Note aux CPA du Québec

SEULES LES DISPOSITIONS ENCADRÉES SONT VISÉES PAR LE RENVOI DYNAMIQUE DE L'ARTICLE 28 DU *CODE DE DÉONTOLOGIE DES COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS* (RLRQ, c. C-48.1, r. 6.1). LES « INDICATIONS » SONT REPRODUITES À TITRE INFORMATIF SEULEMENT.

204 Indépendance

DÉFINITIONS :
Les définitions suivantes s'appliquent aux règles 204.1 à 204.10 et aux indications qui s'y rattachent :

« actif total » *— Pour un exercice donné, montant de l'actif total présenté dans les états financiers du troisième trimestre de l'exercice précédent, préparés conformément aux principes comptables généralement reconnus et déposés auprès d'une bourse ou d'un organisme de réglementation des valeurs mobilières compétent. Dans le cas d'une entité qui n'est pas tenue de déposer des états financiers trimestriels, l'actif total pour un exercice donné est le montant de l'actif total présenté dans les états financiers annuels de l'avant-dernier exercice, préparés conformément aux principes comptables généralement reconnus et déposés auprès d'une bourse ou d'un organisme de réglementation des valeurs mobilières compétent.*

« associé clé de la mission d'audit » *— S'entend de :*
a) l'associé responsable de mission;
b) le responsable du contrôle qualité d'une mission;
c) tout autre associé en audit qui prend des décisions importantes ou porte des jugements sur des points importants par rapport à la mission d'audit ou d'examen.

« associé en audit » *— Associé d'un cabinet, ou personne qui assume des responsabilités équivalentes, qui fait partie de l'équipe de mission d'audit (autre qu'un associé spécialiste, un associé technique, ou une personne exerçant des fonctions équivalentes qui s'entretient avec les autres membres de l'équipe de mission au sujet de questions, d'opérations ou de faits de nature technique ou sectorielle).*

« associé responsable de mission » *— Associé ou autre personne qui est responsable de la mission et de sa réalisation, ainsi que du rapport délivré au nom du cabinet, et qui, le cas échéant, a obtenu l'autorisation requise d'une instance professionnelle, légale ou réglementaire.*

« bureau » *— Sous-groupe distinct d'un cabinet, organisé selon des critères géographiques ou selon des domaines d'exercice professionnel.*

« cabinet » *— Comptable professionnel exerçant à titre individuel, société de personnes, société professionnelle, société constituée en personne morale ou association de membres exerçant l'expertise comptable ou des activités connexes selon la définition donnée par le Conseil. Une entreprise ou unité d'exercice liée, au sens du Code de déontologie des comptables professionnels agréés (RLRQ, c. C-26, r.6.1), est considérée comme faisant partie du cabinet.*

« cabinet membre du réseau » *— Entité qui fait ou qui serait perçue aux yeux d'un observateur raisonnable comme faisant partie d'une structure élargie d'entités coopérantes qui partagent :*
a) des méthodes et procédures de contrôle qualité communes qui sont conçues, mises en

œuvre et supervisées pour l'ensemble de la structure élargie;

b) *une stratégie d'entreprise commune qui suppose un accord visant la réalisation d'objectifs stratégiques communs;*
c) *l'utilisation d'un nom de marque commun, y compris d'initiales communes et d'un nom de marque commun comme partie ou complément du nom du cabinet lorsqu'un associé signe un rapport d'audit ou d'examen;*
d) *des ressources professionnelles, lorsqu'elles sont importantes, telles que :*
   i) *des systèmes communs permettant le partage d'information, comme les données sur les clients, la facturation ou les fiches de temps,*
   ii) *des associés et des employés,*
   iii) *des services techniques qui donnent des consultations au sujet de questions, d'opérations ou de faits de nature technique ou sectorielle, dans le cadre de la mission de certification,*
   iv) *une méthode d'audit ou des manuels d'audit,*
   v) *des cours et des ressources de formation.*

« capitalisation boursière » *— À l'égard d'un exercice donné, cours moyen de tous les titres cotés en bourse et autres titres de créance émis dans le public et en circulation de l'entité, mesuré à la fin de chacun des premier, deuxième et troisième trimestres de l'exercice précédent et à la fin de l'avant-dernier exercice.*

« client de services de certification » *— Entité à l'égard de laquelle un membre ou un cabinet a été engagé pour réaliser une mission de certification. Pour l'application des paragraphes 1) à 12) de la règle 204.4, le terme « client de services de certification » comprend les entités liées, et la mention d'un client de services de certification, d'un client ou d'une entité qui est cliente de services de certification doit être interprétée comme visant toutes les entités liées du client de services de certification, du client ou de l'entité, suivant le cas.*

« client de services d'audit » *— Entité à l'égard de laquelle un membre ou un cabinet a été engagé pour réaliser un audit des états financiers. Pour l'application des paragraphes 1) à 12) de la règle 204.4, le terme « client de services d'audit » comprend les entités liées, et la mention d'un client de services de certification, d'un client ou d'une entité qui est cliente de services d'audit doit être interprétée comme visant toutes les entités liées du client de services de certification, du client ou de l'entité, suivant le cas.*

« client de services d'examen » *— Entité à l'égard de laquelle un membre ou un cabinet réalise une mission d'examen. Pour l'application des paragraphes 1) à 12) de la règle 204.4, le terme « client de services d'examen » comprend les entités liées, et la mention d'un client de services de certification, d'un client ou d'une entité qui est cliente de services d'examen doit être interprétée comme visant toutes les entités liées du client de services de certification, du client ou de l'entité, suivant le cas.*

« comité d'audit » *— Comité d'audit de l'entité ou, à défaut, un autre organe de gouvernance auquel incombent les fonctions et responsabilités normalement dévolues à un comité d'audit, ou encore, les responsables de la gouvernance de l'entité.*

« émetteur assujetti » *— Entité qui, au Canada, est définie comme un émetteur assujetti aux termes de la législation provinciale ou territoriale applicable en matière de valeurs mobilières, à l'exception des entités dont la capitalisation boursière et l'actif total s'élèvent à moins de 10 000 000 $ chacun pour un exercice donné. L'entité qui devient un émetteur assujetti du fait que sa capitalisation boursière ou son actif total atteint 10 000 000 $ ou plus pour un exercice*

donné est dès lors considérée comme un émetteur assujetti, jusqu'à ce que ses actions ou titres de créance ne soient plus cotés à une bourse reconnue ou commercialisés en conformité avec la réglementation établie par une telle bourse, ou que sa capitalisation boursière ou son actif total soient demeurés sous le seuil prescrit pendant deux ans.

Dans le contexte d'une période où l'entité lance un appel public à l'épargne :

a) le terme « capitalisation boursière » s'entend de la valeur de marché de tous les titres cotés en bourse et autres titres de créance émis dans le public et en circulation, mesurée en fonction du cours de clôture le jour de l'appel public à l'épargne;

b) le terme « actif total » s'entend du montant de l'actif total présenté dans les plus récents états financiers préparés conformément aux principes comptables généralement reconnus, qui figurent dans le document de placement.

La partie de la définition du terme « émetteur assujetti » qui a trait à la capitalisation boursière ne s'applique pas dans le cas de l'émetteur assujetti qui n'a pas de titres cotés en bourse ou de titres de créance négociés sur le marché.

***« entité cotée »** — Entité dont les actions, les titres de créance ou les autres titres sont cotés ou inscrits à la cote officielle d'une bourse de valeurs reconnue ou d'un organisme équivalent, ou y sont négociés, que ce soit au Canada ou ailleurs, à l'exception des entités dont la capitalisation boursière et l'actif total s'élèvent à moins de 10 000 000 $ chacun pour un exercice donné. L'entité qui devient une entité cotée du fait que sa capitalisation boursière ou son actif total atteint 10 000 000 $ ou plus pour un exercice donné est dès lors considérée comme une entité cotée, jusqu'à ce que ses actions ou titres de créance ne soient plus cotés à une bourse reconnue ou commercialisés en conformité avec la réglementation établie par une telle bourse, ou que sa capitalisation boursière ou son actif total soient demeurés sous le seuil prescrit pendant deux ans.*

Dans le contexte d'une période où l'entité lance un appel public à l'épargne :

a) le terme « capitalisation boursière » s'entend de la valeur de marché de tous les titres cotés en bourse et autres titres de créance émis dans le public et en circulation, mesurée en fonction du cours de clôture le jour de l'appel public à l'épargne;

b) le terme « actif total » s'entend du montant de l'actif total présenté dans les plus récents états financiers préparés conformément aux principes comptables généralement reconnus, qui figurent dans le document de placement.

***« entité liée »** — S'entend des entités suivantes :*

a) dans le cas d'une mission d'audit des états financiers d'un client qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée :
   i) entité que le client contrôle,
   ii) entité qui contrôle le client, à la condition que ce client soit significatif pour l'entité,
   iii) entité qui exerce une influence notable sur le client, à la condition que ce client soit significatif pour l'entité,
   iv) entité qui fait l'objet, avec le client, d'une unicité de contrôle, à la condition que l'entité et le client soient tous deux significatifs pour l'entité qui les contrôle,
   v) entité sur laquelle un client exerce une influence notable, à la condition que l'entité soit significative pour le client;

b) dans le cas d'une mission d'audit ou d'examen des états financiers d'un client qui n'est ni un émetteur assujetti ni une entité cotée :
   i) entité que le client contrôle,
   ii) entités suivantes, lorsque l'équipe de mission sait ou a des raisons de croire que l'existence d'une activité, d'intérêts ou d'une relation entre le membre ou le cabinet et

l'autre entité est pertinente pour l'évaluation de l'indépendance du membre ou du cabinet, eu égard à la mission d'audit ou d'examen des états financiers du client :

A) entité qui contrôle le client, à la condition que ce client soit significatif pour l'entité,

B) entité qui exerce une influence notable sur le client, à la condition que ce client soit significatif pour l'entité,

C) entité qui fait l'objet, avec le client, d'une unicité de contrôle, à la condition que l'entité et le client soient tous deux significatifs pour l'entité qui les contrôle,

D) entité sur laquelle un client exerce une influence notable, à la condition que l'entité soit significative pour le client;

c) dans le cas d'une mission de certification autre que d'audit ou d'examen des états financiers d'un client, entités suivantes, lorsque l'équipe de mission sait ou a des raisons de croire que l'existence d'une activité, d'intérêts ou d'une relation entre le membre ou le cabinet et l'autre entité est pertinente pour l'évaluation de l'indépendance du membre ou du cabinet, eu égard à la mission de certification :

i) entité que le client contrôle,

ii) entité qui contrôle le client, à la condition que ce client soit significatif pour l'entité,

iii) entité qui exerce une influence notable sur le client, à la condition que ce client soit significatif pour l'entité,

iv) entité qui fait l'objet, avec le client, d'une unicité de contrôle, à la condition que l'entité et le client soient tous deux significatifs pour l'entité qui les contrôle,

v) entité sur laquelle un client exerce une influence notable, à la condition que l'entité soit significative pour le client.

***« équipe de mission »** — S'entend de :*

a) tous les membres du cabinet qui réalisent la mission de certification;

b) tous les autres membres du cabinet en mesure d'influer directement sur le résultat de la mission de certification, y compris :

i) ceux qui recommandent la rémunération de l'associé responsable de la mission de certification ou qui encadrent cet associé ou exercent directement sur lui une surveillance ou un autre type de contrôle en ce qui a trait à la réalisation de la mission. Dans le cas d'une mission d'audit, sont inclus tous ceux qui occupent les échelons compris entre le supérieur de l'associé responsable de mission et le chef de la direction du cabinet,

ii) ceux qui donnent des consultations au sujet de questions, d'opérations ou de faits de nature technique ou sectorielle, dans le cadre de la mission de certification,

iii) ceux qui assurent le contrôle qualité de la mission de certification;

c) dans le cas d'un client de services d'audit, toutes les personnes au sein d'un cabinet membre du réseau qui sont en mesure d'influer directement sur le résultat de la mission d'audit.

***« gestionnaire de fonds »** — Entité chargée d'investir les actifs d'un organisme de placement collectif, de gérer les opérations de son portefeuille et de lui fournir des services de nature administrative ou autre aux termes d'un contrat de gestion.*

« intérêts financiers » *— S'entend notamment de la détention directe ou indirecte d'actions ou d'autres valeurs mobilières, d'obligations et d'autres titres de créance émis par une entité, y compris les droits et obligations d'acquérir de tels titres ainsi que les produits dérivés directement reliés à de tels titres.*

« intérêts financiers directs » *— S'entend des intérêts financiers :*

a) détenus directement par un particulier ou une entité qui en a le contrôle (y compris les intérêts gérés de façon discrétionnaire par autrui);
b) détenus en propriété réelle par le truchement d'un véhicule de placement collectif, d'une succession, d'une fiducie ou d'un autre intermédiaire dont le particulier ou l'entité bénéficiaire a le contrôle ou dont les décisions de placement peuvent être influencées par le particulier ou l'entité bénéficiaire;
c) détenus par le truchement d'un club de placement ou d'un fonds commun de placement privé au sein duquel le particulier participe aux décisions de placement.

« intérêts financiers indirects » *— Intérêts financiers détenus en propriété réelle par le truchement d'un véhicule de placement collectif comme un fonds commun de placement, une succession, une fiducie ou un autre intermédiaire dont le propriétaire bénéficiaire n'a pas le contrôle ou dont les décisions de placement ne peuvent pas être influencées par le propriétaire bénéficiaire.*

« manifestement négligeable » *— Anodin et sans conséquence.*

« membre de la famille immédiate » *— Le conjoint (ou l'équivalent) et les personnes à charge.*

« membre de la famille proche » *— Père, mère, enfants, frères et sœurs qui ne sont pas des membres de la famille immédiate.*

« membre d'un cabinet » *ou* ***« membre du cabinet »*** *— Personne, qu'elle soit membre ou non d'une organisation provinciale de CPA :*

a) qui est un comptable professionnel exerçant à titre individuel;
b) qui est un associé, un employé professionnel ou un candidat/stagiaire du cabinet;
c) dont le cabinet retient les services par contrat pour la prestation de services qui pourraient être fournis par un associé ou un employé professionnel du cabinet, à l'exception des experts externes possédant des compétences, des connaissances et de l'expérience dans un domaine autre que la comptabilité ou l'audit et dont les travaux dans ce domaine sont utilisés par le membre ou le cabinet afin de l'aider à obtenir des éléments probants suffisants et appropriés;
d) qui fournit au cabinet les services visés par la règle 204.1, y compris toute société par actions ou autre entité par l'entremise de laquelle cette personne s'engage par contrat à fournir ces services;
e) qui est un associé à la retraite du cabinet et qui maintient des liens étroits avec le cabinet.

« mission de certification » *— Mission de certification au sens donné à ce terme dans le* Manuel de CPA Canada – Certification*. Aux fins de la règle 204.4, le terme « mission de certification » comprend également la mission d'application de procédures d'audit spécifiées visée par le* Manuel de CPA Canada – Certification*.*

« mission d'application de procédures d'audit spécifiées » *— Mission au sens donné à ce terme dans le* Manuel de CPA Canada – Certification*.*

« mission d'audit » *— Mission visant l'audit d'états financiers au sens donné à ce terme dans le* Manuel de CPA Canada – Certification*.*

« mission d'examen » *— Mission d'examen des états financiers au sens donné à ce terme dans le* Manuel de CPA Canada – Certification*.*

« organisme de placement collectif » *— Organisme de placement collectif qui, au Canada, est un émetteur assujetti aux termes de la législation provinciale ou territoriale applicable en matière de valeurs mobilières.*

« organisme de placement collectif lié » *— S'entend des organismes suivants :*

a) organisme de placement collectif ayant le même gestionnaire de fonds qu'un client;
b) organisme de placement collectif dont le gestionnaire de fonds est contrôlé par le gestionnaire de fonds d'un client;
c) organisme de placement collectif dont le gestionnaire de fonds fait l'objet, avec le gestionnaire de fonds d'un client, d'une unicité de contrôle.

« période visée par la mission » *— Période qui débute à la première de deux dates, soit la date à laquelle le membre ou le cabinet signe la lettre de mission, soit la date à laquelle il commence les procédures relatives à la mission, et qui se termine lors de la délivrance du rapport de certification, sauf si la mission a un caractère récurrent, auquel cas la période visée par la mission se termine :*

a) soit lors de la notification par le client ou le cabinet de la fin de la relation professionnelle ou lors de la délivrance du dernier rapport de certification, si celle-ci est postérieure à la notification;
b) soit, dans le cas d'une mission d'audit réalisée pour un émetteur assujetti ou une entité cotée, lorsque le client ou le cabinet avise la commission des valeurs mobilières compétente que le client n'est plus un client de services d'audit du cabinet.

« responsable du contrôle qualité d'une mission » *— Parfois appelé associé de référence ou associé avaliseur, associé en audit ou personne au sein du cabinet qui, avant la publication du rapport de l'auditeur, fournit une évaluation objective des jugements importants portés par les membres de l'équipe de mission et des conclusions tirées aux fins de la formulation du rapport dans le cadre de la mission.*

« rôle comptable » *— Rôle exercé par une personne qui est en mesure d'exercer ou exerce une influence plus que minimale :*

a) soit sur le contenu des documents comptables du client qui sont liés aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen réalisé par le membre ou le cabinet;
b) soit sur quiconque prépare ces états financiers.

« rôle de surveillance de l'information financière » *— Rôle exercé par une personne qui est en mesure d'exercer ou exerce une influence :*

a) soit sur le contenu des états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen réalisé par le membre ou le cabinet;
b) soit sur quiconque prépare les états financiers.

« service juridique » *— Tout service ne pouvant être fourni que par une personne compétente autorisée à exercer le droit dans l'espace juridique dans lequel le service est fourni. Si un service peut être fourni au Canada par une personne autre qu'une personne autorisée à exercer le droit, ce service n'est pas un service juridique aux fins de la présente règle.*

INDICATIONS – Définitions applicables à la Règle 204

« associé clé de la mission d'audit »
Sont exclus de la définition du terme « associé clé de la mission d'audit », les associés « spécialistes » et « techniques » qui s'entretiennent avec les autres membres de l'équipe de mission au sujet de questions, d'opérations ou de faits de nature technique ou sectorielle, notamment au sujet de questions de fiscalité. Les dispositions de l'alinéa 20) b) et du paragraphe 38) de la règle 204.4 ne s'appliquent pas non plus aux associés qui, après la délivrance du rapport de l'auditeur, fournissent des services de contrôle qualité dans le cadre de la mission. Ces associés ont généralement peu à voir avec la haute direction et assument un niveau de responsabilité relativement faible à l'égard de la présentation générale des états financiers.

Une disposition transitoire a été introduite relativement à l'adoption, en 2014, du terme « associé clé de la mission d'audit ». Cette disposition transitoire permettra à une personne, dont la rotation n'était pas requise selon les exigences précédentes, d'exercer ses fonctions d'associé clé de la mission d'audit pour une période additionnelle maximale de deux ans avant d'être visée par l'exigence de la rotation.

« cabinet »
Dans la définition du terme « cabinet », il est question d'activités connexes telles qu'elles sont définies par le Conseil. Une activité connexe comprend une entreprise ou une unité d'exercice liée qui est l'objet d'une association par référence à une unité d'expertise comptable ou à une autre entreprise ou unité d'exercice qui est elle-même l'objet d'une association par référence à une unité d'exercice comptable conformément au *Code de déontologie des comptables professionnels agréés* (RLRQ, c. C-26, r.6.1).

« cabinet membre du réseau »
Les termes « cabinet » et « cabinet membre du réseau » utilisés dans les règles 204.1 à 204.10 et les présentes indications renvoient aux entités mêmes et non aux personnes qui en sont les associés ou les employés.

Les règles 204.1 à 204.4 et les indications qui s'y rattachent font entrer en ligne de compte l'indépendance des autres entités du réseau lorsqu'il s'agit d'apprécier l'indépendance d'un membre ou du cabinet aux fins d'une mission de certification. Il incombe au membre ou au cabinet de déterminer si les autres entités du réseau et leurs membres ont des intérêts ou des relations ou fournissent des services susceptibles de créer des menaces pour l'indépendance.

Le cabinet peut faire partie d'une structure élargie regroupant d'autres cabinets et entités pour améliorer sa capacité à fournir des services professionnels. La question de savoir si les ententes et les relations entre les cabinets et les entités faisant partie d'une telle structure élargie font en sorte que ces cabinets et ces entités sont membres du réseau dépend des circonstances et des faits particuliers. L'emplacement géographique des cabinets et des entités, au Canada ou ailleurs, est sans importance dans la détermination de l'existence d'une structure élargie. En outre, le fait que les cabinets et les entités aient une existence juridique distincte n'est pas en soi un facteur déterminant de l'existence ou non d'une structure élargie.

L'existence de l'une des ententes suivantes entre le cabinet et un autre cabinet ou une autre entité n'est pas suffisante pour que l'on puisse considérer cet autre cabinet ou cette autre entité comme un cabinet membre du réseau :

- partage de coûts qui ne sont pas significatifs pour le cabinet qui réalise la mission en cause;

- collaboration avec l'autre cabinet ou entité visant à fournir un service ou à concevoir un produit conjointement;
- coopération facilitant l'apport de travail ou visant uniquement à répondre conjointement à une demande de proposition pour la prestation d'un service professionnel;
- mention sur le papier à en-tête ou dans des documents promotionnels d'une association avec d'autres cabinets ou entités qui ne constitue pas une structure élargie de cabinets coopérants ou d'entités coopérantes selon la définition du terme « cabinet membre du réseau »;
- utilisation d'un nom commun lorsqu'une entente pour la vente d'une composante du cabinet ou de l'entité prévoit que chacune des parties à la transaction peut utiliser le nom existant pour une période limitée.

Dans la définition du terme « cabinet membre du réseau », il est question d'entités coopérantes qui partagent des ressources professionnelles importantes. Les ressources professionnelles peuvent être considérées comme importantes lorsqu'il y a échange de personnes ou d'informations, dans le cas par exemple d'un bassin commun d'employés, ou dans le cas où est créé, au niveau de la structure élargie, un service technique commun qui fournit des avis techniques que doivent suivre les cabinets ou les entités qui font partie de la structure. Les ressources professionnelles partagées ne sont pas considérées comme importantes lorsqu'elles se limitent à une méthodologie et des manuels d'audit communs, ou à des efforts de formation communs, sans échange de personnel, de clients ou d'informations sur le marché. De même, le partage des coûts uniquement liés à l'élaboration d'une méthodologie ou de manuels d'audit communs ou à des efforts de formation communs n'est pas considéré comme donnant lieu à une relation de cabinets membres d'un réseau.

« entité liée »
Aux fins des règles 204.1 à 204.10, la définition du terme « entité liée » dépend de la nature de la mission de certification, de la nature du client et de la relation entre le client et l'autre entité. Le tableau ci-dessous présente les circonstances dans lesquelles une autre entité constitue, selon la définition, une entité liée à un client de services de certification.

Éléments de la définition	Critère	Client qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée	Client de services d'audit ou d'examen qui n'est pas un émetteur assujetti ou une entité cotée	Client de services de certification autres que d'audit ou d'examen
a) i) b) i) c) i)	L'entité est contrôlée par le client.	Entité liée	Entité liée	Voir les conditions*
a) ii) et iii) b) ii) A) et B) c) ii) et iii)	L'entité contrôle le client ou exerce une influence notable sur le client, et celui-ci est significatif pour l'entité.	Entité liée	Voir les conditions*	Voir les conditions*
a) iv) b) ii) C) c) iv)	L'entité fait l'objet, avec le client, d'une unicité de contrôle par une deuxième entité, et la première entité et le client sont tous deux significatifs pour la deuxième entité qui détient le contrôle.	Entité liée	Voir les conditions*	Voir les conditions*
a) v) b) ii) D) c) v)	Le client exerce une influence notable sur l'entité, et l'entité est significative pour le client.	Entité liée	Voir les conditions*	Voir les conditions*

* L'entité visée aux sous-alinéas b) ii) A) à D) et c) i) à v) de la définition du terme « entité liée », suivant le cas, est une entité liée lorsque l'équipe de mission sait ou a des raisons de croire que l'existence d'une activité, d'intérêts ou d'une relation entre le membre ou le cabinet et l'autre entité est pertinente pour l'évaluation de l'indépendance du membre ou du cabinet, eu égard à la mission de certification. Cette condition ne vise pas à exiger de l'équipe de mission qu'elle effectue des recherches pour déterminer l'existence éventuelle d'activités, d'intérêts ou de relations avec de telles entités.

Pour déterminer s'il y a influence notable, les membres doivent suivre les indications pertinentes fournies dans le *Manuel de CPA Canada – Comptabilité*. Idéalement, il y aurait lieu de déterminer à l'avance quelles sont les entités liées au client, ainsi que les intérêts et relations touchant ces entités.

« manifestement négligeable »
Tout au long de la Règle 204 et des indications qui s'y rattachent, il est question de menaces qui sont « graves » et de menaces « manifestement négligeables ». Des éléments qualitatifs aussi bien que quantitatifs devraient être pris en compte pour apprécier la gravité de toute situation donnée. Une situation ne devrait être considérée comme manifestement négligeable que si elle est à la fois anodine et sans conséquence.

« membre du cabinet » — associé à la retraite
Un associé à la retraite qui maintient une association étroite avec son ancien cabinet est considéré comme un membre du cabinet aux fins des règles 204.1 à 204.10 et des indications qui s'y rattachent. La mesure dans laquelle les associés à la retraite demeurent liés à leur ancien cabinet peut varier. Lorsqu'un associé à la retraite continue à fournir des services administratifs ou des services aux clients pour le cabinet ou en son nom, il peut maintenir des liens étroits avec le cabinet. Les éléments suivants

peuvent indiquer le maintien d'une association étroite entre l'associé et le cabinet :

- la nature et l'étendue des activités de l'associé à la retraite au sein du cabinet, tant sur le plan des services aux clients que sur le plan administratif, peuvent excéder les limites de ce qui serait considéré comme manifestement négligeable et transitoire;
- l'associé à la retraite détient des intérêts financiers directs ou indirects dans le cabinet, notamment un revenu de retraite à base d'actions, susceptible de fluctuer selon le revenu du cabinet;
- l'associé à la retraite est présenté comme étant un membre du cabinet, par exemple du fait qu'il a un bureau distinct et identifié dans les locaux du cabinet, agit à titre de porte-parole ou de représentant de celui-ci, utilise une carte professionnelle du cabinet ou est inscrit dans le répertoire téléphonique du cabinet autrement que pour une période préétablie après le départ à la retraite.

Lorsqu'il faut déterminer si un associé à la retraite maintient une association étroite avec le cabinet, il y a notamment lieu de se demander comment l'association serait perçue aux yeux d'un observateur raisonnable.

204 Indépendance

RÈGLES :
Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

A. Date d'entrée en vigueur
Les règles 204.1 à 204.10 s'appliquent :

a) en ce qui concerne une mission de certification portant sur une période donnée, à la première période ouverte après le 15 décembre 2014,
b) en ce qui concerne toute autre mission de certification et toute mission visant la publication d'un rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées, à toute mission commencée après le 15 décembre 2014,

sous réserve des dispositions transitoires suivantes qui sont applicables.

