conseils sont manifestement confortés par les autorités fiscales, ou étayés par la jurisprudence ou les pratiques établies, ou s'ils sont fondés sur des éléments de droit fiscal susceptibles de prévaloir, la prestation de services de représentation en matière de fiscalité ne crée pas de menace pour l'indépendance qui ne peut être adéquatement compensée par les sauvegardes disponibles. Cependant, comme il est indiqué aux paragraphes 7 et 8 des indications relatives au paragraphe 34) de la règle 204.4, ces services peuvent comprendre la prestation de services de soutien dans le cadre d'un litige, la prestation de services juridiques, ou les deux. Or, l'assistance fournie à l'étape de la cotisation ou de l'opposition à une cotisation n'est généralement pas considérée comme un service de soutien dans le cadre d'un litige ou un service juridique. Les membres et les cabinets devraient par conséquent évaluer si la prestation de services supplémentaires de représentation en matière de fiscalité comprend la prestation d'un service interdit par l'alinéa 29) a) ou b), ou encore par le paragraphe 30) ou 31), de la règle 204.4.

QUESTION 28

Mon client de services d'audit, qui est une entreprise dirigée par son propriétaire, m'a demandé de lui donner des conseils en matière de planification fiscale et de préparer ses déclarations fiscales, en plus de lui fournir des services d'audit. Puis-je le faire?

RÉPONSE

L'alinéa 34) a) de la règle 204.4 interdit au membre ou au cabinet de fournir des services de planification fiscale ou d'autres services-conseils en matière de fiscalité à un client de services d'audit ou d'examen lorsque :

- a) l'efficacité des conseils dépend d'un traitement comptable particulier ou d'une présentation particulière dans les états financiers;
- b) les résultats ou les conséquences des conseils ont ou auront une incidence significative sur les états financiers; et
- c) l'équipe de mission a des doutes raisonnables quant au caractère approprié du traitement comptable ou de la présentation en question selon le référentiel d'information financière pertinent.

Si l'on suppose que l'interdiction énoncée à l'alinéa 34) a) de la règle 204.4 ne s'applique pas, la prestation de services de fiscalité peut quand même créer un risque d'autocontrôle lorsque les conseils ou services ont une incidence sur les états financiers. L'existence et la gravité de la menace dépendent de certains facteurs, décrits au paragraphe 2 des indications relatives au paragraphe 34) de la règle 204.4, dont :

- la nature des services de fiscalité fournis;
- le degré de subjectivité inhérent à la détermination du traitement approprié des conseils fiscaux dans les états financiers;
- la mesure dans laquelle les résultats des services de fiscalité ont ou auront une incidence significative sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet;
- le niveau d'expertise fiscale des employés du client;
- la mesure dans laquelle les conseils sont étayés par la loi ou la réglementation fiscales, la jurisprudence ou les pratiques établies;
- le fait que le traitement fiscal soit ou non étayé par une décision particulière ou ait été autorisé par les autorités fiscales avant la préparation des états financiers.

Comme il est indiqué au paragraphe 3 des indications relatives au paragraphe 34) de la règle 204.4, la gravité d'une menace devrait être appréciée et, si elle n'est pas manifestement négligeable, il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable.

Normalement, lorsque les conseils sont manifestement confortés par les autorités fiscales, ou étayés par la jurisprudence ou les pratiques établies, ou s'ils sont fondés sur des éléments de droit fiscal susceptibles de prévaloir, la prestation de services-conseils en planification fiscale ne crée pas de menace pour l'indépendance, sauf dans les circonstances décrites à l'alinéa 34) a) de la règle 204.4.

Il est par ailleurs indiqué, au paragraphe 4 des indications, que la prestation de services de préparation de déclarations fiscales (qui font l'objet d'un audit ou d'un autre examen par les autorités fiscales) ne crée généralement pas de menace pour l'indépendance, pourvu que la direction assume la responsabilité des déclarations en question, y compris les jugements importants qui sont posés.

11.3 Émetteurs assujettis et entités cotées

QUESTION 29

Comment savoir si mes clients qui sont des sociétés ouvertes répondent à la définition d'un « émetteur assujetti » ou d'une « entité cotée »?

RÉPONSE

Les termes « émetteur assujetti », « entité cotée », « capitalisation boursière » et « actif total » sont définis dans la Règle 204. Ces notions sont également traitées dans la section 3.2 du présent Guide.

Un exemple de calcul est présenté ci-après.