B. Prestation de services de soutien en matière de litige
Les services de soutien en matière de litige visés à l'alinéa 29 a) de la règle 204.4 ne comprennent pas un service dont la prestation n'est pas terminée avant le 1er juillet 2014 si :

a) au 30 juin 2014, le membre ou le cabinet est lié par un contrat visant la prestation du service;
b) la prestation du service par le membre ou le cabinet n'aurait pas contrevenu aux dispositions de la règle 204.1 comme elles étaient formulées avant le 1er juillet 2014.

C. Rotation des associés clés de la mission d'audit
Malgré les exigences du paragraphe 20) de la règle 204.4, si l'application de la définition d'« associé clé de la mission d'audit », qui entre en vigueur à la date énoncée en A. ci-dessus, a pour effet d'exiger la rotation d'une personne qui n'aurait pas été visée par les exigences de rotation selon la définition d'« associé en audit » en vigueur immédiatement avant cette date d'entrée en vigueur, cette personne peut continuer de prendre part à l'audit des états financiers du client en question jusqu'à ce que soit terminée la mission d'audit du deuxième exercice du client ouvert après le 15 décembre 2014.

D. Règle 204.6 – Manquement à une disposition de la règle 204.3 ou 204.4
La règle 204.6 s'applique :

a) en ce qui concerne les missions d'audit ou d'examen, aux exercices ouverts après le 15 décembre 2016;
b) en ce qui concerne toute autre mission de certification et toute mission visant la publication d'un rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées, à toute mission commencée après le 15 décembre 2016.

E. Paragraphe 36.1) de la règle 204.4 – Honoraires conditionnels
Le paragraphe 36.1) de la règle 204.4 s'applique :

a) en ce qui concerne les missions d'audit ou d'examen, aux exercices ouverts après le 15 décembre 2016;
b) en ce qui concerne toute autre mission de certification et toute mission visant la publication d'un rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées, à toute mission commencée après le 15 décembre 2016.

INDICATIONS

1 Il est mentionné au paragraphe D. ci-dessus que la règle 204.6 – Manquement à une disposition de la règle 204.3 ou 204.4 – s'applique à compter du 15 décembre 2016. Par conséquent, jusqu'à l'entrée en vigueur de la règle 204.6, les membres et les cabinets doivent continuer de se reporter aux indications préexistantes suivantes du Code des CPA relatives aux manquements involontaires.

- **Paragraphe 27 des indications relatives aux règles 204.1 à 204.3 :**

27 L'appréciation continue des menaces pour l'indépendance et les mesures prises à leur égard devraient être étayées par des éléments probants obtenus à la fois avant d'accepter une mission et pendant la réalisation de celle-ci. L'obligation de procéder à une telle appréciation et de prendre les mesures appropriées naît lorsqu'un membre du cabinet ou un membre d'un cabinet membre du réseau est au courant, ou devrait raisonnablement être au courant, de faits ou de relations susceptibles de porter atteinte à l'indépendance. Il peut arriver qu'un membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau manque involontairement à l'une des dispositions de la présente Règle. Un tel manquement ne porterait en général pas atteinte à l'indépendance au sens des règles 204.1 à 204.10 si les conditions suivantes sont réunies : le cabinet a instauré, au chapitre du contrôle qualité, des politiques et procédures propres à favoriser l'indépendance; et chaque fois qu'un manquement aux principes a été constaté, il a été corrigé rapidement et les sauvegardes nécessaires ont été mises en place, le cas échéant. Un manquement involontaire s'entend notamment d'une situation dans laquelle le membre n'était pas au courant des circonstances à l'origine du manquement.

- **Paragraphe 11 des indications relatives aux paragraphes 1) à 6) de la règle 204.4 :**

11 Un manquement involontaire aux dispositions des paragraphes 1) à 6) et 10) à 12) de la règle 204.4 ne porte pas atteinte à l'indépendance du membre du cabinet ou du cabinet si les conditions suivantes sont réunies :

- le cabinet a établi des politiques et des procédures obligeant tout cabinet membre du réseau et les membres du cabinet à lui signaler rapidement tout manquement résultant de l'achat, de l'acquisition par héritage ou de toute autre acquisition d'intérêts financiers dans le client de services de certification;
- le cabinet signale rapidement au cabinet membre du réseau ou au membre du cabinet qu'il doit se départir des intérêts financiers en cause;
- l'aliénation est faite le plus rapidement possible après que le problème a été décelé, mais au plus tard 30 jours à compter du moment où la personne a connaissance des intérêts financiers et a le droit ou la capacité de s'en départir, ou la personne est exclue de l'équipe de mission.

- **Paragraphes 7 et 8 des indications relatives aux paragraphes 14) et 15) de la règle 204.4 :**

7 Un manquement involontaire aux dispositions du paragraphe 14) ou 15) de la règle 204.4 à l'égard des relations familiales et des relations personnelles ne porte pas atteinte à l'indépendance du membre du cabinet ou du cabinet si les conditions suivantes sont réunies :

- le cabinet a établi des politiques et des procédures obligeant tous les membres du cabinet à signaler rapidement au cabinet tout manquement résultant de changements ayant trait à l'emploi des membres de leur famille immédiate ou de leur famille proche, ou aux autres relations personnelles qui créent une menace pour l'indépendance;
- les responsabilités au sein de l'équipe de mission sont réorganisées de sorte que le membre de l'équipe de mission ne s'occupe pas de questions qui relèvent de la responsabilité de la personne avec laquelle il est parent ou avec laquelle il entretient des relations personnelles, ou encore, si cela est impossible, le cabinet exclut rapidement de l'équipe de mission le membre concerné;

- la revue des travaux effectués par le membre de l'équipe de mission concerné fait l'objet d'une attention particulière.

8 En cas de manquement involontaire aux dispositions du paragraphe 14) ou 15) de la règle 204.4 à l'égard des relations familiales et des relations personnelles, le cabinet devrait se demander s'il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes et, le cas échéant, lesquelles. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- demander à un autre membre du cabinet, qui ne fait pas et n'a jamais fait partie de l'équipe de mission, de revoir les travaux effectués par le membre de l'équipe de mission;
- exclure le membre de l'équipe de mission concerné de toute prise de décision de fond ayant trait à la mission de certification.

Il y a lieu de rappeler qu'aux termes de la règle 204.7, tout membre ou candidat/stagiaire qui entretient des relations ou a des intérêts interdits par cette règle doit en aviser par écrit un associé désigné du cabinet. Les manquements involontaires sont également abordés au paragraphe 27 des indications relatives aux règles 204.1 à 204.3.

2 Il est mentionné au paragraphe E. ci-dessus que le paragraphe 36.1) de la règle 204.4 – Honoraires conditionnels – s'applique à compter du 15 décembre 2016. Par conséquent, jusqu'à l'entrée en vigueur du paragraphe 36.1) de la règle 204.4, les membres et les cabinets doivent continuer de se reporter aux dispositions des règles 215.1 et 215.2 du Code des CPA, ainsi qu'aux indications qui s'y rattachent, énoncées ci-après.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.1 Missions de certification et missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Le membre ou le cabinet qui réalise une mission ou participe à une mission visant :

a) soit à délivrer une communication écrite dans le cadre d'une mission de certification,

b) soit à délivrer un rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées,

doit être et demeurer indépendant, c'est-à-dire que le membre, le cabinet et les membres du cabinet doivent être et demeurer libres de toute influence, de tous intérêts et de toute relation qui, eu égard à la mission, porteraient atteinte au jugement professionnel ou à l'objectivité du membre, du cabinet ou d'un membre du cabinet ou pourraient être interprétés, aux yeux d'un observateur raisonnable, comme ayant cet effet.

204.2 Respect de la règle 204.1

Le membre ou le cabinet tenu d'être indépendant conformément à la règle 204.1 doit, à l'égard de la mission en cause, se conformer aux dispositions des règles 204.3 et 204.4.

204.3 Identification des menaces et détermination des sauvegardes

Le membre ou le cabinet tenu d'être indépendant conformément à la règle 204.1 doit, à l'égard de la mission en cause, identifier les menaces pour l'indépendance, en apprécier la gravité et, lorsque les menaces ne sont pas manifestement négligeables, déterminer et mettre en place les sauvegardes propres à les ramener à un niveau acceptable. Lorsqu'il n'est pas possible de ramener la ou les menaces à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes, 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.

INDICATIONS – Règles 204.1 à 204.3

INTRODUCTION

1 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.

2 L'assurance que le jugement professionnel a été exercé repose sur l'impartialité et l'objectivité de l'expert-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. Le membre ou le cabinet qui ne se conforme pas aux dispositions des règles 204.1 à 204.4 n'est pas considéré comme indépendant.

3 La règle 204.1 prévoit que le membre ou le cabinet qui réalise une mission ou participe à une mission visant :

- soit à délivrer une communication écrite dans le cadre d'une mission quelconque de certification,
- soit à délivrer un rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées,

doit être indépendant du client. Être indépendant implique d'éviter les situations qui portent atteinte au jugement professionnel ou à l'objectivité du membre, du cabinet ou d'un membre du cabinet ou qui pourraient être interprétées, aux yeux d'un observateur raisonnable, comme ayant cet effet.

4 La règle 204.2 prévoit que le membre ou le cabinet, qui est tenu d'être indépendant conformément à la règle 204.1 à l'égard d'une mission particulière, doit se conformer aux règles 204.3 et 204.4.

5 La règle 204.3 prévoit que le membre ou le cabinet, qui est tenu d'être indépendant conformément à la règle 204.1 à l'égard d'une mission particulière, doit identifier et apprécier les menaces pour l'indépendance et, lorsque les menaces ne sont pas manifestement négligeables, déterminer et mettre en place les sauvegardes propres à les ramener à un niveau acceptable. Lorsqu'il n'est pas possible de ramener les menaces à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes, le membre ou le cabinet doit soit éliminer l'activité, les intérêts ou la relation à l'origine des menaces, soit refuser la mission ou refuser de la poursuivre.

La règle 204.4 décrit les circonstances et les activités que les membres et les cabinets doivent éviter lorsqu'ils réalisent une mission de certification ou une mission d'application de procédures d'audit spécifiées 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 qui peuvent être mises en place, comme l'exige la règle 204.3. L'obligation d'éviter ces circonstances et activités constitue une « interdiction ».

6 La règle 204.5 exige du membre ou du cabinet qu'il consigne en dossier les décisions qu'il a prises en application de la règle 204.3, des alinéas 24) b) et 34) b) de la règle 204.4, ainsi que des paragraphes 35) et 40) de la règle 204.4.

7 La règle 204.7 prévoit que le membre ou le candidat/stagiaire doit aviser un associé désigné du cabinet de tout manquement au Code des CPA. Elle prévoit de plus que le membre ou le candidat/stagiaire qui a été affecté à une équipe de mission doit aviser un associé désigné de tous intérêts, de toute relation ou de toute activité qui l'empêcheraient de faire partie de l'équipe de mission.

8 La règle 204.8 prévoit que le cabinet doit veiller à ce que ses membres se conforment à la règle 204.4. Aux termes de la règle 204.4, le cabinet ne peut autoriser aucun de ses membres à entretenir des relations avec un client de services de certification, à avoir des intérêts dans celui-ci ou à lui fournir un service interdit aux termes de la Règle 204.

9 Les présentes indications décrivent un cadre conceptuel de principes que les membres et les cabinets doivent utiliser pour identifier les menaces pour l'indépendance et en apprécier la gravité. Si les menaces ne sont pas manifestement négligeables, le membre ou le cabinet doit déterminer les sauvegardes envisageables. Certaines sauvegardes existent peut-être déjà au sein de la structure du cabinet ou du client, alors que d'autres peuvent être mises en place par l'action du membre, du cabinet ou du client. Les sauvegardes doivent être déterminées et, s'il y a lieu, mises en place pour éliminer les menaces ou les ramener à un niveau acceptable. Les membres doivent exercer leur jugement professionnel pour déterminer quelles sauvegardes s'imposent et si elles permettront au membre ou au cabinet d'accepter ou de poursuivre la mission.

10 L'efficacité des sauvegardes repose en grande partie sur la culture du cabinet en cause. Aussi, le Conseil invite-t-il les dirigeants des cabinets à insister sur l'importance du respect de la Règle 204 et à préciser qu'on attend des membres du cabinet que leurs actions servent l'intérêt public. Dans cette perspective, les cabinets devraient établir des politiques et procédures efficaces visant à préserver l'indépendance du cabinet et celle de ses associés et employés selon les exigences établies par la Règle 204, et en surveiller l'application.

11 Les circonstances particulières et les exemples présentés ici visent simplement à illustrer l'application des principes; ils ne constituent pas – et il ne faut pas y voir – une liste exhaustive des circonstances susceptibles de créer une menace pour l'indépendance. Par conséquent, le membre ou le cabinet ne saurait se limiter aux circonstances particulières et aux exemples présentés. La règle 204.3 exige qu'il applique les principes aux circonstances particulières en cause, que les exemples utilisés dans les indications ou les interdictions énoncées dans la règle 204.4 reflètent ou non ces circonstances.

12 Les circonstances et relations particulières susceptibles de créer des menaces pour l'indépendance sont décrites de même que les sauvegardes propres, dans chaque cas, à éliminer les menaces ou à les ramener à un niveau acceptable. Bien que les circonstances particulières et les exemples concernent l'audit ou l'examen d'états financiers et d'autres missions de certification, ils s'appliquent également aux missions visant à délivrer un rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées, conformément à l'alinéa b) de la règle 204.1.

13 Les présentes indications décrivent comment, de l'avis du Conseil, un observateur raisonnable pourrait percevoir certaines situations en ce qui concerne l'application des règles 204.1 à 204.10. L'observateur raisonnable est une personne hypothétique ayant connaissance des faits que le membre connaissait ou aurait dû connaître, y compris les sauvegardes mises en place, et qui exerce son jugement en toute objectivité, avec intégrité et diligence. Les membres devraient également se reporter au préambule du Code des CPA, où l'on explique la raison d'être du principe de l'observateur raisonnable.

14 Il convient de rappeler aux membres qu'aux fins des règles 204.1 à 204.10, l'indépendance s'entend à la fois de l'indépendance d'esprit et de l'apparence d'indépendance. Comme le précise la règle 204.1, l'indépendance suppose l'absence de toute influence, de tous intérêts ou de toute relation qui porteraient atteinte au jugement professionnel ou à l'objectivité du membre ou d'un membre du cabinet ou qui, aux yeux d'un observateur raisonnable, porteraient atteinte au jugement professionnel ou à l'objectivité du membre ou d'un membre du cabinet. Souvent, c'est l'apparence d'indépendance ou de non-indépendance qui pose les plus grandes difficultés. Dans toutes les situations, les membres devraient étudier le libellé de la règle et des indications pour s'assurer qu'ils se conforment à l'esprit et à l'intention de celles-ci.

15 Si, après avoir étudié les règles et les présentes indications, un membre n'est pas certain de la façon dont celles-ci doivent être appliquées, il est invité à s'entretenir de la question avec des associés, des collègues ou le personnel de son organisation provinciale de CPA.

16 Les membres devraient aussi être au fait de toute législation canadienne ou étrangère susceptible de les empêcher d'accepter ou de poursuivre une mission. Ils doivent garder à l'esprit que les lois en vertu desquelles sont constituées ou régies les personnes morales et autres entreprises peuvent imposer des exigences différentes en matière d'indépendance. Les membres devraient se conformer aux exigences de toute disposition légale applicable ainsi qu'aux présentes dispositions du Code des CPA.

CADRE GÉNÉRAL

17 L'objectif des présentes indications est d'aider les membres et les cabinets :

- à identifier et à apprécier les menaces pour l'indépendance;
- à déterminer et à mettre en place les sauvegardes propres à éliminer la ou les menaces ou à les ramener à un niveau acceptable dans les cas où leur effet cumulatif n'est pas manifestement négligeable.

Les présentes indications décrivent également les situations visées à la règle 204.4 lorsqu'il s'avère impossible de ramener la ou les menaces à un niveau acceptable par des sauvegardes et lorsque les seules actions possibles consistent soit à éliminer l'activité, les intérêts ou la relation à leur origine, soit à refuser la mission ou à refuser de la poursuivre.

18 L'emploi du mot « indépendance » peut être une source de malentendus. Pris isolément, ce mot pourrait laisser entendre qu'une personne exerçant son jugement professionnel devrait être libre de toute relation économique, financière et autre. Or, cela est impossible, puisque toute personne a des relations avec d'autres personnes. Il incombe donc aux membres d'apprécier l'importance des relations économiques, financières et autres en fonction de ce qu'un observateur raisonnable jugerait acceptable pour la préservation de l'indépendance.

19 Dans cette appréciation, un grand nombre de circonstances sont susceptibles de faire problème. Il est donc impossible de définir chaque situation créant une menace pour l'indépendance et de préciser les mesures d'atténuation appropriées. Par ailleurs, étant donné les différences dans la taille et la structure des cabinets de même que la nature des missions de certification et des entités clientes, il peut exister différentes menaces qui nécessiteront la mise en place de sauvegardes différentes. L'intérêt public justifie donc l'existence d'un cadre conceptuel obligeant les membres et les cabinets à identifier et à apprécier les menaces pour l'indépendance, ainsi qu'à y répondre, plutôt qu'à simplement se conformer à un ensemble de règles particulières risquant d'être arbitraires.

20 Partant d'une telle approche, les présentes indications décrivent un cadre conceptuel de principes régissant l'observation des règles 204.1 à 204.10. Les membres, le cabinet et les autres cabinets membres du réseau devraient utiliser ce cadre conceptuel pour identifier les menaces pour l'indépendance, apprécier leur gravité et, lorsqu'elles ne sont pas manifestement négligeables, déterminer et mettre en place les sauvegardes propres à les éliminer ou à les ramener à un niveau acceptable, de façon qu'il ne soit porté atteinte ni à l'indépendance de fait ni à l'apparence d'indépendance. De plus, il y a lieu de se demander si les relations entre les membres du cabinet qui ne font pas partie de l'équipe de mission et le client de services de certification sont elles aussi susceptibles de créer des menaces pour l'indépendance. Lorsqu'il s'avère impossible de ramener les menaces à un niveau acceptable par des sauvegardes, le membre, le cabinet ou l'autre entité du réseau devrait éliminer l'activité, les intérêts ou la relation à l'origine des menaces, ou le membre ou le cabinet devrait refuser la mission ou refuser de la poursuivre.

21 Aux termes de la règle 204.1, les membres et les cabinets doivent être indépendants de fait et en apparence. L'exigence de se conformer aux interdictions particulières énoncées dans la règle 204.4 ne dégage pas un cabinet de l'obligation de se conformer aux règles 204.1 et 204.3, ainsi que de la nécessité d'appliquer le cadre conceptuel et de déterminer, selon une approche fondée sur des principes, si le cabinet est indépendant ou non à l'égard de toutes les missions de certification, y compris les missions d'audit et d'examen.

22 La règle 204.1 et, par conséquent, les principes formulés dans les présentes indications s'appliquent à toutes les missions de certification ainsi qu'aux missions visant à délivrer un rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées. La nature des menaces pour l'indépendance et les sauvegardes nécessaires pour les éliminer ou les ramener à un niveau acceptable diffèrent selon les caractéristiques de chaque mission. Les menaces et les sauvegardes diffèrent selon qu'il s'agit, par exemple, d'une mission d'audit ou d'examen ou d'un autre type de mission de certification. Dans le cas d'une mission de certification autre que d'audit ou d'examen, l'objectif de la mission, les éléments considérés et les utilisateurs prévus du rapport diffèrent également. Les membres et les cabinets devraient

par conséquent apprécier les circonstances pertinentes, la nature de la mission et de l'entité, les menaces pour l'indépendance, de même que l'efficacité des sauvegardes envisageables, pour décider s'il est opportun d'accepter ou de poursuivre une mission, et si telle ou telle personne devrait faire partie de l'équipe de mission.

23 Dans le cas des clients de services d'audit et d'examen, les membres de l'équipe de mission, le cabinet et les autres entités du réseau devraient être indépendants du client. Dans le cas d'une mission de certification pour le compte d'un client qui n'est ni un client de services d'audit ni un client de services d'examen, les membres de l'équipe de mission et le cabinet devraient être indépendants du client. En outre, dans le cas d'une mission qui n'est ni une mission d'audit ni une mission d'examen, il y a lieu de tenir compte des menaces que risquent de créer, selon les renseignements dont dispose le cabinet, les intérêts et les relations des autres entités du réseau.

CHAMP D'APPLICATION DES RÈGLES D'INDÉPENDANCE SUIVANT LES DIFFÉRENTS TYPES DE MISSION

24 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*. Toutefois, aux fins des règles 204.1 à 204.10 et des présentes indications, les principes qui y sont formulés à l'égard des missions de certification, sauf les missions d'audit ou d'examen, s'appliquent aussi aux missions visant à délivrer un rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées. Dans cette perspective, la mention d'un client de services de certification doit être interprétée comme la mention d'un client de mission visant à délivrer un rapport sur les résultats de l'application de procédures d'audit spécifiées.

25 Lorsqu'un rapport de certification est délivré à un client de services de certification qui n'est ni un client de services d'audit ni un client de services d'examen et que le rapport est destiné uniquement à des utilisateurs déterminés, comme il est envisagé dans le *Manuel de CPA Canada – Certification*, les utilisateurs du rapport sont présumés connaître les éléments sur lesquels porte le rapport, ainsi que l'objet et les limitations de celui-ci. Cette connaissance est acquise du fait qu'ils ont participé à la détermination de la nature et de l'étendue de la mission qui a été confiée au membre ou au cabinet, y compris les critères au regard desquels les éléments considérés devaient être évalués. Du fait que le membre ou le cabinet possède cette connaissance et qu'il est ainsi mieux en mesure de communiquer, au sujet des sauvegardes, avec tous les utilisateurs du rapport, l'efficacité des sauvegardes de l'apparence d'indépendance se trouve accrue. Ces circonstances peuvent par conséquent être prises en considération par le membre ou le cabinet lorsqu'il s'agit d'apprécier les menaces pour l'indépendance et d'envisager les sauvegardes applicables qui seraient nécessaires pour les éliminer ou les ramener à un niveau acceptable. En ce qui concerne les autres entités du réseau, une prise en compte limitée des menaces que créent leurs intérêts et leurs relations pourra s'avérer suffisante.

26 Les règles 204.1 à 204.8 produisent l'effet suivant :

- dans le cas d'une mission de certification pour un client qui est un client de services d'audit ou d'examen, les membres de l'équipe de mission, le cabinet et les autres entités du réseau doivent être indépendants du client;
- dans le cas d'une mission de certification pour le compte d'un client qui n'est pas un client de services d'audit ou d'examen, et lorsque le rapport de certification n'est pas destiné exclusivement à des utilisateurs déterminés, les membres de l'équipe de mission et le cabinet doivent être indépendants du client;
- dans le cas d'une mission de certification pour un client qui n'est pas un client de services d'audit ou d'examen, et lorsque le rapport de certification est destiné uniquement à des

utilisateurs déterminés, les membres de l'équipe de mission doivent être indépendants du client. En outre, le cabinet ne devrait pas avoir d'intérêts financiers significatifs directs ou indirects dans l'entité cliente.

APPRÉCIATION DES MENACES ET SAUVEGARDES

27 L'appréciation continue des menaces pour l'indépendance et les mesures prises à leur égard devraient être étayées par des éléments probants obtenus à la fois avant d'accepter une mission et pendant la réalisation de celle-ci. L'obligation de procéder à une telle appréciation et de prendre les mesures appropriées naît lorsqu'un membre du cabinet ou un membre d'un cabinet membre du réseau est au courant, ou devrait raisonnablement être au courant, de faits ou de relations susceptibles de porter atteinte à l'indépendance.

28 La règle 204.4 décrit les activités, intérêts ou relations qui créent des menaces pour l'indépendance si graves qu'il n'existe aucune sauvegarde propre à les ramener à un niveau acceptable et, de ce fait, interdit expressément la prestation de certains services de certification lorsque ces activités, intérêts ou relations existent. Les règles 204.1 à 204.7 et les indications qui s'y rattachent décrivent aussi les menaces pour l'indépendance et analysent les sauvegardes propres à les éliminer ou à les ramener à un niveau acceptable. Enfin, certains exemples sont fournis afin de montrer comment cette approche conceptuelle de l'indépendance doit être appliquée à certaines circonstances et à certaines relations, ainsi qu'aux menaces et sauvegardes pertinentes. Ces exemples ne prétendent aucunement à l'exhaustivité. L'exercice du jugement professionnel est nécessaire pour déterminer s'il existe des sauvegardes propres à éliminer toutes les menaces pour l'indépendance ou à ramener leur effet cumulatif à un niveau acceptable. Dans certains exemples, il peut être possible d'éliminer la menace ou de la ramener à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes. Dans d'autres exemples, la ou les menaces pour l'indépendance sont d'une gravité telle que les seules mesures possibles consistent soit à éliminer l'activité, les intérêts ou la relation à l'origine de la ou des menaces, soit à ne pas accepter la mission ou à refuser de la poursuivre.

29 Lorsqu'un membre ou un cabinet identifie une menace pour l'indépendance qui n'est pas manifestement négligeable, et que le membre ou le cabinet décide de mettre en place des sauvegardes appropriées et d'accepter la mission de certification ou de la poursuivre, cette décision devrait être consignée en dossier conformément à la règle 204.5. La documentation en dossier devrait comprendre l'information suivante :

- la nature de la mission;
- la menace en question;
- la ou les sauvegardes qui ont été déterminées et mises en place pour éliminer la menace ou la ramener à un niveau acceptable;
- la façon dont, selon le jugement professionnel du membre ou du cabinet, les sauvegardes permettent d'éliminer la menace ou de la ramener à un niveau acceptable.

MENACES POUR L'INDÉPENDANCE

30 L'indépendance peut être compromise par des menaces ou risques divers : intérêt personnel, autocontrôle, représentation, familiarité, intimidation. La seule existence de menaces ne signifie pas en soi que la réalisation d'une mission éventuelle est exclue. La mise en œuvre ou la poursuite d'une mission est exclue uniquement lorsqu'il n'existe aucune sauvegarde qui permettrait d'éliminer les menaces ou de les ramener à un niveau acceptable, ou lorsque la règle 204.4 prévoit une interdiction expresse.

Risques liés à l'intérêt personnel

31 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. Voici quelques exemples de situations susceptibles de créer une menace de ce type :

- des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs dans un client de services de certification;
- un prêt ou une garantie consenti à un client de services de certification ou à l'un de ses administrateurs ou dirigeants, ou obtenu d'un tel client ou de l'un de ses administrateurs ou dirigeants;
- la dépendance du cabinet, du bureau ou du membre à l'égard de l'ensemble des honoraires versés par un client de services de certification;
- une crainte excessive quant à la possibilité de perdre la mission;
- l'évaluation de la performance ou la rémunération pour la vente de services autres que d'audit à un client de services de certification;
- l'existence d'une relation d'affaires étroite avec un client de services de certification;
- la possibilité de recrutement par un client de services de certification.

Risques d'autocontrôle

32 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, ou lorsqu'un membre de l'équipe de mission a déjà été un dirigeant ou un administrateur du client, ou a été en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification. Voici quelques exemples de situations susceptibles de créer une menace de ce type :

- un membre de l'équipe de mission est, ou a récemment été, un dirigeant ou un administrateur du client;
- un membre de l'équipe de mission occupe ou a récemment occupé, chez le client de services de certification, un poste lui permettant d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification, ou une autre personne a assumé les fonctions ou responsabilités normalement associées à un tel poste;
- un membre ou un cabinet fournit à un client de services de certification des services qui ont une incidence directe sur les éléments faisant l'objet de la mission;
- un membre ou un cabinet prépare les données d'origine utilisées pour générer les états financiers ou prépare d'autres documents qui constituent les éléments faisant l'objet de la mission.

Risques liés à la représentation

33 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 le cabinet ou un membre de l'équipe de mission devait subordonner son jugement à celui du client. Par exemple, il peut y avoir une menace de ce type si le cabinet ou un membre de l'équipe de mission :

- fait le commerce ou la promotion d'actions ou d'autres valeurs mobilières émises par un client de services de certification;
- plaide en faveur d'un client de services de certification, ou en son nom, dans le cadre d'un litige ou en vue de régler un différend avec des tiers.

Risques de familiarité

34 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. Voici quelques exemples de situations susceptibles de créer une menace de ce type :

- 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;
- un membre de la famille immédiate ou de la famille proche d'un membre de l'équipe de mission est en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification;
- un ancien associé du cabinet est un dirigeant ou un administrateur du client de services de certification ou est en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification;
- une association de longue date entre un des membres principaux de l'équipe de mission et le client de services de certification;
- l'acceptation de cadeaux ou de l'hospitalité offerts par le client de services de certification ou ses administrateurs, dirigeants ou employés, à moins que la valeur en soit manifestement négligeable.

Risques d'intimidation

35 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. Voici quelques exemples de situations susceptibles de créer une menace de ce type :
- une menace de remplacement à la suite d'un désaccord au sujet de l'application d'un principe comptable;
- des pressions visant à diminuer abusivement l'étendue des travaux effectués afin de réduire ou de limiter les honoraires.

SAUVEGARDES

36 Il incombe en tout temps aux membres et aux cabinets de se conformer aux règles 204.1 à 204.7 en prenant en considération le contexte dans lequel ils exercent, les menaces pour l'indépendance, et les sauvegardes pouvant être mises en place pour éliminer les menaces ou les ramener à un niveau acceptable. Les sauvegardes se répartissent en trois grandes catégories :
- les sauvegardes établies par la profession ou par des dispositions législatives ou réglementaires;
- les sauvegardes mises en place par le client de services de certification;
- les sauvegardes mises en place au sein des systèmes et procédures du cabinet.

37 Les sauvegardes établies par la profession ou par des dispositions législatives ou réglementaires consistent notamment dans 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.

38 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 assure une surveillance et des communications appropriées en ce qui concerne les services fournis par le cabinet.

Toutefois, on ne peut se fier uniquement aux sauvegardes mises en place par le client de services de certification pour ramener les menaces à un niveau acceptable.

39 Lorsqu'il n'existe aucun « comité d'audit », tel que ce terme est défini dans la section « Définitions » de la Règle 204, la mention d'un comité d'audit dans le Code des CPA doit être interprétée comme la mention d'un autre organe de gouvernance auquel incombent les fonctions et responsabilités normalement dévolues à un comité d'audit ou aux responsables de la gouvernance de l'entité. Dans certains cas, ce rôle peut être exercé par les dirigeants du client. Le *Manuel de CPA Canada – Certification* exige que les membres et les cabinets déterminent quelles sont, dans la structure de gouvernance de l'entité, les personnes avec lesquelles il convient de communiquer, et définit les exigences concernant la communication à ces personnes de questions liées à l'indépendance.

40 Les sauvegardes mises en place au sein des systèmes et procédures du cabinet peuvent concerner l'ensemble du cabinet, comme c'est le cas des sauvegardes suivantes :
- leadership pris par le cabinet pour faire ressortir l'importance de l'indépendance et le fait qu'on attend des membres des équipes de mission qu'ils agissent d'une manière conforme à l'intérêt public;
- politiques et procédures visant à mettre en œuvre et à surveiller le contrôle qualité des missions de certification;
- politiques écrites relatives à l'indépendance : identification des menaces pour l'indépendance, appréciation de leur gravité, détermination et mise en place des sauvegardes propres à éliminer ou à ramener à un niveau acceptable les menaces qui ne sont pas manifestement négligeables;
- politiques et procédures internes – et notamment, déclaration annuelle des membres du cabinet – permettant de contrôler le respect des politiques et procédures du cabinet en matière d'indépendance;
- politiques et procédures permettant d'identifier les intérêts ou les relations entre le cabinet ou les membres de l'équipe de mission et les clients de services de certification;
- politiques et procédures permettant de surveiller et de gérer la dépendance du cabinet à l'égard des honoraires reçus d'un même client de services de certification;
- mesures de la performance interne n'exerçant pas une pression excessive sur les associés pour qu'ils génèrent des honoraires liés à la prestation de services autres que de certification à leurs clients de services de certification et ne mettant pas démesurément l'accent sur les heures budgétées;
- recours à des associés et à des équipes différents, appartenant à des lignes hiérarchiques distinctes, pour la prestation de services autres que de certification à un client de services de certification;
- politiques et procédures interdisant aux membres du cabinet qui ne font pas partie de l'équipe de mission d'influer sur l'issue de la mission de certification;
- communication en temps opportun des politiques et procédures du cabinet, et des modifications qui y sont apportées, à tous les membres du cabinet, avec la formation et la sensibilisation nécessaires à cet égard;
- attribution à un membre de la haute direction du cabinet de la responsabilité de s'assurer du bon fonctionnement du système de sauvegardes;
- existence de moyens pour indiquer à tous les membres du cabinet quels sont les clients

et entités liées à l'égard desquels ils devraient être indépendants;
- mécanisme disciplinaire interne visant à promouvoir l'observation des politiques et procédures du cabinet;
- politiques et procédures autorisant les membres du cabinet à communiquer, sans crainte de représailles, aux niveaux hiérarchiques supérieurs du cabinet toute préoccupation en matière d'indépendance et d'objectivité susceptible de les concerner.

41 Les sauvegardes mises en place au sein des systèmes et procédures du cabinet peuvent aussi concerner une mission en particulier, comme c'est le cas des sauvegardes suivantes :
- demander à une autre personne de revoir les travaux effectués ou de donner les conseils qu'elle juge opportuns. Cette personne peut soit ne pas faire partie du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, soit faire partie du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau mais ne pas avoir été associée d'une autre façon à l'équipe de mission. Elle devrait être indépendante du client de services de certification et ne sera pas considérée, en raison de la revue qu'elle effectue ou des conseils qu'elle donne, comme faisant partie de l'équipe de mission;
- consulter un tiers, par exemple un comité d'administrateurs indépendants, un organe de réglementation de la profession ou encore un confrère ou une consœur;
- procéder à une rotation des membres de haut niveau affectés à l'équipe de mission;
- s'entretenir des questions d'indépendance avec le comité d'audit;
- informer le comité d'audit de la nature des services fournis et de l'étendue des honoraires facturés;
- établir des politiques et procédures visant à garantir que les membres de l'équipe de mission ne prennent pas de décisions de gestion pour le client ou n'assument pas la responsabilité de telles décisions;
- demander à un autre cabinet de réaliser une partie de la mission de certification, ou d'en refaire une partie déjà réalisée;
- demander à un autre cabinet de réaliser de nouveau le service autre que de certification;
- exclure une personne de l'équipe de mission lorsque les intérêts financiers, les relations ou les activités de cette personne créent une menace pour l'indépendance.

PRATICIENS EXERÇANT AUPRÈS DE PETITS CLIENTS OU DE CLIENTS DIRIGÉS PAR LEUR PROPRIÉTAIRE

42 La taille et la structure du cabinet ainsi que la nature du client de services de certification et de la mission auront une incidence sur le type et la gravité des menaces pour l'indépendance et, en conséquence, sur les types de sauvegardes propres à éliminer ces menaces ou à les ramener à un niveau acceptable. Par exemple, il est entendu que les professionnels exerçant à titre individuel ou les petits cabinets, ou encore les petits clients comme les entités dirigées par leur propriétaire, ne pourront mettre en place toutes les sauvegardes indiquées aux paragraphes 39 à 42 des indications relatives aux règles 204.1 à 204.3. Les petits clients comptent souvent sur les membres pour leur fournir une vaste gamme de services de comptabilité et d'affaires. La prestation de tels services ne portera pas atteinte à l'indépendance pourvu que ces services ne soient pas expressément interdits aux termes de la règle 204.4 et que des sauvegardes soient mises en place pour ramener toute menace à un niveau acceptable. Dans de nombreux cas, le fait d'expliquer le résultat du service et d'obtenir l'approbation et l'acceptation du client à l'égard du résultat de ce service constituera une sauvegarde appropriée pour les petites entités. De même, ces clients entretiennent souvent une relation de longue date avec un professionnel exerçant à titre individuel ou un associé d'un cabinet. Ce type de relation ne portera pas atteinte à l'indépendance pourvu que des sauvegardes soient mises en place pour ramener le risque de familiarité à un niveau acceptable. Dans la plupart des cas, une inspection professionnelle périodique par une autorité externe et, s'il y a lieu, une consultation, ramèneront toute menace pour l'indépendance à un niveau acceptable.

APPLICATION DU CADRE GÉNÉRAL

43 La Règle 204 et les indications qui s'y rattachent décrivent l'application du cadre général à des circonstances et à des relations particulières susceptibles de créer des menaces pour l'indépendance. Ces dispositions décrivent les menaces possibles ainsi que les sauvegardes propres à éliminer les menaces ou à les ramener à un niveau acceptable. Les circonstances qui sont décrites ne prétendent aucunement à l'exhaustivité. Dans la pratique, lorsqu'ils ont une obligation d'indépendance, les membres et les cabinets devraient apprécier les incidences de toutes les circonstances et relations et, au besoin, celles qui concernent les autres entités du réseau, pour déterminer s'il existe des menaces pour l'indépendance qui ne sont pas manifestement négligeables et, le cas échéant, s'il est possible de mettre en place des sauvegardes pour répondre à ces menaces de façon satisfaisante. Lorsqu'il n'est pas possible de ramener une ou des menaces à un niveau acceptable par des sauvegardes, les seules mesures possibles consistent soit à éliminer l'activité, les intérêts ou la relation à l'origine des menaces, soit à refuser la mission de certification ou à refuser de la poursuivre.

Présomption réfutable – résultats non soumis aux procédures d'audit

44 Les paragraphes 24) à 28) de la règle 204.4 énumèrent les services autres que d'audit qui ne peuvent être fournis, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit ou la période visée par la mission, à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, 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 une présomption réfutable que les résultats de ces services seront soumis à des procédures d'audit. On ne peut invoquer le caractère significatif pour réfuter cette présomption. Ainsi, déterminer si une filiale, une division ou une autre unité de l'entité consolidée est significative relève du jugement de l'auditeur. Par conséquent, le fait de déterminer si des procédures d'audit détaillées devraient ou non être appliquées à une unité d'une entité consolidée constitue, en soi, une procédure d'audit.

Autres menaces particulières

45 La règle 204.3 énonce l'exigence générale relative à l'identification et à l'appréciation des menaces ainsi qu'à la mise en place de sauvegardes ou au refus de la mission. La règle 204.4 énonce les interdictions relatives à des circonstances et relations particulières. Il existe aussi d'autres circonstances et relations qui ont été identifiées comme étant à l'origine de menaces pour l'indépendance et qui, par conséquent, exigent une appréciation de leur gravité et la mise en place de sauvegardes appropriées. Ces circonstances et relations font l'objet des paragraphes 46 à 50.

Prestation de services autres que de certification à un client de services de certification

46 Les cabinets fournissent depuis longtemps à leurs clients toute une gamme de services autres que de certification correspondant à leurs compétences et à leur expertise. La prestation d'un service autre que de certification n'est pas visée par la règle 204.1 et, de ce fait, n'exige pas que le membre ou le cabinet soit indépendant. Cependant, la prestation d'un tel service autre que de certification peut créer une menace, en raison d'un risque lié à l'intérêt personnel, d'un risque d'autocontrôle ou d'un risque lié à la représentation, qui a une incidence sur l'indépendance du membre ou du cabinet dans le cadre de la prestation d'un service en matière de certification ou d'application de procédures d'audit spécifiées, pour lequel le membre ou le cabinet doit être indépendant conformément à la règle 204.1. Par conséquent, avant d'accepter une mission consistant en la prestation d'un service autre que de certification, le cabinet devrait apprécier la gravité de toute menace pour l'indépendance liée à des services de certification déjà fournis que pourrait créer la prestation du service autre que de certification. Si la menace n'est pas manifestement négligeable, le cabinet devrait refuser la mission autre que de certification, à moins qu'il soit possible d'éliminer la ou les menaces ou

de les ramener à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes appropriées. Les circonstances précises dans lesquelles aucune sauvegarde n'est propre à ramener ces menaces à un niveau acceptable font l'objet d'interdictions décrites aux paragraphes 22) à 34) de la règle 204.4.

47 Sous réserve des interdictions expresses prévues aux paragraphes 22) à 34) de la règle 204.4, le cabinet ou un membre du cabinet peut fournir à un client de services de certification ou à une entité liée un service autre que de certification, à la condition que toute menace pour l'indépendance ait été ramenée à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes telles que les suivantes :

- instaurer des politiques et procédures interdisant aux membres du cabinet de prendre des décisions de gestion pour le client, ou d'assumer la responsabilité de telles décisions;
- s'entretenir de l'incidence, au chapitre de l'indépendance, de la prestation de services autres que de certification avec le comité d'audit;
- s'assurer des politiques établies par le client de services de certification quant à la responsabilité de la surveillance de la prestation de services autres que de certification par le cabinet;
- demander à un autre membre du cabinet, qui ne fait pas partie de l'équipe de mission, de donner son avis au sujet de toute incidence de la prestation du service autre que de certification sur l'indépendance des membres de l'équipe de mission et celle du cabinet;
- demander à un autre comptable professionnel qui n'appartient pas au cabinet de fournir une assurance sur un aspect bien précis de la mission de certification;
- obtenir du client une reconnaissance de responsabilité quant aux résultats du service autre que de certification fourni par le cabinet;
- indiquer au comité d'audit la nature de la prestation du service autre que de certification et l'importance des honoraires facturés;
- faire en sorte que les membres du cabinet qui assurent la prestation du service autre que de certification ne fassent pas partie de l'équipe de mission de certification.

48 *Intentionnellement laissé en blanc.*

Litige ou menace de litige

49 Un litige réel ou éventuel ou encore une menace de litige entre le cabinet ou un membre de l'équipe de mission, d'une part, et le client de services de certification ou un actionnaire ou un créancier du client, d'autre part, peut créer un risque lié à l'intérêt personnel ou un risque d'intimidation. La relation entre la direction du client et les membres de l'équipe de mission devrait se caractériser par une franchise totale et par la communication sans réserve d'informations sur tous les aspects des activités commerciales du client et toutes les questions pertinentes pour les états financiers du client. Le cabinet et la direction du client peuvent se trouver dans une situation d'opposition en raison d'un litige réel ou éventuel ou encore d'une menace de litige pouvant compromettre la relation de franchise ou la communication sans réserve d'informations et faire peser, ainsi ou d'une autre manière, une menace consistant en un risque lié à l'intérêt personnel ou un risque d'intimidation sur le cabinet. La gravité de la menace dépendra d'éléments comme les suivants :

- le caractère significatif du litige;
- la nature de la mission de certification;
- le stade où en est le litige;
- le fait que le litige concerne ou non une mission de certification antérieure.

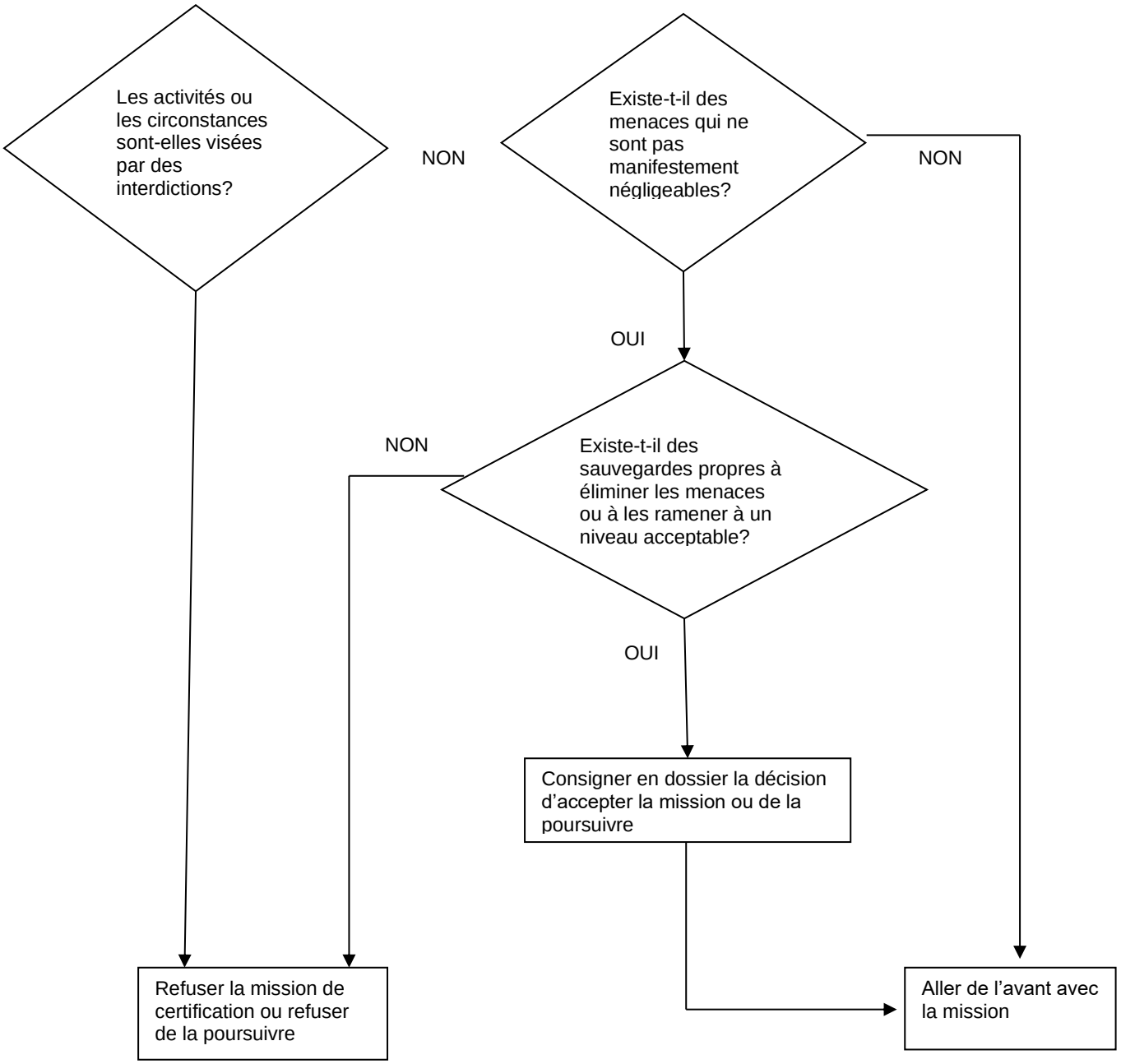
La gravité de la menace devrait être appréciée et, si elle n'est pas manifestement négligeable, il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- informer le comité d'audit de l'importance et de la nature du litige;
- exclure de l'équipe de mission toute personne impliquée dans un litige;
- demander à un autre membre du cabinet, qui ne fait pas partie de l'équipe de mission, de contrôler les travaux effectués ou de donner les conseils qu'il juge opportuns.

Si de telles sauvegardes ne ramènent pas la menace à un niveau acceptable, la seule action appropriée, pour le membre ou le cabinet, est de démissionner ou de refuser la mission de certification.

50 Les membres doivent garder à l'esprit que les litiges entraînent souvent des conflits d'intérêts avec les clients, les empêchant de continuer à fournir des services professionnels aux clients en cause. Un litige éventuel ou une menace de litige peut avoir le même résultat. En cas de litige réel ou éventuel ou de menace de litige, les membres et les cabinets sont invités à se reporter à la Règle 210 et aux indications qui s'y rattachent, ainsi qu'à consulter leur conseiller juridique pour déterminer s'ils peuvent continuer à fournir des services professionnels à un client et, le cas échéant, si des ententes particulières devraient être conclues avec celui-ci.

APERÇU DE LA NORME SUR L'INDÉPENDANCE RELATIVE AUX MISSIONS DE CERTIFICATION – ARBRE DÉCISIONNEL



204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Intérêts financiers

1) a) 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 des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs dans ce client;

b) 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.

1.1) Malgré les alinéas 1) a) et 1) b) de la règle 204.4, si le client de services de certification est une coopérative, une caisse d'épargne et de crédit ou une caisse populaire, un club social, tel qu'un club de golf ou un club de curling, ou un organisme similaire, les intérêts financiers dans le client de services de certification détenus, personnellement ou à titre de fiduciaire, par le membre ou le candidat/stagiaire, ou un membre de sa famille immédiate ou de sa famille proche, ne doivent pas empêcher le membre ou le candidat/stagiaire de faire partie de l'équipe de mission, à condition que :

a) ces intérêts financiers soient limités au montant minimal exigé pour être membre;

b) l'actif de l'organisme ne puisse, aux termes des règlements administratifs de l'organisme, être distribué aux membres de ce dernier que sous forme de ristournes ou qu'en cas de liquidation forcée ou d'expropriation, ou à moins qu'une entente de renonciation à l'actif distribué ait été conclue par écrit avec l'organisme; et

c) ni le membre ou le candidat/stagiaire ni un membre de sa famille immédiate ou de sa famille proche :

i) ne siège à l'organe de gouvernance de l'organisme ou n'exerce des fonctions de dirigeant auprès de celui-ci,

ii) n'ait 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) n'exerce le droit, accordé aux membres, de voter aux assemblées de l'organisme, et

iv) ne puisse se départir de ses intérêts financiers en réalisant un profit.

2) a) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission de certification pour une entité lorsque le membre ou le cabinet détient des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs dans cette entité;

b) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit ou d'examen pour une entité lorsque le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau détient des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs dans cette entité.

2.1) Malgré les alinéas 2) a) et 2) b) de la règle 204.4, si le client de services de certification est une coopérative, une caisse d'épargne et de crédit ou une caisse populaire, un club social, tel qu'un club de golf ou un club de curling, ou un organisme similaire, les intérêts financiers dans l'entité détenus par le membre ou le cabinet, ou, dans le cas d'une mission d'audit ou d'examen, le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, ne doivent pas empêcher le membre ou le cabinet de réaliser une mission de certification, d'audit ou d'examen, suivant le cas, pour l'entité, à condition que :

a) ces intérêts financiers soient limités au montant minimal exigé pour être membre;

b) l'actif de l'organisme ne puisse, aux termes des règlements administratifs de l'organisme, être distribué aux membres de ce dernier que sous forme de ristournes ou qu'en cas de

liquidation forcée ou d'expropriation, ou à moins qu'une entente de renonciation à l'actif distribué ait été conclue par écrit avec l'organisme; et

c) ni le membre ni le cabinet ou le cabinet membre du réseau, suivant le cas :

i) ne siège à l'organe de gouvernance de l'organisme ou n'exerce des fonctions de dirigeant auprès de celui-ci,

ii) n'ait 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) n'exerce le droit, accordé aux membres, de voter aux assemblées de l'organisme, et

iv) ne puisse se départir de ses intérêts financiers en réalisant un profit.

3) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit ou d'examen pour une entité lorsque le régime de pension ou un autre régime de retraite du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau détient des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs dans cette entité.

4) 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, à moins que, dans le cas où un membre de la famille immédiate détient des intérêts financiers, ces intérêts aient été reçus dans le cadre d'un emploi et :

a) que le membre de la famille immédiate n'ait pas le droit de s'en départir ou, s'il s'agit d'une option sur actions, n'ait pas le droit de l'exercer; ou

b) si de tels droits sont obtenus, que le membre de la famille immédiate dispose des intérêts financiers en question dès que possible.

5) a) Le membre qui est associé ou employé gestionnaire d'un cabinet et qui détient des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs dans un client de services d'audit ou d'examen ne doit pas fournir au client un service autre que de certification, à moins que ce service soit manifestement négligeable.

b) Le membre qui est associé ou employé gestionnaire d'un cabinet et 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 fournir au client un service autre que de certification, à moins :

i) que le service autre que de certification soit manifestement négligeable; ou

ii) que les intérêts financiers aient été reçus dans le cadre d'un emploi et :

A) que le membre de la famille immédiate n'ait pas le droit de s'en départir ou, s'il s'agit d'une option sur actions, n'ait pas le droit de l'exercer; ou

B) si de tels droits sont obtenus, que le membre de la famille immédiate dispose des intérêts financiers en question dès que possible.

6) a) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit ou d'examen pour une entité (la première entité) lorsque le cabinet ou un cabinet membre du réseau détient des intérêts financiers dans une deuxième entité, et que le membre ou le cabinet sait que la première entité ou un administrateur ou dirigeant de cette première entité, ou encore un propriétaire détenant une participation de contrôle dans celle-ci, détient également des intérêts financiers dans la deuxième entité, à moins que les intérêts financiers respectifs, d'une part du cabinet ou du cabinet membre du réseau, et d'autre part de la première entité, de l'administrateur ou dirigeant de cette première entité ou du propriétaire détenant une participation de contrôle dans celle-ci, ne soient pas significatifs et que la première entité ne soit pas en mesure d'exercer une influence notable sur la deuxième entité.

b) Le membre ou le candidat/stagiaire ne doit pas faire partie de l'équipe de mission affectée à un client de services d'audit ou d'examen lorsque le membre ou le candidat/stagiaire, ou un membre de sa famille immédiate, détient des intérêts financiers dans une entité et que le membre ou le candidat/stagiaire sait que le client ou un administrateur ou dirigeant de ce client, ou encore un propriétaire détenant une participation de contrôle dans celui-ci, détient également des intérêts financiers dans cette entité, à moins que les intérêts financiers respectifs, d'une part du membre ou du candidat/stagiaire, ou du membre de sa famille immédiate, et d'autre part du client, de l'administrateur ou dirigeant du client ou du propriétaire détenant une participation de contrôle dans celui-ci, ne soient pas significatifs et que le client ne soit pas en mesure d'exercer une influence notable sur l'entité.

INDICATIONS – Paragraphes 1) à 6) de la règle 204.4

1 La détention d'intérêts financiers dans un client de services de certification peut créer un risque lié à l'intérêt personnel. Pour apprécier la gravité de la menace ainsi que les sauvegardes propres à éliminer la menace ou à la ramener à un niveau acceptable, il faut examiner la nature des intérêts financiers. Cela suppose notamment qu'on évalue le rôle de la personne qui détient les intérêts financiers, le caractère significatif de ces intérêts et leur caractère direct ou indirect.