ABC Itée
Exercice se terminant le 31 décembre 2XX2
(calculs effectués le 1er janvier 2XX2)

Actif total au 30 septembre 2XX1 : 9 200 000 \$

Capitalisation boursière calculée en fonction d'un nombre total d'un million d'actions en circulation et des cours moyens suivants à la fin de chaque trimestre :

| | | |
|-------------------|----------|---------------|
| 31 décembre 2XX0 | 9.75 \$ | 9,750,000 \$ |
| 31 mars 2XX1 | 10.25 \$ | 10,250,000 \$ |
| 30 juin 2XX1 | 10.15 \$ | 10,150,000 \$ |
| 30 septembre 2XX1 | 9.95 \$ | 9,950,000 \$ |
| Total | | 40,100,000 \$ |
| Moyenne | | 10,025,000 \$ |

Conclusion : Le client répond à la définition d'un « émetteur assujetti » ou d'une « entité cotée » pour 2XX2.

QUESTION 30

L'un de mes clients prévoit faire un premier appel public à l'épargne. Comment savoir si ce client répondra à la définition d'un « émetteur assujetti » ou d'une « entité cotée » une fois l'appel public à l'épargne réalisé?

RÉPONSE

Les termes « émetteur assujetti », « entité cotée », « capitalisation boursière » et « actif total » sont définis dans la Règle 204. La capitalisation boursière est mesurée en fonction du cours de clôture le jour de l'appel public à l'épargne, et l'actif total s'entend de l'actif total présenté dans les plus récents états financiers inclus dans le document de placement. Ces notions sont également traitées dans la section 3.2 du présent Guide.

Un exemple de calcul est présenté ci-après.

XYZ Itée, dont l'exercice prend fin le 31 décembre, fait un premier appel public à l'épargne le 31 août 2XX5. Le document de placement contient des états financiers audités pour les exercices terminés les 31 décembre 2XX2, 2XX3 et 2XX4 et des états financiers ayant fait l'objet d'un examen pour le semestre terminé le 30 juin 2XX5. XYZ émet 6 500 000 actions au prix d'émission de 1,50 \$, et le cours de clôture s'élève à 1,60 \$ le 31 août 2XX5.

ACTIF TOTAL LES

| | |
|------------------|--------------|
| 31 décembre 2XX2 | 6,545,000 \$ |
| 31 décembre 2XX3 | 7,863,000 \$ |
| 31 décembre 2XX4 | 7,912,000 \$ |
| 30 juin 2XX5 | 7,834,000 \$ |

CAPITALISATION BOURSIÈRE

| | |
|---|---------------|
| Cours d'ouverture 6 500 000 actions à 1,50 \$ | 9,750,000 \$ |
| Cours de clôture 6 500 000 actions à 1,60 \$ | 10,400,000 \$ |

Conclusion : XYZ Itée est considérée comme étant un émetteur assujetti ou une entité cotée étant donné que sa capitalisation boursière en fin de journée à la date de l'appel public à l'épargne excède 10 000 000 \$.

Le client qui envisage de faire un premier appel public à l'épargne n'est pas toujours en mesure d'estimer avec exactitude sa capitalisation boursière à la date du placement. Les membres et les cabinets doivent prendre les mesures qui s'imposent pour se conformer aux règles s'il y a une possibilité que le seuil de 10 000 000 \$ soit dépassé. S'il semble que la capitalisation boursière excédera 10 000 000 \$, le membre ou le cabinet qui fournit des services de tenue de comptes au client doit expliquer clairement à celui-ci qu'il ne pourra peut-être plus lui fournir ces services.

QUESTION 31

Initialement, mon client répondait à la définition d'un « émetteur assujetti » ou d'une « entité cotée » sur la base du seuil de capitalisation boursière, mais PAS du seuil d'actif total. Sa capitalisation boursière a par la suite chuté à moins de 10 000 000 \$ pendant une période de deux ans, mais son actif total excède maintenant 10 000 000 \$. Mon client est-il toujours considéré comme un émetteur assujetti?

RÉPONSE

Dans la définition, il ressort clairement que si l'entité atteint l'un ou l'autre des deux seuils (capitalisation boursière ou actif total de plus de 10 000 000 \$), elle est considérée comme un émetteur assujetti.

QUESTION 32

Un de mes clients (Société A), qui est une société à capital fermé, acquiert la Société B, qui est une société ouverte, par une prise de contrôle inversée. J'ai été l'associé responsable de mission pour ce client pendant de nombreuses années, et on me demande de continuer de jouer ce rôle pour la nouvelle entité, qui est une société ouverte. À quel moment la période de rotation des associés commence-t-elle?