2 Des intérêts financiers peuvent être détenus au moyen d'un intermédiaire, comme un véhicule de placement collectif, une succession ou une fiducie. La détermination du caractère direct ou indirect de ces intérêts financiers dépendra de la question de savoir si le propriétaire bénéficiaire exerce un contrôle sur le véhicule de placement ou s'il a la capacité d'influencer les décisions de placement de celui-ci. Si un tel contrôle ou une telle capacité existe, les intérêts financiers sont des intérêts financiers directs. À l'inverse, en l'absence d'un tel contrôle ou d'une telle capacité, les intérêts financiers sont des intérêts financiers indirects.

3 Pour l'application des paragraphes 1) à 12) de la règle 204.4 à un client de services de certification, d'audit ou d'examen, la mention d'un client de services de certification, d'audit ou d'examen, d'un client ou d'une entité comprend les entités liées, tel que ce terme est défini dans la section « Définitions » de la Règle 204, du client de services de certification, d'audit ou d'examen, du client ou de l'entité, suivant le cas.

Clients de services de certification

4 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. Par conséquent, le paragraphe 1) de la règle 204.4 s'applique aux membres, aux candidats/stagiaires et aux membres de leur famille immédiate qui détiennent des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs en qualité de fiduciaire.

5 Lorsqu'un membre de l'équipe de mission ou un membre de sa famille immédiate acquiert, par exemple à titre de cadeau ou de legs, des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs dans un client de services de certification, ou dans une entité liée, il y aurait lieu de prendre l'une ou l'autre des mesures suivantes pour se conformer au paragraphe 1) de la règle 204.4 :

- voir à ce que cette personne se départisse des intérêts financiers le plus rapidement possible, mais au plus tard 30 jours à compter du moment où elle a connaissance des intérêts financiers et a le droit ou la capacité de s'en départir;
- exclure cette personne de l'équipe de mission.

Pendant la période qui précède le moment où la personne se départit des intérêts financiers ou celui où elle est exclue de l'équipe de mission, il y aurait lieu de voir si d'autres sauvegardes s'imposent pour ramener la menace pour l'indépendance à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- s'entretenir de la question avec le comité d'audit;
- demander à un autre membre du cabinet, qui ne fait pas et n'a jamais fait partie de l'équipe de mission, de revoir les travaux effectués par la personne concernée, ou de donner les conseils qu'il juge opportuns.

Il convient de rappeler aux membres et aux candidats/stagiaires que la règle 204.6 exige que tout membre ou candidat/stagiaire qui détient des intérêts interdits par cette règle en avise par écrit un associé désigné du cabinet. Lorsqu'un intérêt financier dans un client de services de certification ou une entité liée est acquis par suite d'une fusion ou d'une acquisition, les dispositions du paragraphe 40) de la règle 204.4 s'appliquent.

6 Lorsqu'un membre d'une équipe de mission sait qu'un membre de sa famille proche détient des intérêts financiers directs ou des intérêts financiers indirects significatifs dans le client de services de certification, ou dans une entité liée, cela peut constituer un risque lié à l'intérêt personnel. Pour apprécier la gravité de cette menace, il faudrait prendre en considération la nature de la relation entre le membre de l'équipe de mission et le membre de la famille proche, ainsi que le caractère significatif des intérêts financiers. Une fois appréciée la gravité de la menace, il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- le membre de la famille proche se départit, le plus rapidement possible, d'une partie suffisante ou de la totalité des intérêts;
- la question est abordée avec le comité d'audit;
- on demande à un autre membre du cabinet, qui ne fait pas et n'a jamais fait partie de l'équipe de mission, de revoir les travaux effectués par le membre concerné de l'équipe de mission ou de donner les conseils qu'il juge opportuns;
- la personne concernée est exclue de l'équipe de mission.

7 Il y a lieu de se demander s'il pourrait y avoir un risque lié à l'intérêt personnel en raison d'intérêts financiers de personnes ne faisant pas partie de l'équipe de mission, et de membres de leur famille immédiate et de leur famille proche. Il pourrait s'agir par exemple des personnes suivantes :

- un membre du cabinet qui fournit au client de services de certification un service autre que de certification;
- un membre du cabinet qui entretient des relations personnelles étroites avec un membre de l'équipe de mission;
- le conjoint ou une personne à charge d'un membre de la famille immédiate ou de la famille proche d'un membre de l'équipe de mission;
- une personne ayant remis une procuration à un membre de l'équipe de mission.

La possibilité que les intérêts détenus par de telles personnes créent un risque lié à l'intérêt personnel dépendra de divers éléments, notamment :

- la structure du cabinet sur les plans organisationnel, opérationnel et hiérarchique;
- la nature des relations entre la personne en question et le membre de l'équipe de mission;
- dans le cas d'une procuration, le degré de pouvoir décisionnel conféré par celle-ci.

Il faudrait apprécier la gravité de la menace et, si elle n'est pas manifestement négligeable, mettre en place des sauvegardes propres à la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- établir des politiques interdisant à ces personnes de détenir de tels intérêts, lorsque cela est opportun;
- s'entretenir de la question avec le comité d'audit;
- demander à un autre membre du cabinet, qui ne fait pas et n'a jamais fait partie de l'équipe de mission, de revoir les travaux effectués par la personne concernée ou de donner les conseils qu'il juge opportuns.

8 Les interdictions expresses prévues à la règle 204.4 n'empêchent pas un cabinet d'accepter une mission de certification d'une entité si un ou plusieurs de ses associés, qui ne font pas partie de l'équipe de mission et n'exercent pas dans le même bureau que l'associé responsable de mission, ont des intérêts financiers dans l'entité. Toutefois, la règle 204.1 exige que le cabinet soit indépendant, de fait et en apparence, et qu'il identifie les menaces pour l'indépendance découlant de ces circonstances, qu'il apprécie la gravité de ces menaces et, si elles ne sont pas manifestement négligeables, qu'il mette en place des sauvegardes propres à les ramener à un niveau acceptable. En l'absence de sauvegardes appropriées, le cabinet devrait refuser la mission.

Clients de services de certification qui ne sont pas des clients de services d'audit ou d'examen

9 Lorsqu'un rapport de certification est délivré à un client de services de certification qui n'est ni un client de services d'audit ni un client de services d'examen et que le rapport est destiné uniquement à des utilisateurs déterminés, comme il est envisagé dans le *Manuel de CPA Canada – Certification*, les membres sont priés de se reporter au paragraphe 26 des indications relatives aux règles 204.1 à 204.3.

Clients de services d'audit ou d'examen

10 Le paragraphe 4) de la règle 204.4 fait référence au bureau où l'associé responsable de mission exerce ses activités aux fins d'une mission d'audit ou d'examen. Ce bureau n'est pas nécessairement celui auquel il appartient normalement. Par conséquent, aux fins du paragraphe 4) de la règle 204.4 et des présentes indications, lorsque l'associé responsable de mission appartient à un bureau différent de celui auquel appartiennent d'autres membres de l'équipe de mission, il faut faire appel au jugement professionnel pour déterminer dans quel bureau l'associé exerce ses activités aux fins de la mission d'audit ou d'examen en question.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Prêts et garanties

10) a) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission de certification pour un client auprès duquel le cabinet ou un cabinet membre du réseau, s'il s'agit d'un client de services d'audit ou d'examen, a obtenu un prêt ou une garantie d'emprunt, sauf lorsque le client est une banque ou un établissement financier similaire et que le prêt ou la garantie n'est pas significatif pour le cabinet, le cabinet membre du réseau et le client, que le prêt ou la garantie a été accordé conformément à des conditions commerciales normales et que le prêt est en règle.

b) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission de certification pour un client autre qu'une banque ou un établissement financier similaire, auquel le cabinet ou un cabinet membre du réseau, s'il s'agit d'un client de services d'audit ou d'examen, a accordé un prêt.

c) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission de certification pour un client auquel le cabinet ou un cabinet membre du réseau, s'il s'agit d'un client de services d'audit ou d'examen, garantit un prêt.

11) a) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission de certification pour un client lorsque le cabinet ou un cabinet membre du réseau, s'il s'agit d'un client de services d'audit ou d'examen, a obtenu un prêt ou une garantie d'emprunt de l'une ou l'autre des parties suivantes :

- *i) un dirigeant ou un administrateur du client de services de certification;*
- *ii) un actionnaire du client de services de certification qui détient plus de 10 % des titres de capitaux propres du client, sauf si cet actionnaire est une banque ou un établissement financier similaire et que le prêt ou la garantie a été accordé conformément à des conditions commerciales normales.*

b) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission de certification pour un client lorsque le cabinet ou un cabinet membre du réseau, s'il s'agit d'un client de services d'audit ou d'examen, a accordé un prêt ou une garantie d'emprunt à l'une ou l'autre des parties suivantes :

- *i) un dirigeant ou un administrateur du client de services de certification;*
- *ii) un actionnaire du client de services de certification qui détient plus de 10 % des titres de capitaux propres du client.*

12) a) 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 a obtenu un prêt ou une garantie d'emprunt :

- *i) de ce client, sauf lorsqu'il s'agit d'une banque ou d'un établissement financier similaire, que le prêt ou la garantie a été accordé conformément à des conditions commerciales normales et que le prêt est en règle;*
- *ii) d'un dirigeant ou d'un administrateur du client; ou*
- *iii) d'un actionnaire du client qui détient plus de 10 % des titres de capitaux propres du client, sauf lorsqu'il s'agit d'une banque ou d'un établissement financier similaire et que le prêt ou la garantie a été accordé conformément à des conditions commerciales normales.*

b) 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 a accordé un prêt ou une garantie d'emprunt :

i) à ce client autre qu'une banque ou un établissement financier similaire;

ii) à un dirigeant ou à un administrateur du client; ou

iii) à un actionnaire du client qui détient plus de 10 % des titres de capitaux propres du client.

INDICATIONS – Paragraphes 10) à 12) de la règle 204.4

1 Un prêt ou une garantie d'emprunt consenti par un client de services de certification qui est une banque ou un établissement financier similaire à un membre de l'équipe de mission ou à un membre de sa famille immédiate ne crée pas de menace pour l'indépendance pourvu que le prêt ou la garantie ait été consenti conformément à des conditions commerciales normales et que le prêt soit en règle. Les prêts hypothécaires résidentiels, les découverts bancaires, les prêts auto et les soldes de cartes de crédit constituent des exemples de ce type de prêts.

2 De même, les comptes de dépôt ou de courtage d'un cabinet ou d'un membre de l'équipe de mission affectée à un client de services de certification 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.

3 Les paragraphes 10) et 11) de la règle 204.4 concernent les prêts et garanties liant un cabinet et un client de services de certification. Dans le cas d'un client de services de certification qui est un client de services d'audit ou d'examen, les dispositions des paragraphes 10) et 11) de la règle 204.4 s'appliquent aussi aux autres entités du réseau. Dans tous les cas, les dispositions des paragraphes 10), 11) et 12) de la règle 204.4 doivent être interprétées comme s'appliquant également aux entités liées au client.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Relations d'affaires étroites

13) a) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit ou d'examen pour une entité lorsque le cabinet, ou un cabinet membre du réseau, entretient des relations d'affaires étroites avec cette entité ou avec une entité liée, ou avec la direction de l'une ou l'autre de celles-ci, 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 cabinet ou le cabinet membre du réseau, ainsi que pour l'entité, l'entité liée ou la direction de l'une ou l'autre de celles-ci, suivant le cas.

b) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission de certification qui n'est pas une mission d'audit ou d'examen lorsque le cabinet entretient des relations d'affaires étroites avec le client de services de certification ou avec une entité liée, ou avec la direction du client ou d'une entité liée, 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 cabinet ainsi que pour le client, l'entité liée ou la direction du client ou de l'entité liée, suivant le cas.

c) Le membre ou le candidat/stagiaire qui entretient, ou dont un membre de la famille immédiate entretient, des relations d'affaires étroites avec un client de services de certification ou avec une entité liée, ou avec la direction du client ou d'une entité liée, ne doit pas faire partie de l'équipe de mission affectée à ce client, 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 membre ou le candidat/stagiaire, ou le membre de sa famille immédiate, ainsi que pour le client, l'entité liée ou la direction du client ou de l'entité liée, suivant le cas.

INDICATIONS – Paragraphe 13) de la règle 204.4

1 L'existence de relations d'affaires étroites entre le cabinet, un cabinet membre du réseau ou un membre de l'équipe de mission et le client de services de certification ou sa direction, qui comportent des intérêts financiers ou commerciaux communs, peut créer un risque lié à l'intérêt personnel ou un risque d'intimidation. Les membres et les cabinets devraient également se demander si des relations d'affaires étroites avec une entité liée ou sa direction peuvent créer de tels risques. Voici des exemples de telles relations :

a) détention d'intérêts financiers significatifs dans une coentreprise avec le client, avec un propriétaire détenteur d'une participation de contrôle, un administrateur ou un dirigeant du client, ou avec une autre personne exerçant des fonctions de haute direction pour le client;
b) existence d'une entente visant à combiner un ou plusieurs services ou produits du cabinet avec un ou plusieurs services ou produits du client, et à commercialiser l'ensemble avec mention du nom des deux parties;
c) existence d'une entente suivant laquelle le cabinet ou le client s'occupe de la distribution ou de la commercialisation des produits ou services de l'autre partie.

Ne constitue pas une relation d'affaires étroite la relation créée par la réalisation d'une mission professionnelle par le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, suivant le cas, pour le client.

2 Dans le cas d'un client de services d'audit ou d'examen, l'existence de relations d'affaires

comportant des intérêts détenus par le cabinet, un cabinet membre du réseau ou un membre de l'équipe de mission, ou encore un membre de la famille immédiate de ce dernier, dans une entité à peu d'actionnaires dans laquelle le client ou un administrateur ou dirigeant, ou groupe d'administrateurs ou de dirigeants du client, détient lui aussi des intérêts, ne crée pas une menace pour l'indépendance si les conditions suivantes sont réunies :

- les relations sont manifestement négligeables pour le cabinet, le cabinet membre du réseau et le client;
- les intérêts détenus ne sont pas significatifs pour l'investisseur ou le groupe d'investisseurs;
- les intérêts détenus ne procurent pas à l'investisseur ou au groupe d'investisseurs un pouvoir de contrôle sur l'entité à peu d'actionnaires.

3 L'achat de biens ou de services à un client de services de certification par le cabinet (et, dans le cas d'un client de services d'audit, par un cabinet membre du réseau) ou par un membre de l'équipe de mission ne crée pas, en général, une menace pour l'indépendance, pourvu que l'opération soit effectuée dans le cadre normal des activités du client et dans des conditions de pleine concurrence. Il peut toutefois arriver que l'opération présente, de par sa nature ou son importance, un risque lié à l'intérêt personnel. Si la menace ainsi créée n'est pas manifestement négligeable, il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- réduire l'importance de l'opération ou l'éliminer;
- exclure la personne de l'équipe de mission;
- s'entretenir de la question avec le comité d'audit.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Relations familiales et relations personnelles

14) 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 d'une entité liée, 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 le rapport de certification ou la période visée par la mission.

15) Le membre ou le candidat/stagiaire ne doit pas 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, ou a été dans l'une de ces situations pendant la période couverte par les états financiers faisant l'objet de la mission d'audit devant être réalisée par le membre ou le cabinet, ou la période visée par la mission.

INDICATIONS – Paragraphes 14) et 15) de la règle 204.4

1 L'existence de relations familiales ou de relations personnelles entre un membre de l'équipe de mission et un administrateur, un dirigeant ou certains employés (selon leur rôle) du client de services de certification ou d'une entité liée peut créer un risque lié à l'intérêt personnel, un risque de familiarité ou un risque d'intimidation. L'incidence de telles relations dépend de divers éléments, notamment les responsabilités confiées au membre de l'équipe en question dans le cadre de la mission de certification, l'étroitesse des relations et le rôle exercé chez le client ou chez une entité liée par le membre de la famille ou l'autre personne concernée. Il existe donc de nombreuses circonstances susceptibles de comporter une menace pour l'indépendance qui nécessitent une appréciation.

2 Une personne exerce un rôle comptable lorsqu'elle est en mesure d'exercer ou exerce une influence plus que minimale soit sur le contenu des documents comptables du client qui sont liés aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet, soit sur quiconque prépare ces états financiers.

3 Une personne exerce un rôle de surveillance de l'information financière lorsqu'elle est en mesure d'exercer ou exerce une influence soit sur le contenu des états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet, soit sur quiconque prépare de tels documents comptables ou états financiers.

Les personnes qui occupent l'un des postes suivants sont généralement considérées comme exerçant un rôle de surveillance de l'information financière : les membres du conseil d'administration ou d'un organe de direction ou de gouvernance similaire, le président, le président-directeur général, le chef de l'exploitation, le chef des finances, le contrôleur, le directeur de l'audit interne, le directeur de l'information financière, le trésorier et, suivant les circonstances et les faits particuliers, le chef du contentieux.

Lorsque les états financiers du client de services d'audit ou d'examen sont consolidés, le rôle de surveillance de l'information financière peut s'étendre, au-delà du client, à ses filiales et entités détenues. Pour déterminer si une personne exerce un rôle de surveillance de l'information financière pour le client de services d'audit ou d'examen, il y a lieu d'examiner le

poste occupé par cette personne, la mesure dans laquelle celle-ci participe au processus d'information financière du client et l'incidence du rôle de cette personne sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

4 Lorsqu'un membre 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 est en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification, cela peut créer une menace pour l'indépendance. La gravité de la menace dépendra de divers éléments, dont les suivants :

- le poste que ce membre de la famille proche occupe;
- le rôle que joue la personne concernée au sein de l'équipe de mission.

La gravité de la menace doit être appréciée et, si elle n'est pas manifestement négligeable, il y a lieu de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- exclure la personne concernée de l'équipe de mission;
- dans la mesure du possible, réorganiser les responsabilités de l'équipe de mission de sorte que la personne concernée ne s'occupe pas de questions qui relèvent de la responsabilité du membre de sa famille proche;
- établir des politiques et procédures autorisant les employés à communiquer, sans crainte de représailles, aux niveaux hiérarchiques supérieurs du cabinet toute préoccupation en matière d'indépendance et d'objectivité susceptible de les concerner.

5 Il peut y avoir un risque lié à l'intérêt personnel, un risque de familiarité ou un risque d'intimidation lorsque :

- un dirigeant ou un administrateur, ou quiconque est en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification, autre qu'un membre de la famille immédiate ou de la famille proche d'un membre de l'équipe de mission, entretient des relations étroites avec un membre de l'équipe de mission;
- un administrateur, un dirigeant ou un employé qui exerce un rôle de surveillance de l'information financière auprès d'un client de services d'audit ou d'examen, autre qu'un membre de la famille immédiate ou de la famille proche d'un membre de l'équipe de mission, entretient des relations étroites avec un membre de l'équipe de mission.

Les membres de l'équipe de mission devraient identifier ces personnes, évaluer les relations en question, et consulter d'autres personnes au sein du cabinet, en conformité avec les politiques et procédures prévues par celui-ci. L'appréciation de la gravité d'une telle menace et de la possibilité de mettre en place des sauvegardes propres à l'éliminer ou à la ramener à un niveau acceptable impliquera notamment la prise en compte d'éléments comme l'étroitesse des relations et le rôle de la personne en question.

6 Il y aurait lieu de se demander s'il n'existe pas un risque lié à l'intérêt personnel, un risque de familiarité ou un risque d'intimidation en raison de relations familiales ou personnelles entre un membre du cabinet qui ne fait pas partie de l'équipe de mission et :

- un dirigeant ou un administrateur du client de services de certification ou d'une entité liée, ou quiconque est en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification;
- un administrateur ou un dirigeant du client de services de certification ou d'une entité liée, ou quiconque exerce un rôle de surveillance de l'information financière liée aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

Les membres du cabinet devraient identifier et évaluer ces relations, et consulter d'autres personnes au sein du cabinet, en conformité avec les politiques et procédures prévues par celui-ci. L'appréciation de la gravité d'une telle menace et de la possibilité de mettre en place des sauvegardes propres à l'éliminer ou à la ramener à un niveau acceptable impliquera notamment la prise en compte d'éléments comme l'étroitesse des relations, l'interaction entre le membre du cabinet et l'équipe de mission, le poste occupé au sein du cabinet et le rôle de la personne en question.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Emploi ou exercice de fonctions auprès d'un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée

16) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit pour un émetteur assujetti ou une entité cotée lorsque :

a) 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 est un dirigeant ou un administrateur de l'entité, ou y exerce un rôle de surveillance de l'information financière, 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; ou

b) une personne ayant été chef de la direction du cabinet est un dirigeant ou un administrateur de l'entité, ou y exerce un rôle de surveillance de l'information financière, 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.

Exercice récent de fonctions auprès ou pour le compte d'un client de services de certification

17) a) 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'il a été un dirigeant ou un administrateur de ce client ou d'une entité liée ou a été en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission pendant la période visée par le rapport de certification ou la période visée par la mission.

Prêt temporaire de personnel professionnel à un client de services d'audit ou d'examen

17) b) 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 ou le cabinet a prêté un ou des membres du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau à l'entité ou à une entité liée, à moins que :

i) le prêt de cette ou ces personnes soit de courte durée;

ii) le prêt de cette ou ces personnes ne soit pas récurrent;

iii) le prêt de cette ou ces personnes n'amène pas celle-ci ou celles-ci à prendre des décisions de gestion, à exercer des fonctions de gestion ou à fournir des services autres que de certification qui seraient par ailleurs interdits aux termes des paragraphes 22) à 34) de la règle 204.4; et

iv) la direction de l'entité ou de l'entité liée dirige et supervise les travaux effectués par cette ou ces personnes.

INDICATIONS – Paragraphes 16) et 17) de la règle 204.4

1 L'indépendance du cabinet ou d'un membre de l'équipe de mission peut être menacée si un dirigeant ou un administrateur du client de services de certification ou d'une entité liée, ou quiconque est en mesure d'exercer une influence sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification, a déjà été membre de l'équipe de mission ou associé du cabinet. Une telle situation peut créer un risque lié à l'intérêt personnel, un risque de familiarité ou un risque d'intimidation, en particulier lorsqu'il subsiste un lien important entre la personne en question et son ancien cabinet.

2 La gravité d'une telle menace dépendra des éléments suivants :

- le poste occupé par la personne en question chez le client et si ce poste lui permet d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission ou les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet;
- la mesure dans laquelle la personne en question sera associée à l'équipe de mission;
- le temps écoulé depuis que la personne en question a fait partie de l'équipe de mission ou du cabinet;
- le poste qu'occupait la personne en question au sein de l'équipe de mission ou du cabinet.

La gravité d'une telle menace doit être appréciée et, si elle n'est pas manifestement négligeable, il y a lieu de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- modifier le plan de la mission de certification;
- confier la mission de certification subséquente à une équipe de mission ayant suffisamment d'ancienneté et d'expérience par rapport à la personne qui est devenue un employé du client de services de certification;
- demander à un autre membre du cabinet, qui ne fait pas et n'a jamais fait partie de l'équipe de mission, de revoir les travaux effectués ou de donner les conseils qu'il juge opportuns;
- effectuer un contrôle qualité supplémentaire de la mission de certification réalisée par le cabinet.

Dans de tels cas, toutes les sauvegardes suivantes devront être mises en place pour ramener la menace à un niveau acceptable :

- la personne concernée n'a le droit de recevoir aucun avantage ou paiement du cabinet, sauf en conformité avec des arrangements fixes établis au préalable. En outre, aucune somme due à cette personne ne doit être importante au point de menacer l'indépendance du cabinet;
- la personne concernée ne continue pas à participer, ni ne semble participer, aux activités commerciales ou professionnelles du cabinet.

3 Il existe un risque lié à l'intérêt personnel lorsqu'un membre d'une équipe de mission participe à une mission de certification en sachant, ou en ayant des raisons de croire, qu'il deviendra ou pourra devenir un employé du client. Dans de tels cas, les sauvegardes suivantes devraient être mises en place :

- instituer au sein du cabinet des politiques et des procédures obligeant les membres de l'équipe de mission à aviser le cabinet lorsqu'ils entreprennent des négociations, avec le client de services de certification, au sujet d'un emploi;
- exclure la personne concernée de l'équipe de mission.

En outre, il y aurait lieu d'envisager de soumettre à un contrôle indépendant les jugements importants posés par la personne concernée dans la réalisation de la mission.

L'effet des sauvegardes décrites ci-dessus est de faire en sorte que les membres et les stagiaires qui entament ou mènent des entretiens portant sur l'exercice d'un rôle éventuel auprès d'un client de services de certification ne puissent pas faire partie de l'équipe de mission pour la mission en cause, jusqu'à ce que les entretiens soient terminés et qu'un tel rôle ait été refusé.

4 Aux fins de l'alinéa 16) a) de la règle 204.4, sauf en ce qui concerne un associé clé de la mission d'audit, les personnes suivantes ne sont pas considérées comme ayant participé à des activités d'audit dans le cadre d'un audit antérieur :

- toute personne qui est employée par l'émetteur assujetti ou l'entité cotée en raison d'une urgence ou d'une autre situation inhabituelle, pourvu que le comité d'audit de l'entité ait déterminé que le fait d'employer cette personne servait les intérêts des actionnaires;
- toute personne qui a consacré au plus dix heures de services de certification dans le cadre de l'audit antérieur;
- toute personne qui a recommandé la rémunération de l'associé responsable de mission ou qui a encadré cet associé ou exercé directement sur lui une surveillance ou un autre type de contrôle en ce qui a trait à l'exécution de l'audit antérieur, y compris les personnes qui occupent les échelons compris entre le supérieur de l'associé responsable de mission et le chef de la direction du cabinet;
- toute personne qui a assuré le contrôle de la qualité de la mission d'audit antérieure.

5 Il peut arriver qu'une personne se soit conformée en tous points aux alinéas 16) a) et b) de la règle 204.4 et qu'après avoir accepté une offre d'emploi auprès d'une entité, cette entité ait fusionné avec une autre entité ou ait été acquise par une autre entité et que, de ce fait, la personne se soit trouvée à exercer un rôle de surveillance de l'information financière auprès de l'entité issue de la fusion dont les comptes sont audités par le cabinet dont la personne était auparavant un employé ou un associé. Dans ces circonstances, à moins que l'offre d'emploi ait été acceptée en prévision de la fusion ou de l'acquisition, la personne ou l'entité ne pouvait se douter que la décision d'emploi pourrait créer une menace pour l'indépendance. En pareil cas, la sauvegarde qui consiste à informer le comité d'audit devrait être mise en place.

6 Aux fins de l'alinéa 16) a) de la règle 204.4, les procédures d'audit sont réputées avoir été appliquées pour la période visée par la mission d'audit à compter du jour suivant le dépôt des états financiers de la période antérieure auprès d'une bourse ou d'un organisme de réglementation des valeurs mobilières compétent.

7 Aux fins de l'alinéa 16) b) de la règle 204.4, le terme « chef de la direction » s'entend de la personne qui exerce les fonctions et l'autorité normalement attribuées au chef de la direction, peu importe le titre du poste occupé par cette personne.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Exercice de fonctions de dirigeant ou d'administrateur auprès d'un client de services de certification

18) a) 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 ou d'une entité liée, à moins qu'il s'agisse de fonctions de secrétaire général, si cette pratique est expressément autorisée par les lois applicables, le code de déontologie ou la pratique, et que les tâches et fonctions assumées soient exclusivement de nature administrative, habituelle et formelle.

Exercice de fonctions de dirigeant ou d'administrateur auprès d'un client de services d'audit ou d'examen

18) b) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit ou d'examen pour une entité qui n'est ni un émetteur assujetti ni 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'entité ou d'une entité liée, à moins qu'il s'agisse de fonctions de secrétaire général, si cette pratique est expressément autorisée par les lois applicables, le code de déontologie ou la pratique, et que les tâches et fonctions assumées soient exclusivement de nature administrative, habituelle et formelle.

Exercice de fonctions de dirigeant ou d'administrateur auprès d'un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée

19) 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.

INDICATIONS – Paragraphes 18) et 19) de la règle 204.4

1 Il peut exister un risque lié à l'intérêt personnel, un risque d'autocontrôle ou un risque de familiarité lorsqu'un ancien dirigeant ou administrateur d'un client de services de certification ou d'une entité liée, ou une personne y ayant exercé un rôle de surveillance de l'information financière, devient membre de l'équipe de mission affectée à ce client de services de certification.

2 Si, avant la période visée par le rapport de certification, un membre de l'équipe de mission a été un dirigeant ou un administrateur du client de services de certification ou d'une entité liée, ou a été en mesure d'exercer une influence notable sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification, il peut exister un risque lié à l'intérêt personnel, un risque d'autocontrôle ou un risque de familiarité. Par exemple, une telle menace existera si une décision prise ou des travaux effectués par cette personne pendant la période antérieure, alors qu'elle était employée chez le client, doivent faire l'objet d'une appréciation dans le cadre de la mission de certification pour la période en cours. La gravité de la menace dépendra d'éléments comme les suivants :

- le poste que la personne occupait;
- le temps écoulé depuis que la personne en question a quitté le poste;
- le rôle que joue la personne au sein de l'équipe de mission.

La gravité de la 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. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- demander à un autre membre du cabinet, qui ne fait pas et n'a jamais fait partie de l'équipe de mission, de revoir les travaux de la personne concernée ou de donner les conseils qu'il juge opportuns;
- s'entretenir de la question avec le comité d'audit.

Secrétaire général

3 Le poste de secrétaire général a un sens qui varie selon l'espace juridique. Les fonctions d'un secrétaire général peuvent aller des tâches administratives, telles que gérer le personnel et tenir les dossiers et registres de l'entreprise, à des tâches aussi diverses que faire en sorte que l'entreprise respecte les règlements ou fournir des conseils en matière de gouvernance. De façon générale, on considère qu'il s'agit d'une fonction étroitement associée à l'entité et qu'elle est susceptible de créer un risque d'autocontrôle et un risque lié à la représentation.

4 Si un associé ou un employé d'un cabinet exerce des fonctions de secrétaire général auprès d'un client de services de certification ou d'une entité liée, le risque d'autocontrôle et le risque lié à la représentation ainsi créés sont généralement si grands qu'aucune sauvegarde n'est susceptible de ramener ces menaces à un niveau acceptable. De même, si un associé ou un employé du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau exerce des fonctions de secrétaire général auprès d'un client de services d'audit ou d'examen qui n'est pas un émetteur assujetti ou une entité cotée, le risque d'autocontrôle et le risque lié à la représentation ainsi créés sont généralement si grands qu'aucune sauvegarde n'est susceptible de ramener ces menaces à un niveau acceptable. Cependant, lorsque l'exercice des fonctions de secrétaire général est expressément permis par les lois applicables, le code de déontologie ou la pratique, les tâches et fonctions assumées devraient être exclusivement de nature administrative, habituelle et formelle comme, par exemple, la préparation des procès-verbaux et la tenue des déclarations prescrites.

5 Les services administratifs habituels accomplis dans le cadre des fonctions de secrétaire général, ou les fonctions consultatives assumées relativement aux questions administratives relevant d'un secrétaire général, ne sont habituellement pas perçus comme portant atteinte à l'indépendance, à la condition que la direction du client prenne toutes les décisions pertinentes.

Organismes religieux

6 Habituellement, 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 qui est un client de services de certification, à la condition que le membre de l'équipe de mission, ou le membre de sa famille immédiate ou de sa famille proche :

- ne fasse pas partie de l'organe de gouvernance de l'organisme religieux;
- n'ait pas le droit ou la responsabilité d'exercer une influence notable sur les conventions financières ou comptables de l'organisme religieux ou de l'un de ses affiliés.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Association de longue date entre des membres de haut niveau de l'équipe de mission et un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée

20) a) Le membre ne doit pas demeurer associé responsable de mission ou responsable du contrôle qualité d'une mission dans le cadre de l'audit des états financiers d'un émetteur assujetti ou d'une entité cotée pendant plus de sept ans au total, ni participer par la suite à l'audit des états financiers de l'émetteur assujetti ou de l'entité cotée avant qu'une période supplémentaire de cinq ans se soit écoulée.

Dans le cas d'une mission d'audit réalisée pour un émetteur assujetti qui est un organisme de placement collectif, l'associé responsable de mission et le responsable du contrôle qualité de la mission ne doivent pas participer par la suite à l'audit des états financiers de l'émetteur assujetti, ou d'un autre émetteur assujetti qui est un organisme de placement collectif lié, avant qu'une période supplémentaire de cinq ans se soit écoulée.

b) Le membre qui est un associé clé de la mission d'audit dans le cadre de l'audit des états financiers d'un émetteur assujetti ou d'une entité cotée, autre que l'associé responsable de mission ou le responsable du contrôle qualité de la mission, ne doit pas continuer d'exercer ce rôle pendant plus de sept ans au total, ni participer par la suite à l'audit des états financiers de l'émetteur assujetti ou de l'entité cotée avant qu'une période supplémentaire de deux ans se soit écoulée.

Dans le cas d'une mission d'audit réalisée pour un émetteur assujetti qui est un organisme de placement collectif, cet associé clé de la mission d'audit ne doit pas participer par la suite à l'audit des états financiers de l'émetteur assujetti, ou d'un autre émetteur assujetti qui est un organisme de placement collectif lié, avant qu'une période supplémentaire de deux ans se soit écoulée.

c) Malgré le paragraphe b), lorsqu'un client de services d'audit devient un émetteur assujetti ou une entité cotée, l'associé clé de la mission d'audit qui a exercé ce rôle pendant cinq ans ou plus au moment où le client devient un émetteur assujetti ou une entité cotée peut continuer de l'exercer pendant deux autres années avant de devoir être remplacé en tant qu'associé clé de la mission d'audit.

INDICATIONS – Paragraphe 20) de la règle 204.4

1 L'affectation, sur une longue période, des mêmes membres de haut niveau à l'équipe de mission pour une mission de certification peut créer un risque de familiarité. La gravité de cette menace dépendra de divers éléments, dont les suivants :

- le temps passé par la personne concernée dans l'équipe de mission;
- le rôle de cette personne au sein de l'équipe de mission;
- la structure du cabinet;
- la nature de la mission de certification, y compris la complexité des éléments faisant l'objet de la mission et le degré de jugement professionnel requis.

La gravité de la menace doit être appréciée et, si elle n'est pas manifestement négligeable, il y a lieu de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- s'entretenir de la question avec le comité d'audit;
- remplacer les membres de haut niveau de l'équipe de mission;
- demander à un autre membre du cabinet qui ne fait pas et n'a jamais fait partie de l'équipe de mission de revoir les travaux effectués par la personne concernée ou de donner les conseils qu'il juge opportuns;
- soumettre le membre ou le cabinet à une inspection professionnelle effectuée par une autorité externe;
- demander à un membre du cabinet qui ne faisait pas partie de l'équipe de mission d'effectuer un contrôle interne indépendant de la qualité des travaux de certification.

Clients de services d'audit qui sont des émetteurs assujettis ou des entités cotées

2 Le paragraphe 20) de la règle 204.4 interdit à l'associé en audit qui a été associé responsable de mission ou responsable du contrôle qualité de la mission ou autre associé clé de la mission d'audit pour la durée maximale autorisée de participer à l'audit avant l'expiration de certains délais prescrits. De ce fait, l'associé ne peut pas :

- fournir des services directement liés à l'audit ou à l'examen des états financiers intermédiaires;
- procéder au contrôle qualité dans le cadre de telles missions d'audit ou d'examen;
- s'entretenir avec l'équipe de mission ou le client au sujet de questions, d'opérations ou de faits de nature technique ou sectorielle;
- exercer de toute autre façon une influence directe sur le résultat de telles missions.

Toutefois, cet associé peut être consulté aux fins de transmission, à l'équipe de mission, de connaissances relatives au client.

3 Lorsqu'un client de services d'audit devient un émetteur assujetti ou une entité cotée, il y aurait lieu de prendre en compte, pour déterminer à quel moment un associé clé de la mission d'audit doit être remplacé au sein de l'équipe de mission, le temps passé dans cette fonction. Toutefois, l'alinéa 20 c) de la règle 204.4 prévoit que si l'associé clé de la mission d'audit exerçait cette fonction depuis cinq ans ou plus au moment où le client est devenu un émetteur assujetti ou une entité cotée, il peut rester en poste pendant deux autres années.

204 Indépendance

RÈGLE :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Approbation du comité d'audit concernant la prestation de services à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée

21) Le membre ou le cabinet ne doit pas fournir de services professionnels à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, ou à une filiale de ce client, sans avoir obtenu au préalable l'approbation du comité d'audit de l'émetteur assujetti ou de l'entité cotée.

INDICATIONS – Paragraphe 21) de la règle 204.4

1 Le paragraphe 21) de la règle 204.4 prévoit que le membre ou le cabinet ne peut fournir de services à un émetteur assujetti ou à une entité cotée qui est un client de services d'audit ou à l'une de ses filiales que si le comité d'audit du client approuve ces services au préalable. Cette exigence s'applique à tous les services d'audit et services autres que d'audit. Aux fins du paragraphe 21) de la règle 204.4, constitue l'approbation des services d'audit le fait que le comité d'audit recommande au conseil d'administration de l'entité de choisir le cabinet en cause comme auditeur de l'entité. Sous réserve du paragraphe 3 des présentes indications, tous les services autres que d'audit fournis à l'émetteur assujetti ou à l'entité cotée et à ses filiales doivent être expressément approuvés au préalable par le comité d'audit.

2 Le comité d'audit peut établir des politiques et procédures d'approbation préalable, mais ces politiques et procédures doivent être détaillées quant aux services particuliers visés et être conçues de façon à préserver l'indépendance du membre et du cabinet. Par exemple, un ou plusieurs membres du comité d'audit qui sont des administrateurs indépendants peuvent préalablement approuver les services à la condition que les décisions prises par les membres désignés du comité d'audit soient communiquées à l'ensemble du comité d'audit.

3 Malgré le paragraphe 21) de la règle 204.4, l'approbation préalable, par le comité d'audit, de services autres que de certification fournis à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée ou à une filiale de ce client n'est pas obligatoire lorsque les services qui n'ont pas été préalablement approuvés :

- ne représentent pas plus de 5 % de la somme totale des honoraires versés par le client de services d'audit au membre, au cabinet et aux autres entités du réseau au cours de l'exercice durant lequel les services sont fournis;
- n'étaient pas considérés comme des services autres que d'audit au moment de la mission;
- sont portés sans délai à la connaissance du comité d'audit et que le comité d'audit ou un ou plusieurs représentants désignés approuvent les services avant la réalisation de l'audit.

4 Aux fins du paragraphe 21) de la règle 204.4, les services d'audit comprennent tous les services fournis pour s'acquitter de responsabilités liées à la production d'une opinion sur les états financiers de l'émetteur assujetti ou de l'entité cotée. Par exemple, pour certaines missions d'audit, un associé en fiscalité peut être appelé à revoir la charge d'impôt du client. Étant donné qu'il s'agit d'une étape essentielle du processus d'audit, cette activité constitue un service d'audit. De même, des questions comptables complexes peuvent nécessiter une consultation auprès d'un associé technique du bureau national pour poser un jugement d'auditeur. Cette consultation, qui est une étape essentielle du processus d'audit, constituerait

également un service d'audit et, à ce titre, serait considérée avoir été préalablement approuvée par le comité d'audit, que le cabinet établisse ou non une facture distincte pour ce service. Ces exemples se distinguent des cas où un client, qui envisage une opération proposée, demande au membre, au cabinet ou à un cabinet membre du réseau d'évaluer l'opération et où, après recherche et consultation, le membre, le cabinet ou le cabinet membre du réseau fournit une réponse au client et facture ces services. Ces services ne seraient pas considérés comme des services d'audit et ne seraient donc pas considérés avoir été préalablement approuvés dans le cadre des services d'audit.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Exercice de fonctions de gestion

22) a) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission de certification pour une entité lorsque, durant la période visée par le rapport de certification ou la période visée par la mission, un membre du cabinet prend une décision de gestion ou exerce des fonctions de gestion pour l'entité ou une entité liée, notamment :

i) autoriser, approuver, signer ou mener à bien une opération,

ii) exercer un pouvoir au nom de l'entité, ou être en mesure de le faire,

iii) déterminer quelle recommandation du membre ou du cabinet sera mise en œuvre, ou

iv) faire rapport en tant que gestionnaire aux responsables de la gouvernance de l'entité,

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.

b) 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, un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau prend une décision de gestion ou exerce des fonctions de gestion pour l'entité ou une entité liée, notamment l'une ou l'autre des décisions et fonctions énumérées aux sous-alinéas 22) a) i) à 22) a) iv), que la décision de gestion ou les fonctions de gestion soient ou non liées aux éléments faisant l'objet de la mission d'audit ou d'examen devant être réalisée par le membre ou le cabinet.

Préparation des écritures de journal ou des documents sources

23) 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, un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau :

a) prépare ou modifie une écriture de journal, détermine ou change un code de compte ou le classement d'une opération, ou prépare ou modifie, pour l'entité ou une entité liée, un autre document comptable ayant une incidence sur les états financiers faisant l'objet de l'audit ou de l'examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet, sans obtenir l'approbation de la direction de l'entité; ou

b) prépare un document source ou crée des données, ou apporte une modification à un tel document ou à de telles données sur lesquels reposent les états financiers.

Préparation de documents comptables ou d'états financiers pour un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée

24) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit pour un émetteur assujetti 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, le cabinet, un cabinet membre du réseau ou un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau fournit des services de comptabilité ou de tenue de comptes liés aux documents comptables ou aux états financiers, et que ces services consistent notamment :

a) soit à tenir ou à préparer les documents comptables de l'entité ou d'une entité liée,

b) soit à préparer les états financiers ou à préparer les états financiers sur lesquels reposent les états financiers à l'égard desquels le rapport d'audit est délivré,

c) soit à préparer ou à créer les données de base sur lesquelles reposent les états financiers,

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. Il existe une présomption réfutable que les résultats des services de comptabilité ou de tenue de comptes seront soumis à des procédures d'audit.

En situation d'urgence, le membre ou le cabinet peut réaliser l'audit et fournir de tels services de comptabilité ou de tenue de comptes, à la condition que la prestation des services :

i) soit confiée à des personnes qui ne font pas partie de l'équipe de mission dans le cadre de l'audit;
ii) ne soit pas susceptible de se répéter dans de telles circonstances;
iii) n'amène pas un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau à prendre des décisions ou à porter des jugements qui incombent à la direction; et
iv) ait reçu l'approbation préalable du comité d'audit de l'émetteur assujetti ou de l'entité cotée, conformément au paragraphe 21) de la règle 204.4.

INDICATIONS – Paragraphes 22) à 24) de la règle 204.4

1 L'acquisition d'une compréhension du contrôle interne du client est requise par les normes d'audit généralement reconnues. Les membres sont souvent appelés à faire des analyses et des appréciations et à recommander à la direction des façons d'améliorer ou de renforcer le contrôle interne. Malgré le paragraphe 22) de la règle 204.4, la prestation de services visant à apprécier l'efficacité du contrôle interne d'un client de services de certification ou d'une entité liée et à recommander des façons d'améliorer la conception et l'implantation du contrôle interne et du contrôle de gestion des risques ne porte pas atteinte à l'indépendance du membre ou du cabinet.

Préparation des documents comptables et des états financiers

Dispositions générales

2 Il incombe à la direction de voir à ce que les documents comptables soient tenus et à ce que les états financiers soient préparés. Toutefois, la direction peut demander l'assistance d'un membre ou d'un cabinet pour s'acquitter de sa responsabilité.

3 Le fait d'assister un client de services d'audit ou d'examen, ou une entité liée, dans la préparation de documents comptables ou d'états financiers crée un risque d'autocontrôle lorsque les états financiers doivent être audités ou examinés ultérieurement par le membre ou le cabinet. Il y aurait lieu d'apprécier la gravité d'une telle menace et, si elle n'est pas manifestement négligeable, de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable.

4 En ce qui concerne le paragraphe 23) de la règle 204.4, les membres peuvent être autorisés, sous réserve de l'obtention de l'approbation de la direction, à préparer ou à modifier une écriture de journal, à déterminer ou à modifier un code de compte ou le classement d'une opération, ou encore à préparer ou à modifier, pour l'entité ou une entité liée, un autre document comptable ayant une incidence sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

Il n'est toutefois pas permis de préparer ou de modifier un document source ou de créer des données concernant toute opération qui sous-tendent les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

5 Un document source est un enregistrement initial ou une preuve originale d'une opération. Les bons de commande, les fiches de présence, les commandes des clients, les factures, les approbations des décaissements, les chèques signés et les contrats écrits sont des exemples

de documents sources. Les documents sources sont souvent suivis de la création de documents et rapports supplémentaires, comme des balances de vérification, des rapprochements de comptes et des listes chronologiques de comptes débiteurs, qui ne constituent pas des documents sources ou enregistrements initiaux. Ils peuvent également être précédés de documents contenant des calculs et des conseils, comme des calculs de primes à des fins fiscales, des calculs à l'appui de tests de dépréciation dans le secteur du pétrole et du gaz naturel, et des exemples de clauses à insérer dans un contrat qui sera préparé par les conseillers juridiques du client. La création de tels documents et rapports supplémentaires ne constitue pas la création de documents sources.

6 L'audit et l'examen des états financiers sont des processus qui impliquent un dialogue poussé entre les membres de l'équipe de mission et la direction du client de services d'audit ou d'examen. Pendant ces processus, la direction demandera et recevra fréquemment des avis sur des questions comme les principes comptables et les informations à fournir dans les états financiers, le caractère approprié des contrôles et les méthodes utilisées pour déterminer les montants déclarés au titre des actifs et des passifs. 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. Voici 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 :

- aider à résoudre des problèmes de rapprochement de comptes;
- recueillir et analyser des renseignements en vue de la communication de l'information exigée par la réglementation;
- aider le client à préparer les états financiers consolidés [y compris en aidant à convertir les comptes exigés par la législation locale pour respecter les conventions comptables du groupe et à effectuer la transition vers un modèle de présentation de l'information différent, comme celui que prévoient les Normes internationales d'information financière (IFRS)];
- aider le client à établir le libellé des notes afférentes aux états financiers;
- proposer des écritures de régularisation de journal;
- fournir une assistance et des conseils au sujet de la préparation des comptes d'entités filiales exigés par la législation locale.

7 Il peut exister un risque d'autocontrôle lorsque le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau prête son assistance dans la préparation d'éléments autres que les états financiers, puis fournit des services de certification portant sur ces éléments. Il existe par exemple un risque de ce type si le membre ou le cabinet élabore et prépare de l'information financière prospective, au sujet de laquelle il est ensuite appelé à fournir une assurance. Par conséquent, le membre ou le cabinet devrait apprécier la gravité de tout risque d'autocontrôle créé par la prestation d'un tel service. Si une telle menace n'est pas manifestement négligeable, il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable.

Clients de services d'audit ou d'examen qui ne sont ni des émetteurs assujettis ni des entités cotées

8 Sous réserve du paragraphe 23) de la règle 204.4, le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau peut fournir à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, qui n'est ni un émetteur assujetti ni une entité cotée, des services de comptabilité ou de tenue de comptes, à la condition que toute menace liée au risque d'autocontrôle ainsi créée soit ramenée à un niveau acceptable. Voici des exemples de tels services :

- inscrire des opérations pour lesquelles la direction a déterminé ou approuvé le classement de compte approprié;
- reporter des opérations au grand livre général;
- préparer des états financiers;

- rédiger les notes afférentes aux états financiers;
- reporter des écritures de journal dans la balance de vérification;
- fournir des services de paie qui n'impliquent pas la garde d'actifs du client ou d'une entité liée;
- préparer des reçus à des fins fiscales pour des dons de charité, ou des déclarations de renseignements fiscales comme des feuillets T4.

Approbation par le client des écritures de journal

9 Le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau peut préparer des écritures de journal pour un client de services d'audit ou d'examen, ou une entité liée, qui n'est ni un émetteur assujetti ni une entité cotée, à la condition que la direction approuve ces écritures de journal et en assume la responsabilité. À cette fin, le membre, le cabinet ou le cabinet membre du réseau peut choisir de faire approuver chaque écriture de journal ou d'obtenir l'approbation de la direction après avoir soigneusement passé en revue les états financiers terminés avec celle-ci. Cette approbation peut également être obtenue dans le cadre de la lettre d'affirmation de la direction.

Appréciation de la gravité des menaces

10 La gravité de toute menace créée par la prestation de services de comptabilité et de tenue de comptes à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, qui n'est ni un émetteur assujetti ni une entité cotée devrait être appréciée. La gravité d'une telle menace dépendra d'éléments comme les suivants :

- le degré d'intervention du membre ou du cabinet;
- la complexité des opérations dont il faut rendre compte;
- le degré de jugement professionnel requis pour la sélection du traitement comptable approprié.

Si la menace n'est pas manifestement négligeable, il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- faire en sorte que les services en question ne soient pas exécutés par un membre de l'équipe de mission;
- exiger que le client ou l'entité liée crée les données de base pour les écritures comptables;
- exiger que le client ou l'entité liée élabore les hypothèses sous-jacentes;
- demander l'avis d'un autre comptable professionnel;
- demander à un autre cabinet d'examiner un traitement comptable important;
- s'entretenir d'un traitement comptable important avec le service de conseil en pratique professionnelle de l'organisation provinciale de CPA du membre.

Opérations complexes

11 La préparation des écritures de journal pour une opération complexe est susceptible de créer un risque d'autocontrôle dont la gravité ne peut être ramenée à un niveau acceptable qu'en mettant en place des sauvegardes impliquant un processus de consultation, par exemple :

- en demandant l'avis d'un autre comptable professionnel;
- en demandant à un autre cabinet d'examiner un traitement comptable important;
- en s'entretenant d'un traitement comptable proposé avec le service de conseil en pratique professionnelle de l'organisation provinciale de CPA du membre.

Clients de services d'audit qui sont des émetteurs assujettis ou des entités cotées

12 Le paragraphe 24) de la règle 204.4 permet la prestation de services de comptabilité ou de tenue de comptes par le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, ou par un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, à un client de services d'audit qui est

un émetteur assujetti, une entité cotée ou une entité liée, en situation d'urgence, pourvu que les exigences du paragraphe 24) de la règle 204.4 soient respectées. De telles situations d'urgence peuvent se produire lorsque, par suite d'événements indépendants de la volonté du membre ou du cabinet et du client ou d'une entité liée :

- 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 en temps opportun de ses documents comptables ou de ses états financiers;
- 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.

De plus, l'alinéa b) 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 alinéas 24) i) à 24) 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. 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.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Prestation de services d'évaluation à un client de services d'audit ou d'examen qui n'est ni un émetteur assujetti ni une entité cotée

25) a) 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.

Prestation de services d'évaluation à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée

25) b) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit pour un émetteur assujetti ou une entité cotée lorsque, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit 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 ce client ou à une entité liée, à moins :

i) 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, ou

ii) 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. Il existe une présomption réfutable que les résultats des services d'évaluation seront soumis à des procédures d'audit.

INDICATIONS – Paragraphe 25) de la règle 204.4

Dispositions générales

1 Tout service d'évaluation suppose la formulation d'hypothèses concernant des événements futurs et l'application de certaines méthodes et techniques afin de calculer ou d'attribuer une valeur spécifique ou une fourchette de valeurs – ou de formuler une opinion sur une telle valeur ou fourchette – pour une entreprise dans son ensemble, un élément d'actif corporel ou incorporel, ou une dette.

2 Lorsque le membre ou le cabinet effectue une évaluation qui fait partie des éléments considérés dans le cadre d'une mission de certification, qui n'est ni une mission d'audit ni une mission d'examen, le membre ou le cabinet devrait se demander s'il existe une menace en raison d'un risque d'autocontrôle. Si une telle menace existe et si elle n'est pas manifestement négligeable, il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes pour l'éliminer ou la ramener à un niveau acceptable.

Clients de services d'audit ou d'examen qui ne sont ni des émetteurs assujettis ni des entités cotées

3 Les membres et les cabinets devraient se reporter au paragraphe 5 des indications relatives au paragraphe 34) de la règle 204.4 lorsqu'ils fournissent des services d'évaluation pour un

client de services d'audit ou d'examen, ou une entité liée, à des fins uniquement fiscales et qui portent sur des montants dont l'incidence sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet sera limitée aux écritures comptables relatives à l'impôt.

4 La prestation de services d'évaluation pour un client de services d'audit ou d'examen, ou une entité liée, qui n'est ni un émetteur assujetti ni une entité cotée créera un risque d'autocontrôle si l'évaluation résultant du service est intégrée aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet. La gravité d'une telle menace devrait être appréciée. Elle dépendra d'éléments comme les suivants :

- le caractère significatif des résultats du service d'évaluation;
- la mesure dans laquelle le client ou l'entité liée a les connaissances, l'expérience et la compétence nécessaires pour apprécier les problèmes en cause, et la mesure dans laquelle le client ou l'entité liée participe à la détermination et à l'approbation des questions importantes faisant appel au jugement;
- la mesure dans laquelle les méthodes établies et les lignes directrices professionnelles sont appliquées dans la prestation d'un service d'évaluation particulier;
- dans le cas des évaluations faisant appel à des méthodes standard ou établies, le degré de subjectivité inhérent à l'élément en question;
- la fiabilité et l'étendue des données sous-jacentes;
- le degré de dépendance à l'égard d'événements futurs susceptibles de causer une grande volatilité des montants en jeu;
- l'étendue et la clarté des informations fournies dans les états financiers.

Si la menace n'est pas manifestement négligeable, il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable. 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 d'évaluation ou de donner les conseils qu'il juge opportuns;
- s'assurer que le client ou l'entité liée 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 ou de l'entité liée une reconnaissance de responsabilité quant aux résultats des travaux effectués par le cabinet ou un cabinet membre du réseau;
- faire en sorte que les membres du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau qui fournissent les services en question ne fassent pas partie de l'équipe de mission.

5 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. Dans ces circonstances, les résultats d'une évaluation réalisée par plus d'une partie ne sont pas susceptibles de présenter un écart significatif.