RÉPONSE

Le paragraphe 3 des indications relatives au paragraphe 20) de la règle 204.4 s'applique, de sorte que si l'associé clé de la mission d'audit exerce cette fonction depuis cinq ans ou plus au moment où le client est devenu un émetteur assujetti ou une entité cotée (par la prise de contrôle inversée), il peut rester en poste pendant deux autres années avant d'être remplacé.

QUESTION 33

Notre cabinet est l'auditeur d'un émetteur assujetti dont l'actif s'élève à 15 000 000 \$. Au cours de notre audit, nous nous sommes butés à des difficultés importantes concernant le traitement comptable appliqué et les informations fournies à l'égard d'instruments financiers et de rémunérations à base d'actions. Le personnel de notre client a besoin d'aide pour comptabiliser adéquatement ce type d'opération. Quel rôle notre cabinet peut-il jouer dans la résolution de ces problèmes sans compromettre son indépendance?

RÉPONSE

Le paragraphe 6 des indications relatives aux paragraphes 22) à 24) de la règle 204.4 traite de ce genre de situations. Il prévoit notamment que « [...] la direction demandera et recevra fréquemment des avis sur des questions comme les principes comptables et les informations à fournir dans les états financiers [...]. L'assistance technique de cette nature apportée à un client de services d'audit ou d'examen est une bonne façon de promouvoir la fidélité de l'image donnée par les états financiers. En soi, le fait de fournir de tels conseils ne menace pas, d'une manière générale, l'indépendance du membre ou du cabinet. » Donc, même s'il ne peut pas, dans cette situation, préparer les écritures de journal, les documents comptables ou les états financiers, le cabinet peut fournir au client les conseils et l'assistance technique dont il a besoin. Toutefois, il doit être clairement consigné en dossier que les décisions qui ont été prises pour résoudre les problèmes identifiés ont été prises par la direction et non par les auditeurs. Dans certains cas, il peut être nécessaire que le client fasse appel aux services d'autres experts afin qu'ils l'assistent.

QUESTION 34

Dans quelle mesure pouvons-nous aider nos clients de services de certification à effectuer la transition vers un nouveau référentiel d'information financière?

RÉPONSE

Il n'est pas rare que les cabinets fournissent à leurs clients de services de certification toute une gamme de services autres que de certification correspondant à leurs compétences et à leur expertise. La Règle 204.1 exige toutefois que le membre ou le cabinet soit indépendant et libre de toute influence, de tous intérêts et de toute relation qui, eu égard à la mission, porteraient atteinte à son jugement professionnel. Le fait d'aider vos clients à adopter un nouveau référentiel d'information financière peut créer des menaces pour l'indépendance, en raison d'un risque d'autocontrôle ou d'un risque lié à l'intérêt personnel, comme il est indiqué au paragraphe 46 des indications relatives aux règles 204.1 à 204.3.

Si votre client est un émetteur assujetti ou une entité cotée :

Les paragraphes 22) à 28) de la règle 204.4 portent sur les activités liées à la gestion et non liées à l'audit que les cabinets ne peuvent exercer pour leurs clients qui sont des émetteurs assujettis ou des entités cotées, notamment la prise de décisions de gestion, la préparation de documents comptables et d'états financiers, et la prestation d'autres services (comme des services d'audit interne ou des services informatiques), lorsqu'il est raisonnable de conclure que les résultats de ces services seront soumis à des procédures d'audit durant l'audit des états financiers du client.

Malgré ces règles, vous pouvez fournir certaines formes d'aide à vos clients. Comme il est indiqué au paragraphe 6 des indications relatives aux paragraphes 22) à 24) de la règle 204.4, la direction du client demandera et recevra fréquemment des avis des auditeurs sur des questions techniques, par exemple sur les principes comptables et les informations à fournir dans les états financiers. Il y a aussi d'autres services qui s'inscrivent habituellement dans le processus d'audit ou d'examen et qui, normalement, ne constituent pas une menace pour l'indépendance, par exemple aider le client à préparer les états financiers consolidés (y compris l'aider à effectuer la transition vers un modèle de présentation de l'information financière différent, comme celui que prévoient les Normes internationales d'information financière). Le paragraphe 24) de la règle 204.4 prévoit également un allègement dans certaines circonstances, en situation d'urgence.