6 Il n'y a pas atteinte à l'indépendance du membre ou du cabinet dans les cas suivants :

- le spécialiste en évaluation du cabinet revoit les travaux effectués par un client de services d'audit ou d'examen, par une entité liée ou par un spécialiste travaillant pour le client ou l'entité liée, à la condition que le client, l'entité liée ou le spécialiste qui travaille pour l'un ou l'autre fournisse l'expertise technique sur laquelle s'appuie le client ou l'entité liée dans la détermination des montants devant être inscrits dans les états financiers. En pareil cas, il n'existe pas de risque d'autocontrôle étant donné que la direction du client ou de l'entité liée, ou un tiers, est la source de l'information financière faisant l'objet d'un audit ou d'un examen réalisé par le membre ou le cabinet;

- le service d'évaluation est fourni à des fins de communication d'informations autres que financières uniquement, par exemple pour des études sur les prix de cession interne ou d'autres évaluations réalisées à des fins uniquement fiscales.

204 Indépendance

RÈGLE :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Prestation de services actuariels à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée

26) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit pour un émetteur assujetti ou une entité cotée lorsque, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit 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 actuariels à ce client ou à une entité liée, 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. Il existe une présomption réfutable que les résultats des services actuariels seront soumis à des procédures d'audit.

INDICATIONS – Paragraphe 26) de la règle 204.4

1 Aux fins du paragraphe 26) de la règle 204.4, les services actuariels comprennent la détermination d'un montant devant être inscrit dans les états financiers et les comptes connexes du client, à l'exception des services qui consistent :

- à aider le client à comprendre les méthodes, les modèles, les hypothèses et les données utilisés pour déterminer ces montants;
- à conseiller la direction sur les méthodes et hypothèses actuarielles appropriées qui seront utilisées dans les évaluations actuarielles.

De plus, le cabinet peut demander à son propre actuaire de l'assister dans la réalisation de l'audit si l'actuaire de son client ou un actuaire externe fournit ses ressources actuarielles à la direction.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Prestation de services d'audit interne à un client de services d'audit ou d'examen

27) a) 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 à l'entité ou à une entité liée des services d'audit interne, à moins que, eu égard à l'entité à laquelle sont fournis les services d'audit interne :

i) l'entité confie à un membre de la haute direction compétent la responsabilité des activités d'audit interne, et que celui-ci reconnaisse la responsabilité qui lui incombe de concevoir, de mettre en place et de maintenir le contrôle interne;

ii) l'entité ou son comité d'audit examine, évalue et approuve l'étendue, le risque et la fréquence des services d'audit interne;

iii) la direction de l'entité évalue le caractère adéquat des services d'audit interne et les constatations découlant de leur prestation;

iv) la direction de l'entité évalue les recommandations découlant des services d'audit interne, détermine celles qui doivent être mises en œuvre et gère les processus de mise en œuvre; et

v) la direction de l'entité communique au comité d'audit les constatations et les recommandations importantes découlant des services d'audit interne.

Prestation de services d'audit interne à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée

27) b) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit pour un émetteur assujetti ou une entité cotée lorsque, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit 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 à ce client ou à une entité liée des services d'audit interne qui portent sur ses contrôles comptables internes, ses systèmes financiers ou ses états financiers, 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. Il existe une présomption réfutable que les résultats des services d'audit interne seront soumis à des procédures d'audit.

INDICATIONS – Paragraphe 27) de la règle 204.4

Dispositions générales

1 Il peut exister un risque d'autocontrôle lorsque le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau fournit à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, des services d'audit interne. Ces services peuvent consister en la prestation, par le cabinet, de services d'audit allant au-delà des exigences des normes d'audit généralement reconnues, en une assistance au client ou à l'entité liée dans ses activités d'audit interne ou encore en la prise en charge de l'externalisation des activités. La nature du service devrait être prise en considération dans l'appréciation de toute menace pour l'indépendance.

2 Les services comportant une extension des procédures requises dans le cadre d'un audit ou d'un examen conformément au *Manuel de CPA Canada – Certification* ne sont pas considérés comme portant atteinte à l'indépendance à l'égard d'un client de services d'audit ou d'examen, à la condition qu'aucun membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau n'agisse, ni ne

semble agir, en qualité de représentant de la direction du client ou de l'entité liée.

3 Dans le cadre d'une mission d'audit ou d'examen, l'équipe de mission examine le contrôle interne du client et, le cas échéant, peut présenter des recommandations visant à améliorer celui-ci. Ce type de service fait partie d'une mission d'audit ou d'examen et n'est pas considéré comme constituant un service d'audit interne.

4 En plus de se conformer aux exigences de l'alinéa 27) a) de la règle 204.4, le membre ou le cabinet devrait se demander si la prestation de services d'audit interne à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, ne devrait pas être assurée uniquement par un ou des membres du cabinet qui ne participent pas à la mission d'audit ou d'examen et qui appartiennent à des lignes hiérarchiques différentes au sein du cabinet.

5 La réalisation d'une partie importante des activités d'audit interne d'un client de services d'audit ou d'examen, ou d'une entité liée, peut créer un risque d'autocontrôle. Le membre, le cabinet ou le cabinet membre du réseau devrait tenir compte de cette possibilité et faire preuve de prudence avant d'accepter un tel mandat.

Clients de services d'audit qui sont des émetteurs assujettis ou des entités cotées

6 L'alinéa 27) b) de la règle 204.4 n'interdit pas au membre, au cabinet ou à un cabinet membre du réseau de fournir des services non récurrents visant l'évaluation d'un élément ou d'un programme distinct si ces services ne constituent pas dans les faits des services d'audit interne externalisés. Ainsi, le membre, le cabinet ou le cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou du cabinet membre du réseau, peut réaliser une mission non récurrente relative à des procédures d'audit spécifiées à l'égard du contrôle interne d'un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, ou d'une entité liée.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Prestation de services en systèmes de technologie de l'information à un client de services d'audit ou d'examen

28) a) 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 de conception ou d'implantation de systèmes d'information financière à l'entité ou à une entité liée et que ces services consistent à concevoir ou à implanter tout ou partie d'un système informatique d'information financière qui, soit génère des informations importantes par rapport aux documents comptables ou aux états financiers faisant l'objet de l'audit ou de l'examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet, soit représente une partie importante de l'un ou l'autre des contrôles internes de l'entité qui sont pertinents 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, eu égard à l'entité à laquelle sont fournis les services en systèmes de technologie de l'information :

- *i) l'entité reconnaisse sa responsabilité quant à la mise en place et à la surveillance d'un système de contrôles internes;*
- *ii) l'entité confie à un employé compétent, de préférence membre de la haute direction, la responsabilité de prendre toutes les décisions de gestion concernant la conception et l'implantation du matériel informatique ou des logiciels;*
- *iii) l'entité prenne toutes les décisions de gestion concernant le processus de conception et d'implantation;*
- *iv) l'entité évalue le caractère adéquat et les résultats de la conception et de l'implantation du système; et*
- *v) l'entité assume la responsabilité de l'exploitation du système, qu'il s'agisse du matériel informatique ou des logiciels, ainsi que la responsabilité des données utilisées ou générées par ce système.*

Prestation de services en systèmes de technologie de l'information à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée

28) b) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit pour un émetteur assujetti ou une entité cotée lorsque, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit 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 de conception ou d'implantation de systèmes d'information financière et que ces services consistent :

- *i) soit à exploiter directement ou indirectement le système d'information de l'entité ou d'une entité liée ou à en superviser l'exploitation, ou encore à gérer le réseau local de l'entité ou d'une entité liée,*
- *ii) soit à concevoir ou à implanter du matériel informatique ou des logiciels rassemblant les données de base sur lesquelles reposent les états financiers ou générant des informations importantes par rapport aux états financiers de l'entité ou d'une entité liée ou à d'autres systèmes d'information financière pris dans leur ensemble,*

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. Il existe une présomption réfutable que les résultats des services de conception et d'implantation de systèmes d'information financière seront soumis à des procédures d'audit.

INDICATIONS – Paragraphe 28) de la règle 204.4

Dispositions générales

1 La prestation à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, par le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, de services impliquant la conception ou l'implantation de systèmes informatiques d'information financière qui sont ou seront utilisés pour générer de l'information intégrée aux états financiers du client ou de l'entité liée est susceptible de créer un risque d'autocontrôle.

Toutefois, certains services en systèmes de technologie de l'information peuvent ne pas porter atteinte à l'indépendance, pourvu que le membre ou le cabinet ne prenne aucune décision de gestion ou n'exerce aucune fonction de gestion pour le client ou l'entité liée. Voici des exemples de tels services :

- la conception ou l'implantation de systèmes de technologie de l'information qui ne sont pas liés au contrôle interne relatif à l'information financière;
- la conception ou l'implantation de systèmes de technologie de l'information qui ne génèrent pas d'information qui constitue une partie importante des documents comptables ou des états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet;
- l'implantation d'un logiciel de comptabilité ou d'information financière prêt à l'emploi qui n'a pas été conçu par le cabinet, lorsque la personnalisation nécessaire pour adapter le produit aux besoins du client ou de l'entité liée n'est pas importante;
- l'évaluation d'un système conçu, implanté ou exploité par un autre fournisseur, par le client ou par l'entité liée, et la formulation de recommandations à ce sujet.

Clients de services d'audit ou d'examen qui ne sont ni des émetteurs assujettis ni des entités cotées

2 En plus de se conformer aux exigences de l'alinéa 28) a) de la règle 204.4, le membre ou le cabinet devrait se demander si la prestation de services de conception et d'implantation de systèmes d'information financière à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, ne devrait pas être assurée uniquement par des membres du cabinet qui ne participent pas à la mission d'audit ou d'examen et qui appartiennent à des lignes hiérarchiques différentes au sein du cabinet.

Clients de services d'audit qui sont des émetteurs assujettis ou des entités cotées

3 Aux fins de l'alinéa 28) b) de la règle 204.4, une information sera considérée comme étant importante si elle est susceptible d'être significative par rapport aux états financiers. Comme il est possible que les seuils de signification ne puissent être déterminés avant la préparation des états financiers, le client de services d'audit ou l'entité liée et le membre ou le cabinet devraient apprécier la nature générale de l'information ainsi que les données générées par le système pendant la période visée par la mission d'audit.

4 Le paragraphe 28) de la règle 204.4 n'interdit pas qu'un membre, un cabinet ou un cabinet membre du réseau :

- conçoive ou implante un système informatique ou des logiciels non liés aux états financiers ou aux documents comptables de l'émetteur assujetti, de l'entité cotée ou d'une entité liée;
- dans le cadre de l'audit ou d'une autre mission de certification, évalue le contrôle interne d'un système lors de sa conception, de son implantation ou de son exploitation et fasse des recommandations à ce sujet à la direction;
- fasse des recommandations à la direction ou à un autre fournisseur de services sur les questions de contrôle interne relativement à la conception et à l'installation d'un système par un autre fournisseur de services.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Prestation de services de soutien en matière de litige à un client de services d'audit ou d'examen

29) a) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit ou d'examen pour un client 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 de soutien en matière de litige pour l'entité ou une entité liée ou pour un conseiller juridique de l'une ou l'autre d'entre elles, dans le but de faire valoir les intérêts de l'entité ou d'une entité liée dans le cadre d'une procédure ou d'une enquête civile, criminelle, réglementaire, administrative ou judiciaire à l'égard d'un ou de plusieurs montants 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.

Prestation de services de soutien en matière de litige à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée

29) b) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit pour un émetteur assujetti ou une entité cotée lorsque, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit 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 de soutien en matière de litige pour l'entité ou une entité liée ou pour un conseiller juridique de l'une ou l'autre d'entre elles, dans le but de faire valoir les intérêts de l'entité ou d'une entité liée dans le cadre d'une procédure ou d'une enquête civile, criminelle, réglementaire, administrative ou judiciaire.

INDICATIONS – Paragraphe 29) de la règle 204.4

Dispositions générales

1 Les services de soutien dans le cadre d'un litige consistent notamment à agir en qualité de témoin expert, à calculer les dommages-intérêts ou d'autres montants susceptibles d'être recevables ou payables par suite d'un litige ou d'une poursuite, et à apporter une assistance sur le plan de la gestion et de la recherche de documents dans le cadre d'un litige ou d'une poursuite.

2 Il peut exister un risque d'autocontrôle lorsque le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau fournit à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, des services de soutien comportant une estimation de l'issue possible d'un différend ou d'un litige, et influe de ce fait sur les montants ou les informations devant figurer à cet égard dans les états financiers du client ou de l'entité liée. La gravité d'une telle menace dépendra d'éléments comme les suivants :

- la nature de la mission;
- le caractère significatif des montants en cause;
- le degré de subjectivité inhérent à l'estimation en question.

Le membre ou le cabinet devrait apprécier la gravité de toute menace de ce type; si la menace n'est pas manifestement négligeable, il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes pour

l'éliminer ou la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- politiques et procédures interdisant aux personnes qui prêtent leur assistance au client ou à l'entité liée de prendre des décisions de gestion au nom de ce dernier;
- recours, pour la prestation du service de soutien dans le cadre d'un litige, à un membre du cabinet qui ne fait pas partie de l'équipe de mission;
- intervention d'autres professionnels, par exemple des spécialistes indépendants.

Lorsqu'il est impossible de ramener la menace à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes, le membre, le cabinet ou le cabinet membre du réseau devrait refuser la mission.

3 Le paragraphe 29) de la règle 204.4 a pour effet d'interdire au membre, au cabinet ou à un cabinet membre du réseau, ou encore à un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, sauf dans les circonstances particulières énoncées à l'alinéa 29) a) de la règle 204.4, de fournir des connaissances, de l'expérience ou de l'expertise spécialisées en vue de défendre ou d'appuyer la position du client de services d'audit ou d'une entité liée dans le cadre d'une procédure accusatoire ou similaire telle qu'une enquête ou un litige, ou devant un tribunal judiciaire ou administratif. Souvent, les litiges ou autres questions juridiques peuvent prendre des proportions qui donnent lieu à des procédures ou à des enquêtes civiles, criminelles, réglementaires, administratives ou judiciaires, et qui créent un risque d'autocontrôle ou de représentation qu'aucune sauvegarde ne peut ramener à un niveau acceptable. De ce fait, il est particulièrement important pour les cabinets et les membres de se demander, dès le début, et périodiquement par la suite, si la question à l'égard de laquelle le service est fourni a pris de telles proportions ou est susceptible de le faire. De plus, les membres et les cabinets devraient s'entretenir avec le comité d'audit de la possibilité que la question prenne de telles proportions, ainsi que des conséquences que cela pourrait avoir sur la capacité du membre ou du cabinet de continuer à fournir le service de soutien dans le cadre du litige ou à réaliser la mission d'audit ou d'examen.

4 Le paragraphe 29) de la règle 204.4 n'interdit pas qu'un membre, un cabinet ou un cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, soit engagé par le comité d'audit d'un client de services d'audit ou d'examen pour aider celui-ci à s'acquitter de ses responsabilités dans la conduite de sa propre enquête au sujet d'une irrégularité comptable éventuelle. Par exemple, si le comité d'audit doute de l'exactitude des comptes de stocks d'une filiale, il peut engager le membre, le cabinet ou le cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, pour que celui-ci procède, notamment, à une inspection et à une analyse approfondies de ces comptes ou à un inventaire physique chez la filiale, ainsi qu'à un examen des questions connexes sans que cela porte atteinte à l'indépendance. Ce type de mission peut comporter des travaux de juricomptabilité ou d'enquête entraînant la délivrance d'un rapport au client de services d'audit. Il faudra généralement mettre en œuvre des procédures conformes à celles qui sont requises par les normes d'audit généralement reconnues, mais plus détaillées ou plus complètes.

5 Dans le cadre d'une enquête ou d'une autre procédure entamée pour le compte d'un client de services d'audit ou d'examen, ou d'une entité liée, le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, peut fournir un compte rendu ou un témoignage relativement à une question de fait, comme décrire les travaux effectués par le cabinet du membre ou l'auditeur précédent. Le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, peut expliquer les positions adoptées ou les conclusions tirées durant la prestation de services fournis au client de services d'audit ou d'examen.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Prestation de services juridiques à un client de services d'audit ou d'examen

30) 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 juridiques à l'entité ou à une entité liée dans le cadre du règlement d'un différend ou d'un litige et que les questions faisant l'objet du différend ou du litige sont significatives par rapport aux états financiers.

Prestation de services juridiques à un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée

31) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit pour un émetteur assujetti ou une entité cotée lorsque, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit 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 juridiques à l'entité ou à une entité liée.

INDICATIONS – Paragraphes 30) et 31) de la règle 204.4

Dispositions générales

1 Un service juridique s'entend de tout service ne pouvant être fourni que par une personne compétente autorisée à exercer le droit dans l'espace juridique dans lequel le service est fourni. Toutefois, si l'autorité d'un espace juridique situé à l'extérieur du Canada exige qu'un service soit fourni par une personne compétente autorisée à exercer le droit dans cet espace juridique et que le même service pourrait être fourni au Canada par une personne autre qu'une personne autorisée à exercer le droit, ce service ne sera pas considéré comme un service juridique aux fins de la présente règle. La notion de services juridiques embrasse une large gamme de services aux entreprises et de services commerciaux : assistance en matière de contrats, conseils et assistance en matière de litiges, de fusions et d'acquisitions, assistance au service du contentieux du client.

2 Les menaces pour l'indépendance créées par la prestation de services juridiques à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, devraient être appréciées en fonction :

- de la nature des services en cause, par exemple les services de représentation par opposition à d'autres services juridiques;
- du fait que le prestataire des services fait ou non partie de l'équipe de mission;
- du caractère significatif de toute question pertinente par rapport aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

3 La prestation d'un service juridique lié à des éléments qui ne seraient normalement pas susceptibles d'avoir 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 n'est pas considérée comme créant une menace inacceptable pour l'indépendance à l'égard de la mission d'audit ou d'examen de ces états financiers.

4 La prestation d'un service juridique visant à assister un client de services d'audit ou d'examen, ou une entité liée, dans la réalisation d'une opération (par exemple, assistance en matière de contrats, conseils juridiques, contrôle diligent légal, restructuration) peut créer un risque d'autocontrôle. Il y aurait lieu d'apprécier la gravité d'une telle menace et, si elle n'est pas manifestement négligeable, de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- confier la prestation du service à des membres du cabinet qui ne font pas partie de l'équipe de mission;
- veiller à ce que le client ou l'entité liée prenne la décision ultime relativement aux conseils donnés;
- veiller à ce que le service comporte la mise à exécution des décisions du client ou de l'entité liée au sujet de l'opération.

Clients de services d'audit ou d'examen qui ne sont ni des émetteurs assujettis ni des entités cotées

5 La prestation de services juridiques visant à assister un client de services d'audit ou d'examen qui n'est ni un émetteur assujetti ni une entité cotée, ou une entité liée, dans le cadre du règlement d'un différend ou d'un litige peut créer un risque lié à la représentation ou un risque d'autocontrôle. Lorsqu'un membre, un cabinet ou un cabinet membre du réseau se voit demander de faire valoir les intérêts du client ou de l'entité liée dans le cadre du règlement d'un différend ou d'un litige, et que les montants en cause ne sont pas significatifs par rapport aux états financiers du client, il faudrait apprécier la gravité de toute menace ainsi créée. Si la menace n'est pas manifestement négligeable, il y aurait lieu de mettre en place des sauvegardes pour l'éliminer ou la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- politiques et procédures interdisant aux membres du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau qui prêtent assistance au client ou à l'entité liée de prendre des décisions de gestion pour le compte de ce client ou de cette entité liée;
- recours, pour la prestation des services juridiques en question, à des membres du cabinet qui ne font pas partie de l'équipe de mission.

204 Indépendance

RÈGLE :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Prestation de services de ressources humaines pour un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée

32) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit pour un émetteur assujetti ou une entité cotée lorsque, durant la période couverte par les états financiers faisant l'objet d'un audit 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 à l'entité ou à une entité liée l'un des services suivants :

a) chercher ou trouver des candidats potentiels à des postes de gestionnaire, de dirigeant ou d'administrateur;

b) faire passer des tests psychologiques ou d'autres types de tests structurés, ou appliquer d'autres programmes d'évaluation;

c) vérifier les références de candidats potentiels à un poste de dirigeant ou d'administrateur;

d) agir en qualité de négociateur ou de médiateur auprès des employés ou futurs employés, par exemple pour la détermination de la situation hiérarchique, du statut ou du titre, de la rémunération, des avantages sociaux ou de toute autre condition d'emploi; ou

e) fournir des recommandations ou des conseils à l'égard de l'embauche d'un candidat en particulier pour un poste donné.

INDICATIONS – Paragraphe 32) de la règle 204.4

Dispositions générales

1 Le recrutement de gestionnaires, de dirigeants ou d'administrateurs pour un client de services de certification peut créer, lorsque la personne recrutée sera en mesure d'influer sur les éléments visés par la mission de certification, un risque lié à l'intérêt personnel, un risque d'intimidation ou un risque de familiarité, actuel ou futur. La gravité d'une telle menace dépendra d'éléments comme les suivants :

- le rôle de la personne recrutée;
- la nature de l'assistance recherchée.

La gravité d'une telle 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. Dans tous les cas, le cabinet devrait éviter de prendre des décisions de gestion, et c'est le client qui devrait prendre la décision de recrutement.

Clients de services d'audit qui sont des émetteurs assujettis ou des entités cotées

2 Malgré le paragraphe 32) de la règle 204.4, le membre, le cabinet ou un cabinet membre du réseau, ou encore un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau, peut, sur demande d'un client de services d'audit ou d'une entité liée, faire passer des entrevues à des candidats et donner son avis au client ou à l'entité liée au sujet de la compétence d'un candidat pour un poste de comptabilité générale, un poste administratif ou un poste de contrôle.

204 Indépendance

RÈGLE :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Prestation de services de finance d'entreprise ou de services similaires à un client de services d'audit ou d'examen

33) 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 l'un ou l'autre des services suivants :

a) faire la promotion, le commerce ou le placement des valeurs mobilières de l'entité ou d'une entité liée;

b) conseiller l'entité ou une entité liée à l'égard de questions de finance d'entreprise lorsque :

i) l'efficacité des conseils dépend d'un traitement comptable particulier ou d'une présentation particulière dans les états financiers,

ii) les résultats ou les conséquences des conseils ont ou auront une incidence significative sur les états financiers, et

iii) 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;

c) prendre des décisions de placement au nom de l'entité ou d'une entité liée ou exercer d'une autre manière un pouvoir discrétionnaire à l'égard des placements de l'entité ou d'une entité liée;

d) réaliser une opération d'achat ou de vente de placements pour l'entité ou une entité liée; ou

e) avoir la garde de biens appartenant à l'entité ou à une entité liée, notamment en prenant temporairement possession de valeurs acquises par l'entité ou une entité liée.

INDICATIONS – Paragraphe 33) de la règle 204.4

1 Les alinéas 33) a) à 33) e) de la règle 204.4 énumèrent les services de finance d'entreprise ou les services similaires que le membre ou le cabinet ne peut fournir à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée.

Lorsqu'un membre ou un cabinet a donné des conseils à l'égard de questions de finance d'entreprise à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, l'alinéa 33) b) de la règle 204.4 interdit au membre ou au cabinet de réaliser la mission d'audit ou d'examen si :

- l'efficacité des conseils dépend d'un traitement comptable particulier ou d'une présentation particulière dans les états financiers;
- les résultats ou les conséquences des conseils ont ou auront une incidence significative sur les états financiers; et
- 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.

Lorsque l'efficacité de la mise en œuvre de conseils en finance d'entreprise 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 le cas d'une telle incompatibilité, il serait interdit au membre ou au cabinet de réaliser la mission d'audit ou d'examen. Par conséquent, dans les circonstances énoncées à l'alinéa 33) b) de la règle 204.4, 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-conseils en finance d'entreprise.

2 D'autres services de finance d'entreprise que ceux interdits par le paragraphe 33) de la règle 204.4 sont susceptibles de créer un risque lié à la représentation ou un risque d'autocontrôle, mais une telle menace peut être ramenée à un niveau acceptable par la mise en place de sauvegardes. Voici des exemples de tels services :

- assistance dans l'élaboration des stratégies d'entreprise;
- assistance dans l'obtention d'un financement bancaire en expliquant les états financiers à la banque;
- assistance dans la recherche de sources possibles de capital répondant aux conditions ou aux critères fixés par le client;
- conseils touchant la structure de l'entreprise et assistance dans l'analyse des effets d'opérations envisagées.

Il y aurait lieu d'apprécier la gravité de la menace et, si elle n'est pas manifestement négligeable, de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable. Il serait possible, par exemple, de confier la prestation des services à des membres du cabinet qui ne font pas partie de l'équipe de mission.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Prestation de services de planification fiscale ou d'autres services-conseils en fiscalité à un client de services d'audit ou d'examen

34) a) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit ou d'examen pour un client 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 de planification fiscale ou d'autres services-conseils en fiscalité au client ou à une entité liée, et que :

i) l'efficacité des conseils dépend d'un traitement comptable particulier ou d'une présentation particulière dans les états financiers;

ii) les résultats ou les conséquences des conseils ont ou auront une incidence significative sur les états financiers; et

iii) 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.

Prestation de services de calcul d'impôt en vue de la préparation des écritures comptables pour un émetteur assujetti ou une entité cotée

34) b) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit pour un émetteur assujetti 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, le cabinet, un cabinet membre du réseau ou un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau procède au calcul des passifs ou des actifs d'impôt exigible ou d'impôt futur de l'émetteur assujetti, 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.

En situation d'urgence, le membre ou le cabinet peut réaliser l'audit et fournir de tels services fiscaux, à la condition que la prestation des services :

i) soit confiée à des personnes qui ne font pas partie de l'équipe de mission dans le cadre de l'audit;

ii) ne soit pas susceptible de se répéter, dans de telles circonstances;

iii) n'amène pas un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau à prendre des décisions ou à porter des jugements qui incombent à la direction; et

iv) ait reçu l'approbation préalable du comité d'audit de l'émetteur assujetti ou de l'entité cotée, conformément au paragraphe 21) de la règle 204.4.

INDICATIONS – Paragraphe 34 de la règle 204.4

Dispositions générales

1 Les services de fiscalité comprennent généralement les services suivants :

- la préparation de déclarations fiscales;
- la préparation d'évaluations à des fins fiscales;
- la prestation de services de planification fiscale et d'autres services-conseils en fiscalité sur des questions telles que la structuration avantageuse, sur le plan fiscal, des activités de l'entreprise, ou l'application de la loi ou de la réglementation fiscales;
- la prestation de services de représentation dans le cadre d'un litige fiscal;
- la préparation de calculs d'impôt en vue de la préparation des écritures comptables.

2 La prestation de services de fiscalité peut créer un risque d'autocontrôle lorsque les conseils ou autres services ont ou auront une incidence sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet, ou un risque de représentation lorsque les services comprennent le règlement d'un litige fiscal opposant le client aux autorités fiscales. L'existence et la gravité de la menace dépendent de facteurs tels que :

- 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.

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.

3 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. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- confier la prestation des services de fiscalité à des professionnels qui ne font pas partie de l'équipe de mission de certification;
- faire appel à un fiscaliste, qui n'a pas participé à la prestation de services de fiscalité, pour qu'il conseille l'équipe de mission de certification à l'égard des services de fiscalité et qu'il examine le traitement appliqué dans les états financiers;
- consulter un fiscaliste externe au sujet des services de fiscalité;
- consulter les autorités fiscales ou obtenir leur autorisation préalable.

Préparation de déclarations fiscales

4 Les services de préparation de déclarations fiscales peuvent comprendre, notamment, une assistance au client de services d'audit ou d'examen à l'égard de ses obligations en matière de déclarations fiscales, par exemple la préparation des informations et des compléments d'information, y compris la somme due au fisc, qui doivent être présentés dans les formulaires prescrits et soumis aux autorités fiscales. Ces déclarations font l'objet d'un audit ou autre examen par les autorités fiscales. Par conséquent, la prestation de tels services 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.

Préparation d'évaluations à des fins fiscales

5 Le cabinet peut se voir demander de procéder à une évaluation visant à aider un client de services d'audit ou d'examen, ou une entité liée, à l'égard de ses obligations en matière de déclarations fiscales ou à des fins de planification fiscale.

Le paragraphe 25) de la règle 204.4 permet la prestation de certains services d'évaluation à des fins uniquement fiscales. Lorsque l'évaluation est effectuée à des fins uniquement fiscales et qu'elle porte sur des montants dont l'incidence sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet sera limitée aux écritures comptables relatives à l'impôt, aucune menace pour l'indépendance n'est normalement créée si les montants en cause ne sont pas significatifs par rapport à ces états financiers ou si l'évaluation peut faire l'objet d'un examen externe réalisé à la discrétion d'une autorité fiscale ou d'une autorité de réglementation similaire.

Toutefois, un service d'évaluation qui ne doit pas faire l'objet d'un tel examen externe et qui aboutit à des montants qui sont significatifs par rapport aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet peut créer une menace pour l'indépendance. L'existence et la gravité de la menace dépendent de facteurs tels que :

- la mesure dans laquelle la méthode d'évaluation est étayée par la loi ou la réglementation fiscales, la jurisprudence ou les pratiques établies, et le degré de subjectivité inhérent à l'évaluation;
- la fiabilité et l'étendue des données sous-jacentes.

La gravité de la 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.

Prestation de services de planification fiscale ou d'autres services-conseils en fiscalité

6 Les membres et les cabinets fournissent souvent des services de planification fiscale ou des services-conseils en fiscalité en vue de créer des résultats avantageux sur le plan fiscal pour leurs clients. Lorsqu'un membre ou un cabinet a fourni des services de planification fiscale ou d'autres services-conseils en fiscalité à un client de services d'audit ou d'examen, ou à une entité liée, 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 :

- l'efficacité des conseils dépend d'un traitement comptable particulier ou d'une présentation particulière dans les états financiers;
- les résultats ou les conséquences des conseils ont ou auront une incidence significative sur les états financiers; et
- 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.

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 le cas d'une telle incompatibilité, il serait interdit au membre ou au cabinet de réaliser la mission d'audit ou d'examen. Par conséquent, dans les circonstances énoncées à l'alinéa 34) a) de la règle 204.4, 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.

Prestation de services de représentation en matière de fiscalité

7 Les services de représentation en matière de fiscalité consistent généralement en une assistance au client dans le règlement d'un litige fiscal l'opposant aux autorités fiscales. Ces services peuvent comprendre la prestation de services de soutien dans le cadre d'un litige, la prestation de services juridiques, ou les deux. Les membres et les cabinets devraient par

conséquent évaluer si la prestation de tels services 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.

Clients de services d'audit ou d'examen qui ne sont ni des émetteurs assujettis ni des entités cotées

8 L'alinéa 29) a) et le paragraphe 30) de la règle 204.4 n'interdisent pas aux membres et aux cabinets de fournir un service de représentation en matière de fiscalité qui consiste à aider un client de services d'audit ou d'examen, qui n'est ni un émetteur assujetti ni une entité cotée, dans le cadre du règlement d'un litige opposant le client à une autorité fiscale lorsque cette assistance n'implique pas d'intervenir en qualité de représentant devant un tribunal public ou une cour.

L'alinéa 29) a) et le paragraphe 30) de la règle 204.4 n'interdisent pas non plus aux membres et aux cabinets de fournir un service de représentation en matière de fiscalité qui consiste à aider un client de services d'audit ou d'examen, qui n'est ni un émetteur assujetti ni une entité cotée, dans le cadre du règlement d'un litige opposant le client à une autorité fiscale lorsque cette assistance implique d'intervenir en qualité de représentant devant un tribunal public ou une cour, pourvu que les questions en litige concernent des montants qui ne sont pas significatifs par rapport aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

L'alinéa 29) a) et le paragraphe 30) de la règle 204.4 n'interdisent pas aux membres et aux cabinets de répondre à des demandes d'information spécifiques, de présenter un compte rendu des faits ou un témoignage à l'égard des travaux effectués, ou d'aider le client à analyser des questions d'ordre fiscal.

Clients de services d'audit qui sont des émetteurs assujettis ou des entités cotées

9 L'alinéa 29) b) et le paragraphe 31) de la règle 204.4 n'interdisent pas aux membres et aux cabinets de fournir un service de représentation en matière de fiscalité qui consiste à aider un client de services d'audit, qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, dans le cadre du règlement d'un litige opposant le client à une autorité fiscale lorsque cette assistance n'implique pas d'intervenir en qualité de représentant devant un tribunal public ou une cour.

Selon les paragraphes 29) et 31) de la règle 204.4, les membres et les cabinets ne peuvent pas fournir de service de représentation en matière de fiscalité qui consiste à aider un client de services d'audit, qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, dans le cadre du règlement d'un litige opposant le client à une autorité fiscale lorsque cette assistance implique d'intervenir en qualité de représentant devant un tribunal public ou une cour, que les montants en cause soient ou non significatifs par rapport aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

L'alinéa 29) b) et le paragraphe 31) de la règle 204.4 n'interdisent pas aux membres et aux cabinets de répondre à des demandes d'information spécifiques ou de présenter un compte rendu des faits ou un témoignage à l'égard des travaux effectués.

Les membres et les cabinets doivent garder à l'esprit qu'une mission visant à fournir un service de représentation permis en matière de fiscalité peut, en cours de réalisation, prendre des proportions telles que le risque lié à la représentation ou le risque d'autocontrôle ne puisse être ramené à un niveau acceptable par l'application de sauvegardes. De ce fait, les indications du paragraphe 3 des indications relatives au paragraphe 29) de la règle 204.4 qui s'appliquent aux services de soutien dans le cadre d'un litige peuvent également s'avérer utiles dans le cas de la prestation de services de représentation en matière de fiscalité. L'un des facteurs influant sur la gravité de la menace ainsi créée est la possibilité que le service de représentation en matière de fiscalité implique d'agir en qualité de représentant devant un

tribunal public ou une cour, soit, dans le cas présent, un organisme juridictionnel indépendant de l'autorité fiscale.

Préparation de calculs d'impôt en vue de la préparation d'écritures comptables pour un émetteur assujetti ou une entité cotée

10 L'alinéa 34) b) de la règle 204.4 permet au membre ou au cabinet, en situation d'urgence et sous réserve de certaines conditions précisées, de procéder au calcul des passifs et des actifs d'impôt exigible ou d'impôt futur d'un client de services d'audit, qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, ou une entité liée, en vue de la préparation des écritures comptables faisant l'objet d'un audit devant être réalisé par le membre ou le cabinet. De telles situations d'urgence peuvent se produire lorsque, par suite d'événements indépendants de la volonté du membre ou du cabinet et du client ou d'une entité liée :

- 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;
- 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.

De plus, 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. 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.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Prestation de services autres que de certification avant le début des services d'audit ou d'examen

35) a) Lorsque le membre, le cabinet, un cabinet membre du réseau ou un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau a fourni à un client un service autre que de certification visé aux paragraphes 22) à 34) de la règle 204.4 avant d'être engagé afin de réaliser une mission d'audit ou d'examen pour ce même client, mais que ce service a été fourni pendant ou après la période couverte par les états financiers faisant l'objet de l'audit ou de l'examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet, le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit ou d'examen, à moins que le service autre que de certification en cause ait été fourni avant la période visée par la mission et que le membre ou le cabinet :

- *i) s'entretienne de l'incidence, sur l'indépendance, de la prestation du service autre que de certification avec le comité d'audit,*
- *ii) demande au client d'examiner les résultats du service autre que de certification et d'en assumer la responsabilité, et*
- *iii) empêche le personnel qui a fourni le service autre que de certification de participer à la mission d'audit ou d'examen,*

de sorte que toute menace créée par la prestation du service autre que de certification soit ramenée à un niveau acceptable.

Prestation de services autres que de certification à une entité qui est par la suite devenue un émetteur assujetti ou une entité cotée

35) b) Lorsque le membre, le cabinet, un cabinet membre du réseau ou un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau a fourni un service autre que de certification visé aux paragraphes 22) à 34) de la règle 204.4 à un client de services d'audit ou d'examen qui est devenu par la suite un émetteur assujetti ou une entité cotée et que les dispositions des paragraphes 22) à 34) de la règle 204.4 auraient empêché le membre ou le cabinet de réaliser une mission d'audit pour un émetteur assujetti ou une entité cotée, le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit pour le client, à moins que le membre ou le cabinet :

- *i) s'entretienne de l'incidence, sur l'indépendance, de la prestation du service autre que de certification avec le comité d'audit;*
- *ii) demande au client d'examiner les résultats du service autre que de certification et d'en assumer la responsabilité; et*
- *iii) empêche le personnel qui a fourni le service autre que de certification de participer à la mission d'audit,*

de sorte que toute menace créée par la prestation du service autre que de certification soit ramenée à un niveau acceptable.

INDICATIONS – Paragraphe 35) de la règle 204.4

1 Le cabinet et les membres de l'équipe de mission doivent être indépendants du client de services de certification pendant la période visée par la mission de certification.

Missions d'audit ou d'examen

2 Dans le cas d'une mission d'audit ou d'examen, l'indépendance est également requise durant la période couverte par les états financiers sur lesquels porte le rapport du membre ou du cabinet. Lorsqu'une entité devient un client de services d'audit ou d'examen pendant ou après la période couverte par les états financiers sur lesquels portera le rapport du membre ou du

cabinet, le membre ou le cabinet devrait se demander si des menaces pour l'indépendance risquent d'être créées du fait de l'existence de relations financières ou d'affaires avec le client pendant ou après la période couverte par les états financiers, mais avant l'acceptation de la mission.

De même, dans le cas d'une mission de certification autre que d'audit ou d'examen, le membre ou le cabinet devrait se demander si des relations financières ou d'affaires risquent de créer des menaces pour l'indépendance.

3 Dans la situation décrite à l'alinéa 35) a) de la règle 204.4, le membre ou le cabinet est tenu de prendre un certain nombre de mesures pour ramener à un niveau acceptable la menace créée par la prestation du service autre que de certification décrit dans la règle.

Pour déterminer si une menace a été ramenée à un niveau acceptable, le membre ou le cabinet doit tenir compte de la nature de cette menace et de son incidence sur l'indépendance. Le cas échéant, il devra prendre des mesures supplémentaires pour ramener la menace à un niveau acceptable. Par exemple, il peut demander à un autre cabinet d'examiner les résultats du service autre que de certification, ou demander à un autre cabinet d'exécuter de nouveau ce service, dans la mesure nécessaire pour que cet autre cabinet puisse assumer la responsabilité du service autre que de certification.

Lorsque la prestation du service autre que de certification crée une menace si grave pour l'indépendance que même la conformité aux dispositions de l'alinéa 35) a) de la règle 204.4 ne peut la ramener à un niveau acceptable, le membre ou le cabinet est tenu de refuser la mission d'audit ou d'examen.

Il convient de rappeler aux membres et aux cabinets que la prestation d'un service autre que de certification à un client de services d'audit ou d'examen peut créer une menace pour l'indépendance, même lorsque le service autre que de certification en cause n'est pas expressément traité dans les dispositions des paragraphes 22) à 35) de la règle 204.4. En pareil cas, les membres et les cabinets doivent, aux termes de la règle 204.3, évaluer la menace créée et soit mettre en place les sauvegardes propres à la ramener à un niveau acceptable, soit refuser la mission d'audit ou d'examen.

Clients de services d'audit qui sont des émetteurs assujettis ou des entités cotées

4 Lorsqu'une entité devient un émetteur assujetti ou une entité cotée par suite d'un appel public à l'épargne, l'auditeur de cette entité est tenu, dès lors et jusqu'à ce qu'elle cesse d'être un émetteur assujetti ou une entité cotée, de se conformer aux interdictions particulières prévues à la règle 204.4 qui se rapportent à l'audit d'un émetteur assujetti ou d'une entité cotée. Par exemple, des services de tenue de comptes ne peuvent être fournis après la date d'un premier appel public à l'épargne, sauf en situation d'urgence. La prestation de services de tenue de comptes à l'entité avant cette date ne porte pas atteinte à l'indépendance du cabinet si ces services ne sont pas interdits par le paragraphe 23) de la règle 204.4 et que le cabinet s'est conformé aux dispositions de l'alinéa 35) b) de la règle 204.4.

Documentation

5 Les membres et les cabinets sont également tenus, selon l'alinéa e) de la règle 204.5, de consigner en dossier :

- la description du service autre que de certification fourni antérieurement;
- les conclusions des entretiens avec le comité d'audit;
- les mesures supplémentaires prises pour répondre à la menace créée par la prestation du service autre que de certification fourni antérieurement;
- les raisons qui motivent la décision du membre ou du cabinet.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Honoraires

36) Le membre ou le cabinet ne doit pas accepter de réaliser une mission de certification moyennant des honoraires qu'il sait être sensiblement inférieurs à ceux facturés par le membre ou le cabinet précédent ou aux honoraires mentionnés dans d'autres offres de service se rapportant à la mission, à moins que le membre ou le cabinet soit en mesure de démontrer :

a) que des membres qualifiés du cabinet ont été affectés à la mission et qu'ils y consacreront un temps suffisant; et

b) que toutes les normes, lignes directrices et procédures de contrôle qualité applicables en matière de certification ont été respectées.

Honoraires conditionnels

36.1) a) Le membre ou le cabinet ne doit pas fournir, directement ou indirectement, de services de certification moyennant des honoraires conditionnels.

b) Le membre ou le cabinet ne doit pas fournir de services de certification à un client auquel il fournit, directement ou indirectement, des services autres que de certification moyennant des honoraires conditionnels lorsque le résultat du service autre que de certification et le montant des honoraires sont tributaires d'un jugement à porter dans l'immédiat ou dans l'avenir relativement à une question significative par rapport aux éléments faisant l'objet de la mission de certification.

c) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit ou d'examen pour un client auquel il fournit, directement ou indirectement, des services autres que de certification moyennant des honoraires conditionnels lorsque :

i) les honoraires conditionnels facturés par le cabinet au client de services d'audit ou d'examen sont ou seront vraisemblablement significatifs pour le cabinet;

ii) un membre de l'équipe de mission d'audit ou d'examen qui s'occupe de ce client aura droit à une portion des honoraires conditionnels et que cette portion est significative pour ce membre; ou

iii) le résultat du service autre que de certification et le montant des honoraires conditionnels sont tributaires d'un jugement à porter dans l'immédiat ou dans l'avenir relativement à une question significative par rapport aux états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet.

d) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit ou d'examen si un cabinet membre du réseau qui prend part à une portion importante de la mission d'audit ou d'examen fournit un service autre que de certification au client de services d'audit ou d'examen moyennant des honoraires conditionnels et que ces honoraires conditionnels seront vraisemblablement significatifs pour ce cabinet membre du réseau.

Montant relatif des honoraires reçus d'un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée

37) a) Le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit pour un émetteur assujetti ou une entité cotée lorsque les produits, calculés selon la méthode de la comptabilité d'engagement, qui découlent des services fournis au client et à ses entités liées au cours des deux derniers exercices consécutifs du cabinet, terminés avant la date des états financiers faisant l'objet d'un audit par le membre ou le cabinet, représentent au total plus de 15 % du chiffre d'affaires total du cabinet, calculé selon la méthode de la comptabilité d'engagement, pour chacun de ces exercices, à moins que :

i) le membre ou le cabinet informe le comité d'audit que ces produits représentent au total plus de 15 % du chiffre d'affaires total du cabinet, calculé selon la méthode de la comptabilité d'engagement, pour chacun de ces exercices; et

ii) un autre comptable professionnel non membre du cabinet réalise une revue, essentiellement équivalente à une revue de contrôle qualité de l'audit :

A) soit avant la délivrance de l'opinion d'audit sur les états financiers,

B) soit après la délivrance de l'opinion d'audit sur les états financiers, mais avant la délivrance de l'opinion d'audit sur les états financiers du client pour l'exercice qui suit immédiatement l'exercice en cause.

Par la suite, lorsque les produits, calculés selon la méthode de la comptabilité d'engagement, qui découlent des services fournis au client et à ses entités liées continuent de représenter au total plus de 15 % du chiffre d'affaires total du cabinet, calculé selon la méthode de la comptabilité d'engagement, pour le dernier exercice terminé du cabinet, le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser de mission d'audit, à moins que les conditions énoncées aux sous-alinéas 37) a) i) et 37) a) ii) A) soient respectées.

b) Le membre ne doit pas réaliser la revue exigée au sous-alinéa 37) a) ii) de la règle 204.4 dans les cas où les dispositions de la règle 204 lui interdiraient ou interdiraient à son cabinet de réaliser l'audit des états financiers dont il est question à l'alinéa 37) a) de la règle 204.4.

INDICATIONS – Paragraphes 36), 36.1) et 37) de la règle 204.4

Honoraires – Niveau des honoraires

1 Le paragraphe 36) de la règle 204.4 prévoit que le membre ou le cabinet ne peut fournir de services de certification moyennant des honoraires qu'il sait être sensiblement inférieurs à ceux facturés par le membre ou le cabinet précédent ou aux honoraires mentionnés dans d'autres offres de services, à moins que le membre ou le cabinet soit en mesure de démontrer que la mission sera réalisée adéquatement par du personnel qualifié et conformément à toutes les normes professionnelles applicables.

Honoraires conditionnels

2 Le paragraphe 36.1) 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 de certification.

3 Toutefois, un accord d'honoraires conclu avec un client de services de certification peut également créer une menace pour l'indépendance dans les situations où ces honoraires sont autres que ceux interdits par le paragraphe 36.1) de la règle 204.4. La gravité de la menace dépend de facteurs tels que :

- la fourchette des montants d'honoraires possibles;
- la question de savoir si une autorité compétente déterminera l'issue de la question dont dépend la détermination des honoraires conditionnels;
- la nature du service;
- l'incidence de l'événement ou de l'opération sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification.

La gravité de la menace doit être appréciée et, lorsqu'elle n'est pas manifestement négligeable, des sauvegardes propres 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 de procéder à une revue des travaux de certification en question ou de fournir les conseils qu'il juge opportun;

- confier la prestation des services à des professionnels qui ne font pas partie de l'équipe de mission.

4 Des services de finance d'entreprise sont souvent fournis moyennant des honoraires conditionnels. Lorsqu'un membre ou un cabinet peut, en conformité avec le paragraphe 33) de la règle 204.4, fournir des services de finance d'entreprise à un client de services de certification et que ces services sont fournis moyennant des honoraires conditionnels, une menace pour l'indépendance peut être créée. La gravité de la menace dépend de facteurs tels que :

- le niveau de connaissance des parties à l'opération et la question de savoir si elles exercent un contrôle diligent plus poussé à l'égard de l'opération;
- la question de savoir si les montants ou les informations présentés dans les états financiers du client ont une incidence significative sur les honoraires;
- la question de savoir si le résultat des services de finance d'entreprise est tributaire d'un jugement relatif à une question significative liée aux éléments faisant l'objet de la mission de certification, par exemple un solde significatif figurant dans les états financiers du client;
- le caractère significatif du montant des honoraires conditionnels pour le membre ou le cabinet.

Pour évaluer le caractère significatif du montant des honoraires conditionnels pour un membre, il faut se demander si ce membre, qui prend part à la prestation du service de finance d'entreprise et qui recevra vraisemblablement une rémunération significative pour lui par suite de la réception des honoraires conditionnels par le cabinet, est aussi membre de l'équipe de mission de certification

La gravité de la menace doit être appréciée et, lorsqu'elle n'est pas manifestement négligeable, des sauvegardes propres 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 de procéder à une revue des travaux de certification en question ou de fournir les conseils qu'il juge opportuns;
- confier la prestation des services à des professionnels qui ne font pas partie de l'équipe de mission.

5 La facturation fondée sur la valeur, expressément indiquée comme étant exclue de la définition des honoraires conditionnels, ne doit pas être utilisée pour justifier ce qui, en réalité, constituerait par ailleurs un accord non approprié sur des honoraires conditionnels.

Honoraires en souffrance

6 Il peut y avoir un risque lié à l'intérêt personnel si les honoraires dus par un client de services de certification pour des services professionnels demeurent impayés pendant une longue période, surtout si une partie importante n'est pas payée avant la délivrance du rapport de certification de l'année suivante. D'une manière générale, de tels honoraires devraient obligatoirement être payés avant la délivrance du rapport. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises dans une telle situation :

- s'entretenir de l'importance des honoraires en souffrance avec le comité d'audit;
- demander à un autre membre du cabinet, qui ne fait pas partie de l'équipe de mission, ou encore à un comptable professionnel qui n'est pas membre du cabinet, de donner des conseils ou de revoir les travaux effectués.

Les membres doivent garder à l'esprit que les honoraires en souffrance peuvent créer les mêmes menaces pour l'indépendance qu'un prêt consenti au client. Par conséquent, il y a lieu

pour eux de se demander si, en raison de la gravité de telles menaces, il est opportun que le cabinet continue de fournir des services de certification à ce client.

Honoraires – Montant relatif

7 Lorsque le total des honoraires générés par un client de services de certification représente une proportion importante du total des honoraires perçus par un membre ou un cabinet, la dépendance financière à l'égard de ce client, ou du groupe de clients dont il fait partie – y compris la crainte possible de perdre ce client –, peut créer un risque lié à l'intérêt personnel. La gravité de cette menace dépendra d'éléments comme les suivants :

- la structure du cabinet;
- le fait que le membre ou le cabinet ait ou non une clientèle bien établie.

La gravité de la 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. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- réduire la dépendance à l'égard de ce client;
- s'entretenir de l'étendue et de la nature des honoraires avec le comité d'audit;
- instituer au sein du cabinet des politiques et procédures de surveillance et de mise en œuvre du contrôle qualité des missions de certification;
- demander à un autre membre du cabinet, qui ne fait pas partie de l'équipe de mission, de contrôler les travaux effectués ou de donner les conseils qu'il juge opportuns;
- prendre des dispositions pour la mise en place d'un contrôle externe de la qualité;
- consulter un tiers, par exemple un organisme de réglementation professionnelle, ou encore un confrère ou une consœur qui n'est pas membre du cabinet.

Montant relatif des honoraires reçus d'un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée

8 L'alinéa 37) a) de la règle 204.4 prévoit que, à moins que certaines mesures précisées soient prises, le membre ou le cabinet ne peut réaliser une mission d'audit pour un client qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée lorsque les produits, calculés selon la méthode de la comptabilité d'engagement, qui découlent de services fournis à ce client et à ses entités liées au cours des deux derniers exercices consécutifs du cabinet, terminés avant la date des états financiers faisant l'objet d'un audit par le membre ou le cabinet, représentent au total plus de 15 % du chiffre d'affaires total du cabinet, calculé selon la méthode de la comptabilité d'engagement, pour chacun de ces exercices. Les mesures qui, selon la règle, doivent être prises sont les suivantes :

- informer le comité d'audit que les produits excèdent le seuil de 15 %;
- faire appel à un autre comptable professionnel non membre du cabinet pour qu'il réalise une revue de la mission, cette revue pouvant être préalable ou postérieure à la délivrance de l'opinion d'audit.

La règle exige que cette revue soit essentiellement équivalente à une revue de contrôle qualité. La revue préalable doit être réalisée avant la délivrance de l'opinion d'audit sur les états financiers publiés. La revue postérieure peut être réalisée après la délivrance de l'opinion d'audit sur les états financiers publiés, mais doit l'être avant que l'opinion d'audit soit exprimée à l'égard des états financiers du client pour l'exercice qui suit immédiatement l'exercice en cause.

La règle exige également la réalisation d'une revue préalable à la délivrance de l'opinion d'audit lorsque les produits, calculés selon la méthode de la comptabilité d'engagement, qui découlent de services fournis au client continuent de représenter plus de 15 % du chiffre d'affaires total du cabinet, calculé selon la méthode de la comptabilité d'engagement, pour le dernier exercice terminé du cabinet.

204 Indépendance

RÈGLE :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Évaluation ou rémunération des associés

38) Le membre qui est ou était un associé clé de la mission d'audit ne doit pas être évalué ou rémunéré en fonction de ses ventes de services autres que de certification au client en cause ou à une entité liée, ou de la sollicitation qu'il a faite visant la vente de tels services au client en cause ou à une entité liée, si ces ventes ou cette sollicitation ont lieu ou ont eu lieu durant la période au cours de laquelle le membre est ou était un associé clé de la mission d'audit.

INDICATIONS – Paragraphe 38) de la règle 204.4

1 Évaluer ou rémunérer un membre de l'équipe de mission, dans le cadre d'une mission réalisée auprès d'un client de services d'audit ou d'examen, pour la vente de services autres que de certification à ce client peut créer un risque lié à l'intérêt personnel. La gravité d'une telle menace dépendra d'éléments comme les suivants :

- la structure du cabinet;
- le montant des honoraires exigés pour les services de certification;
- le montant des honoraires exigés pour les services autres que de certification.

Il y aurait lieu d'apprécier la gravité de la menace et, si elle n'est pas manifestement négligeable, de mettre en place des sauvegardes pour la ramener à un niveau acceptable. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- s'entretenir de la nature et de l'étendue des honoraires avec le comité d'audit;
- instituer au sein du cabinet des politiques et procédures de surveillance et de mise en œuvre du contrôle qualité des missions de certification;
- demander à un autre membre du cabinet, qui ne fait pas partie de l'équipe de mission, de contrôler les travaux effectués ou de donner les conseils qu'il juge opportuns;
- faire l'objet d'une inspection professionnelle effectuée par une autorité externe.

2 Le paragraphe 38) de la règle 204.4 n'interdit pas que le membre qui est un associé clé de la mission d'audit soit évalué ou rémunéré en lien avec la prestation de services autres que de certification et qu'il participe aux profits tirés des services d'audit et aux profits du cabinet. L'évaluation d'un tel associé peut tenir compte d'un certain nombre de facteurs, tels que la complexité des missions qui lui sont confiées, la gestion générale de la relation avec le client, y compris la prestation de services autres que d'audit, et l'atteinte d'objectifs de vente de services de certification à un client pour lequel il est un associé clé de la mission d'audit, ou de vente de services de certification ou autres à un client pour lequel il n'est pas un associé clé de la mission d'audit.