Il subsiste néanmoins un risque d'autocontrôle, et selon la nature et l'étendue de l'aide fournie, vous devrez évaluer soigneusement la gravité de la menace créée par la situation. Si les sauvegardes appropriées ne peuvent être mises en place pour réduire la menace, vous devrez soit ne pas réaliser la mission d'audit, soit ne pas fournir l'aide supplémentaire demandée.

La prestation de ce type d'aide, comme dans le cas de tous les services professionnels fournis à un émetteur assujetti ou à une entité cotée, exigera l'approbation préalable du comité d'audit (conformément au paragraphe 21) de la règle 204.4), à moins que les conditions énoncées au paragraphe 3 des indications relatives au paragraphe 21) de la règle 204.4 soient respectées.

QUESTION 35

Mon cabinet prépare les déclarations fiscales d'un client de services d'audit, qui est un émetteur assujetti. Est-ce permis?

RÉPONSE

Selon l'alinéa 34) b) de la règle 204.4, le membre ou le cabinet ne peut réaliser de mission d'audit

pour un émetteur assujéti ou une entité cotée lorsque, dans une situation autre qu'une situation d'urgence, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou la période visée par la mission, le membre ou le cabinet procède au calcul des passifs ou des actifs d'impôt exigible ou d'impôt futur de l'émetteur assujéti, de l'entité cotée ou d'une entité liée, en vue de la préparation des écritures comptables faisant l'objet de l'audit devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

La règle prévoit toutefois un allègement dans certaines situations d'urgence, par exemple lorsque :

- a) il n'existe aucune autre solution valable que d'avoir recours aux ressources du membre ou du cabinet, lequel possède les connaissances nécessaires à l'égard des activités du client ou de l'entité liée pour aider à la préparation de tels calculs d'impôt;
- b) le fait d'empêcher le membre ou le cabinet de fournir les services poserait des difficultés importantes au client ou à l'entité liée, par exemple des difficultés résultant d'un manquement aux exigences réglementaires en matière d'information, des difficultés entraînant la perte de lignes de crédit, ou des difficultés menaçant la continuité de l'exploitation du client ou de l'entité liée. N'est pas considéré comme une difficulté importante le simple fait, pour le client ou l'entité liée, de devoir engager des coûts supplémentaires pour recevoir les services d'un autre fournisseur.

L'alinéa c) de la règle 204.5 exige que les membres et les cabinets consignent en dossier, d'une part, les raisons pour lesquelles la situation est considérée comme urgente et, d'autre part, la conformité aux dispositions des sous-alinéas 34) b) i) à 34) b) iv) de la règle 204.4.

Il y aurait lieu, pour les membres, les cabinets et les cabinets membres du réseau, d'effectuer une évaluation et une analyse détaillées des circonstances constituant une situation d'urgence. D'autres options doivent d'abord être envisagées, comme l'assignation des travaux à une autre personne ou le report des échéances de production des déclarations fiscales. Les situations d'urgence sont rares, ponctuelles, et sont toujours manifestement indépendantes de la volonté du membre ou du cabinet et du client ou de l'entité liée. Il faut faire preuve de prudence avant de décider d'accepter un mandat en vertu de cette exception.

11.4 Documentation

QUESTION 36

Quels renseignements dois-je consigner dans mes dossiers?

RÉPONSE

Il est très important de consigner en dossier que vous avez tenu compte de toute menace potentielle pour votre indépendance. De plus, s'il existe une menace qui n'est pas manifestement négligeable, vous devez absolument consigner votre appréciation de la gravité de cette menace. Si au contraire elle est manifestement négligeable, vous pouvez simplement mentionner votre conclusion dans vos dossiers. Si des sauvegardes sont nécessaires, il serait prudent que vous vous entreteniez avec les gestionnaires ou les administrateurs responsables de la gouvernance de votre client à propos des sauvegardes que vous mettrez en place pour éliminer la menace ou la ramener à un niveau acceptable. Si on vous questionne, vous devez être en mesure de défendre votre position et de prouver que vous avez examiné la situation et exercé votre jugement professionnel de façon raisonnable. Vous pourriez consigner ces entretiens dans votre lettre annuelle sur l'indépendance. Pour de plus amples renseignements, consultez la règle 204.5, Documentation, et les exigences relatives à la documentation du *Manuel de CPA Canada – Certification* (notamment celles énoncées

dans la NCA 220, *Contrôle qualité d'un audit d'états financiers*, et la NCA 230, *Documentation de l'audit*).

Les manquements aux dispositions en matière d'indépendance, de même que divers éléments pertinents, doivent également être consignés en dossier conformément à la règle 204.6, *Manquement à une disposition de la règle 204.3 ou 204.4*.