Les membres ou les cabinets devraient se demander s'il y a lieu de consigner en dossier leurs processus et systèmes d'évaluation et de rémunération afin d'étayer leur conformité aux exigences du paragraphe 38) de la règle 204.4.

204 Indépendance

RÈGLE :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Cadeaux et hospitalité

39) Le membre ou le candidat/stagiaire qui fait partie d'une équipe de mission s'occupant d'un client de services de certification et le cabinet de ce membre ou de ce candidat/stagiaire ne doivent pas accepter un cadeau ou l'hospitalité de la part du client ou d'une entité liée, y compris un escompte sur un produit ou un service, à moins que la valeur du cadeau ou de l'hospitalité soit manifestement négligeable pour le membre, le candidat/stagiaire ou le cabinet, suivant le cas.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.4 Interdictions particulières aux missions de certification et aux missions d'application de procédures d'audit spécifiées

Fusions et acquisitions menées par les clients

40) a) 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 :

i) le membre ou le cabinet mette fin, avant la date d'entrée en vigueur de la fusion ou de l'acquisition, à l'activité, aux intérêts ou à la relation en cause;

ii) le membre ou le cabinet mette fin, dès que cela est raisonnablement possible et, dans tous les cas, dans les six mois suivant la date d'entrée en vigueur de la fusion ou de l'acquisition, à l'activité, aux intérêts ou à la relation en cause, et que les dispositions de l'alinéa 40) b) de la règle 204.4 soient respectées; ou

iii) le membre ou le cabinet ait achevé une partie importante des travaux de la mission d'audit ou d'examen et prévoie être en mesure de terminer la mission dans un court délai, que le membre ou le cabinet mette fin à son rôle de fournisseur de services d'audit ou d'examen une fois cette mission achevée, et que les dispositions de l'alinéa 40) b) de la règle 204.4 soient respectées.

b) Malgré le fait qu'il existe ou ait existé une activité, des intérêts ou une relation décrits à l'alinéa 40) a) de la règle 204.4, les dispositions des sous-alinéas 40) a) ii) et 40) a) iii) permettent au membre ou au cabinet de réaliser ou de poursuivre une mission d'audit ou d'examen, à la condition que :

i) le membre ou le cabinet apprécie et analyse, avec le comité d'audit, la gravité de la menace créée par l'activité, les intérêts ou la relation en cause, ainsi que les raisons pour lesquelles le membre ou le cabinet n'a pas mis fin à l'activité, aux intérêts ou à la relation, ou ne peut raisonnablement y mettre fin avant la date d'entrée en vigueur de la fusion ou de l'acquisition, ou dans les six mois qui suivent, selon le cas;

ii) le comité d'audit demande au membre ou au cabinet d'achever la mission d'audit ou d'examen;

iii) toute personne ayant participé à l'activité, eu des intérêts ou entretenu la relation ne participe pas à la mission d'audit ou d'examen et ne soit pas responsable du contrôle qualité de la mission; et

iv) le membre ou le cabinet prenne les mesures appropriées, après en avoir discuté avec le comité d'audit, pour répondre à la menace créée par l'activité, les intérêts ou la relation en cause.

c) Lorsque l'activité, les intérêts ou la relation passés ou actuels décrits à l'alinéa 40) a) de la règle 204.4 créent une menace si grave pour l'indépendance que même la conformité aux dispositions des alinéas 40) a) et 40) b) de la règle 204.4 ne peut la ramener à un niveau acceptable, le membre ou le cabinet ne doit pas réaliser ou poursuivre la mission d'audit ou d'examen.

INDICATIONS – Paragraphe 40) de la règle 204.4

1 Lorsqu'une activité, des intérêts ou une relation qui sont à l'origine d'une menace pour l'indépendance ne prennent pas fin avant la date d'entrée en vigueur de la fusion ou de

l'acquisition, l'alinéa 40) b) de la règle 204.4 décrit les circonstances dans lesquelles le membre ou le cabinet peut réaliser ou poursuivre la mission d'audit ou d'examen, à la condition que le membre ou le cabinet prenne les mesures appropriées, après en avoir discuté avec le comité d'audit. Voici des exemples de mesures susceptibles d'être prises :

- demander à un autre comptable professionnel de procéder à une revue de la mission d'audit ou d'examen, ou des travaux autres que de certification pertinents, suivant le cas;
- demander à un autre cabinet d'examiner les résultats du service autre que de certification pertinent, ou demander à un autre cabinet d'exécuter de nouveau ce service dans la mesure nécessaire pour qu'il puisse en assumer la responsabilité;
- demander à un autre comptable professionnel, qui n'appartient pas au cabinet qui réalise la mission d'audit ou d'examen, de réaliser une revue équivalente à une revue du contrôle qualité de la mission.

2 L'alinéa 40) c) de la règle 204.4 prévoit que même si toutes les exigences de la règle sont respectées, lorsque l'activité, les intérêts ou la relation créent une menace si grave pour l'indépendance que même la conformité aux dispositions des alinéas 40) a) et b) ne peut la ramener à un niveau acceptable, le membre ou le cabinet est tenu de se retirer de la mission d'audit ou d'examen en question. Pour déterminer si l'activité, les intérêts ou la relation continuent de créer une menace dont la gravité forcerait le membre ou le cabinet à démissionner, il y a lieu de tenir compte d'éléments comme les suivants :

- la nature et l'importance de l'activité, des intérêts ou de la relation;
- la mesure dans laquelle l'activité, les intérêts ou la relation continuent d'avoir une incidence sur les états financiers faisant l'objet d'un audit ou d'un examen réalisé par le membre ou le cabinet;
- la nature et l'importance des nouvelles relations avec l'autre entité, par exemple lorsque l'autre entité devient une société mère, une filiale ou une cliente;
- le caractère approprié des mesures prises, comme il est indiqué à l'alinéa 40) b) de la règle 204.4, pour répondre à la menace créée par l'activité, les intérêts ou la relation.

De plus, il convient de rappeler aux membres et aux cabinets qu'ils doivent, aux termes de la règle 202.2, faire preuve d'objectivité dans la prestation de services professionnels.

Documentation

3 Les membres et les cabinets sont également tenus, selon l'alinéa f) de la règle 204.5, de consigner en dossier :

- la description de l'activité, des intérêts ou de la relation auxquels le membre ou le cabinet n'aura pas mis fin avant la date d'entrée en vigueur de la fusion ou de l'acquisition, et les raisons pour lesquelles il n'y aura pas mis fin;
- les conclusions des entretiens avec le comité d'audit et les mesures prises pour répondre à la menace créée par l'activité, les intérêts ou la relation en question;
- les raisons qui motivent la décision du membre ou du cabinet.

204 Indépendance

RÈGLES :
204.5 Documentation

a) Le membre ou le cabinet qui, conformément à la règle 204.3, a identifié une menace qui n'est pas manifestement négligeable, doit consigner en dossier sa décision d'accepter la mission en cause ou de la poursuivre. La documentation en dossier doit comprendre les informations suivantes :

i) la nature de la mission;
ii) la menace en question;
iii) la ou les sauvegardes qui ont été déterminées et mises en place pour éliminer la menace ou la ramener à un niveau acceptable; et
iv) la façon dont, selon le jugement professionnel du membre ou du cabinet, les sauvegardes permettent d'éliminer la menace ou de la ramener à un niveau acceptable.

b) Le membre ou le cabinet qui, en situation d'urgence, fournit des services de comptabilité ou de tenue de comptes à un client qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, conformément à l'alinéa 24) b) de la règle 204.4, doit consigner en dossier, d'une part, les raisons pour lesquelles la situation est considérée comme urgente et, d'autre part, le fait que le membre ou le cabinet s'est conformé aux dispositions des sous-alinéas 24) b) i) à 24) b) iv) de la règle.

c) Le membre ou le cabinet qui, en situation d'urgence, procède au calcul des passifs ou des actifs d'impôt exigible ou d'impôt futur pour un client de services d'audit qui est un émetteur assujetti ou une entité cotée, conformément à l'alinéa 34) b) de la règle 204.4, en vue de la préparation des écritures comptables faisant l'objet de l'audit devant être réalisé par le membre ou le cabinet, doit consigner en dossier, d'une part, les raisons pour lesquelles la situation est considérée comme urgente et, d'autre part, le fait que le membre ou le cabinet s'est conformé aux dispositions des sous-alinéas 34) b) i) à 34) b) iv) de la règle.

d) Le membre ou le cabinet qui, conformément à l'alinéa 35) a) de la règle 204.4, réalise une mission d'audit ou d'examen pour un client lorsque le membre, le cabinet, un cabinet membre du réseau ou un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau a fourni au client un service autre que de certification visé aux paragraphes 22) à 34) de la règle 204.4 avant la période visée par la mission, mais pendant ou après la période couverte par les états financiers faisant l'objet de l'audit ou de l'examen devant être réalisé par le membre ou le cabinet, doit consigner en dossier :

i) la description du service autre que de certification fourni antérieurement;
ii) les conclusions des entretiens avec le comité d'audit;
iii) les mesures supplémentaires prises pour répondre à la menace créée par la prestation du service autre que de certification fourni antérieurement; et
iv) les raisons qui motivent la décision du membre ou du cabinet.

e) Le membre ou le cabinet qui, conformément à l'alinéa 35) b) de la règle 204.4, réalise une mission d'audit pour un client qui est devenu un émetteur assujetti ou une entité cotée, dans le cas où le membre, le cabinet, un cabinet membre du réseau ou un membre du cabinet ou d'un cabinet membre du réseau a fourni au client un service autre que de certification avant que le client devienne un émetteur assujetti ou une entité cotée, et où les dispositions des paragraphes 22) à 34) de la règle 204.4 auraient empêché le membre ou le cabinet de réaliser une mission d'audit pour un émetteur assujetti ou une entité cotée, doit consigner en dossier :

i) la description du service autre que de certification;
ii) les conclusions des entretiens avec le comité d'audit;

iii) les mesures supplémentaires prises pour répondre à la menace créée par la prestation du service autre que de certification; et
iv) les raisons qui motivent la décision du membre ou du cabinet.

f) Le membre ou le cabinet qui, conformément aux alinéas 40) a) et 40) b) de la règle 204.4, réalise ou poursuit une mission d'audit ou d'examen 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, doit consigner en dossier :
i) la description de l'activité, des intérêts ou de la relation auxquels le membre ou le cabinet n'aura pas mis fin avant la date d'entrée en vigueur de la fusion ou de l'acquisition, et les raisons pour lesquelles il n'y aura pas mis fin;
ii) les conclusions des entretiens avec le comité d'audit et les mesures prises pour répondre à la menace créée par l'activité, les intérêts ou la relation en question; et
iii) les raisons qui motivent la décision du membre ou du cabinet.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.6 Manquement à une disposition de la règle 204.3 ou 204.4

a) Lorsqu'un membre ou un candidat/stagiaire constate un manquement à une disposition de la règle 204.3 ou 204.4 eu égard à une mission de certification, il doit immédiatement communiquer la nature de ce manquement conformément aux politiques et procédures du cabinet visant la communication des manquements.

b) La personne ayant été avisée du manquement doit veiller à ce que :
- *i) la gravité du manquement soit appréciée;*
- *ii) les mesures énoncées aux alinéas d) à h) soient prises; et*
- *iii) la nature du manquement soit communiquée à un cabinet membre du réseau, au besoin.*

c) Malgré les dispositions de la règle 204.2, lorsqu'un manquement aux dispositions de la règle 204.3 ou 204.4 est constaté, la mission de certification concernée peut se poursuivre, à condition que :
- *i) l'activité, les intérêts ou la relation à l'origine du manquement soient terminés, suspendus ou éliminés et qu'il ait été remédié aux conséquences du manquement;*
- *ii) les exigences législatives ou réglementaires applicables relativement au manquement soient respectées;*
- *iii) la gravité du manquement et de son incidence sur l'objectivité et sur la capacité de délivrer une opinion d'audit, un rapport de mission d'examen ou un autre rapport de certification, selon le cas, ait été appréciée, et qu'on en soit venu à la conclusion qu'il était possible que des mesures appropriées aux circonstances soient prises pour remédier de manière satisfaisante aux conséquences du manquement, de sorte qu'un observateur raisonnable conclurait vraisemblablement que l'objectivité n'a pas été compromise; et*
- *iv) cette conclusion ait reçu, conformément aux dispositions de l'alinéa d) ci-dessous, l'accord :*
  - *A) du comité d'audit, des responsables de la gouvernance ou de la partie qui a retenu les services du cabinet, selon ce qui convient, dans le cas d'une mission de certification qui n'est pas une mission d'audit ou d'examen, ou*
  - *B) du comité d'audit ou des responsables de la gouvernance dans le cas d'une mission d'audit ou d'examen.*

d) i) Lorsqu'on en vient à la conclusion que des mesures appropriées aux circonstances ont été prises ou peuvent être prises pour remédier de manière satisfaisante aux conséquences du manquement, il faut en discuter avec le comité d'audit ou les responsables de la gouvernance, ou, dans le cas d'une mission de certification qui n'est pas une mission d'audit ou d'examen, avec la partie qui a retenu les services du cabinet, et obtenir un accord relativement à cette conclusion.

ii) Dans le cas d'une mission de certification qui n'est pas une mission d'audit ou d'examen, le moment choisi pour cette discussion doit tenir compte des circonstances de la mission et du manquement.

iii) Dans le cas d'une mission d'audit ou d'examen, cette discussion doit avoir lieu dès que possible, à moins que le comité d'audit ou les responsables de la gouvernance aient établi un autre calendrier pour la communication des manquements de peu d'importance et que le manquement soit de peu d'importance. De plus, les éléments suivants doivent être communiqués par écrit au comité d'audit ou aux responsables de la gouvernance :
- *A) la nature, la durée et la gravité du manquement;*
- *B) la façon dont le manquement s'est produit et a été constaté;*
- *C) une description des mesures prises ou proposées et les raisons expliquant comment*

ces mesures permettront de remédier de manière satisfaisante aux conséquences du manquement et permettront la poursuite de la mission d'audit ou d'examen;

D) une description des politiques et procédures du cabinet qui sont pertinentes quant au manquement et qui visent à fournir l'assurance raisonnable que l'indépendance est préservée, ainsi qu'une description des mesures prises ou proposées par le cabinet pour atténuer ou éviter le risque que d'autres manquements se produisent; et

E) une conclusion précisant que l'objectivité n'a pas été compromise.

e) i) Si l'on en vient à la conclusion qu'il n'est pas possible de prendre des mesures appropriées aux circonstances pour remédier de manière satisfaisante aux conséquences du manquement, il faut en discuter dès que possible avec le comité d'audit ou les responsables de la gouvernance, ou, dans le cas d'une mission de certification qui n'est pas une mission d'audit ou d'examen, avec la partie qui a retenu les services du cabinet, et prendre les mesures nécessaires pour mettre fin à la mission conformément aux exigences législatives ou réglementaires applicables et pertinentes quant à la cessation de la mission.

ii) Si le comité d'audit, les responsables de la gouvernance ou la partie qui a retenu les services du cabinet ne donnent pas leur accord quant à la possibilité que des mesures appropriées puissent remédier de manière satisfaisante aux conséquences du manquement, les mesures nécessaires doivent être prises pour mettre fin à la mission conformément aux exigences législatives ou réglementaires applicables et pertinentes quant à la cessation de la mission.

f) Si le manquement s'est produit antérieurement à la délivrance d'une opinion d'audit relative à une mission précédente ou d'un rapport d'une mission d'examen ou d'une autre mission de certification précédente, il faut :

i) examiner l'incidence du manquement, le cas échéant, sur les opinions d'audit ou les rapports de mission d'examen ou d'autres missions de certification précédemment délivrés;

ii) en discuter avec le comité d'audit ou les responsables de la gouvernance, ou, dans le cas d'une mission de certification qui n'est pas une mission d'audit ou d'examen, la partie qui a retenu les services du cabinet; et

iii) déterminer s'il est nécessaire de retirer ces opinions ou rapports.

g) Les éléments suivants doivent être consignés en dossier :

i) le manquement;

ii) les mesures prises;

iii) les principales décisions prises;

iv) l'examen de l'incidence du manquement, le cas échéant, sur les opinions d'audit ou les rapports de missions d'examen ou d'autres missions de certification précédemment délivrés;

v) la conclusion, si une telle conclusion est dégagée, que l'objectivité n'a pas été compromise, de sorte qu'une opinion d'audit ou un rapport de mission d'examen ou d'autre mission de certification peut être délivré;

vi) une analyse à l'appui de cette conclusion;

vii) toutes les questions abordées avec le comité d'audit, les responsables de la gouvernance ou la partie qui a retenu les services du cabinet; et

viii) les discussions, le cas échéant, avec l'organisation provinciale de CPA, l'autorité de réglementation compétente ou une autre autorité de surveillance.

h) Dans l'éventualité d'un manquement aux dispositions de la règle 204.3 ou 204.4 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, les informations concernant ce manquement doivent être communiquées à l'organisation provinciale de CPA.

INDICATIONS – Règle 204.6

1 La règle 204.6 traite des situations dans lesquelles un membre ou un candidat/stagiaire :

a) constate l'existence d'une activité, d'intérêts ou d'une relation qui, si elle avait été constatée avant le début de la mission de certification, aurait soit entraîné l'interdiction de réaliser la mission, soit créé une menace pour l'indépendance qui aurait nécessité l'appréciation de la gravité de cette menace et l'application de sauvegardes propres à ramener celles-ci à un niveau acceptable; ou

b) constate que les sauvegardes mises en place pour répondre à une menace précédemment constatée n'ont pas été efficaces pour ramener la menace pour l'indépendance à un niveau acceptable.

Ces situations constituent un manquement à la Règle 204 et peuvent se produire même si le cabinet dispose de politiques et procédures visant à fournir l'assurance raisonnable que l'indépendance est préservée. Un tel manquement peut avoir pour conséquence la nécessité de mettre fin à la mission de certification.

2 Lorsqu'un membre ou un candidat/stagiaire constate qu'un tel manquement s'est produit, la règle 204.6 exige :

- que le manquement soit immédiatement communiqué conformément aux politiques et procédures du cabinet visant la communication des manquements;
- que l'activité, les intérêts ou la relation à l'origine du manquement soient terminés, suspendus ou éliminés; et
- qu'il soit remédié aux conséquences du manquement.

Selon le *Manuel de CPA Canada – Certification* (NCCQ 1), le cabinet est tenu d'établir des politiques et procédures destinées à lui fournir l'assurance raisonnable que les manquements aux règles d'indépendance lui sont signalés, et à lui permettre de prendre les mesures appropriées pour remédier à ces situations. La NCCQ 1 exige également que ces manquements soient signalés à des personnes en particulier au sein du cabinet.

3 Lorsqu'un manquement est constaté, la personne à qui le manquement a été signalé doit s'assurer qu'il est procédé à une appréciation de la gravité du manquement, de son incidence sur l'objectivité et de la question de savoir si une opinion d'audit, un rapport de mission d'examen ou d'une autre mission de certification peut quand même être délivré ou si un rapport précédemment délivré doit être retiré. Une telle appréciation exige que l'on exerce son jugement professionnel, en se demandant si un observateur raisonnable conclurait vraisemblablement que l'objectivité a été compromise. La gravité du manquement dépend de facteurs tels que :

- la nature et la durée du manquement;
- le nombre et la nature de tous les manquements précédents à l'égard de la mission de certification;
- la question de savoir si un membre de l'équipe de mission avait connaissance de l'activité, des intérêts ou de la relation à l'origine du manquement;
- la question de savoir si la personne à l'origine du manquement est un membre de l'équipe de mission ou une personne soumise à des exigences en matière d'indépendance;
- s'il existe un lien entre le manquement et un membre de l'équipe de mission, le rôle de ce membre;

- si le manquement découle de la prestation d'un service professionnel, l'incidence de ce service professionnel, le cas échéant, sur les éléments faisant l'objet de la mission; et
- l'ampleur de la menace ou des menaces créées par le manquement.

4 Selon la gravité du manquement, il peut être nécessaire de mettre fin à la mission de certification ou de retirer un rapport de mission de certification précédemment délivré, ou il peut être possible de prendre des mesures appropriées aux circonstances pour remédier de manière satisfaisante aux conséquences du manquement.

5 Voici des exemples de mesures qu'il peut être approprié de prendre :

- exclure la personne concernée de l'équipe de mission;
- procéder à une revue supplémentaire des travaux de certification de la mission en cause ou exécuter à nouveau ces travaux dans la mesure nécessaire, dans les deux cas en ayant recours à des membres du personnel différents;
- recommander que le client fasse appel à un autre cabinet pour que celui-ci procède à une revue des travaux de certification de la mission en cause ou pour qu'il exécute de nouveau ces travaux dans la mesure nécessaire; et
- lorsque le manquement est lié à un service autre que de certification qui a une incidence sur les éléments faisant l'objet de la mission de certification, demander à un autre cabinet d'examiner les résultats du service autre que de certification ou demander à un autre cabinet d'exécuter de nouveau ce service dans la mesure nécessaire pour que cet autre cabinet puisse en assumer la responsabilité.

204 Indépendance

RÈGLES :

204.7 Obligation pour le membre de faire mention des intérêts et relations interdits

a) Le membre ou le candidat/stagiaire qui entretient une relation, a des intérêts ou a fourni un service professionnel interdits aux termes de la présente règle doit en aviser par écrit un associé désigné du cabinet.

b) Le membre ou le candidat/stagiaire qui a été désigné pour faire partie d'une équipe de mission affectée à un client de services 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.

204 Indépendance

RÈGLE :
204.8 Obligation pour le cabinet de s'assurer de la conformité

Le cabinet qui réalise une mission de certification doit s'assurer que ses membres 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 aux termes des règles 204.1, 204.3, 204.4 ou 204.9.

(Note : La règle de conformité qui précède met l'accent sur les cabinets. La règle qui suit met l'accent sur les membres.)

Le membre qui est associé ou propriétaire d'un cabinet, ou le membre dont la société professionnelle est associée ou propriétaire d'un cabinet, doit s'assurer que le cabinet respecte les règles 204.1, 204.3, 204.4 et 204.9 et que ses membres 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 aux termes des règles 204.1, 204.3, 204.4 ou 204.9.

INDICATIONS – Règle 204.8

1 Est considérée comme membre du cabinet toute personne associée au cabinet dans le cadre des activités de celui-ci. Les membres du cabinet, y compris les employés qui ne relèvent pas de la compétence de l'organisation provinciale de CPA, pourraient avoir des intérêts, entretenir une relation ou fournir un service qui entraîneraient l'interdiction pour le cabinet de réaliser une mission en particulier. La règle 204.8 exige que le membre qui est associé ou propriétaire d'un cabinet s'assure que le cabinet, ainsi que tous ses membres, y compris ceux qui ne sont pas détenteurs du droit d'exercice, 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 aux termes des règles 204.1, 204.3, 204.4 ou 204.9.

204 Indépendance

204.9 Indépendance : missions en matière d'insolvabilité
DÉFINITIONS :
Les définitions suivantes s'appliquent à la règle 204.9 :

« les Lois » — *Ce terme s'entend de certaines lois fédérales, soit la* Loi sur les arrangements avec les créanciers des compagnies*, la* Loi sur la faillite et l'insolvabilité *et la* Loi sur les liquidations et les restructurations*, ainsi que de la législation provinciale ou territoriale pertinente, ou de toute combinaison de celles-ci, selon les circonstances.*

« représentant d'un créancier garanti », « liquidateur », « inspecteur », « séquestre », « administrateur-séquestre », « syndic » *et* ***« syndic de faillite » —*** *Ces termes ont le sens qui leur est attribué dans les Lois.*

RÈGLE :
Le détenteur du droit d'exercice qui réalise une mission ou participe à une mission consistant à fournir des services à un titre quelconque dans une situation d'insolvabilité — notamment en qualité de syndic de faillite, de liquidateur, de séquestre ou d'administrateur-séquestre — doit être et demeurer indépendant de sorte que le détenteur du droit d'exercice et les membres du cabinet soient et demeurent libres de toute influence, de tous intérêts ou de toute relation qui, eu égard à la mission, porteraient atteinte au jugement professionnel ou à l'objectivité du détenteur du droit d'exercice ou d'un membre du cabinet, ou pourraient être interprétés, aux yeux d'un observateur raisonnable, comme ayant cet effet.

INDICATIONS – Règle 204.9

1 La règle 204.9 traite de l'objectivité et de l'indépendance dans la prestation de services en matière d'insolvabilité. Les présentes indications décrivent comment, de l'avis du Conseil, un observateur raisonnable pourrait percevoir certaines situations liées aux services en matière d'insolvabilité.

2 Aucun détenteur du droit d'exercice, ou membre du cabinet ou membre de leur famille immédiate ne devrait faire l'acquisition, directement ou indirectement, de quelque manière que ce soit, de biens dont l'administration est confiée au détenteur du droit d'exercice. Ces parties peuvent toutefois faire l'acquisition de biens auprès d'une entreprise de vente au détail administrée par le détenteur du droit d'exercice, pourvu que les biens en question soient offerts en vente au grand public et que ni le détenteur du droit d'exercice, ni les membres du cabinet, ni les membres de leur famille immédiate ne se soient vu offrir ou n'aient accepté un traitement spécial ou de faveur par rapport à celui qui est réservé au public.

3 Le détenteur du droit d'exercice devrait éviter de se trouver en situation de conflit d'intérêts. Partant de ce principe, aucun détenteur du droit d'exercice ne devrait accepter, à moins d'une autorisation expresse du tribunal, un poste de séquestre, d'administrateur-séquestre, de représentant d'un créancier garanti ou de liquidateur, ni aucun autre poste ou fonction sous le régime des lois, sauf en qualité d'inspecteur, relativement à un débiteur, lorsque le détenteur du droit d'exercice est, ou a été à quelque moment au cours des deux dernières années :

- administrateur ou dirigeant du débiteur;
- employeur ou employé du débiteur ou de l'un de ses administrateurs ou dirigeants;
- lié au débiteur ou à l'un de ses administrateurs ou dirigeants;
- auditeur, comptable ou conseiller juridique ou encore associé ou employé de l'auditeur,

du comptable ou du conseiller juridique du débiteur.

4 En cas de conflit d'intérêts, réel ou apparent, le détenteur du droit d'exercice devrait en informer pleinement toutes les parties intéressées et obtenir leur consentement. Partant de ce principe, aucun détenteur du droit d'exercice ne devrait accepter :

- d'être nommé syndic lorsque le détenteur du droit d'exercice a déjà accepté une nomination à titre de séquestre, d'administrateur-séquestre, de représentant d'un créancier garanti, de liquidateur, de fiduciaire en vertu d'un acte de fiducie établi par la société faillie ou par une société liée à la société faillie, ou de représentant d'une personne liée au failli, sans avoir auparavant fait état de cette nomination antérieure. Le détenteur du droit d'exercice doit informer les créanciers du failli de cette nomination antérieure dès que cela est raisonnablement possible;
- d'être nommé séquestre, administrateur-séquestre ou représentant d'un créancier garanti d'une personne liée au failli lorsque le membre ou le cabinet a déjà accepté d'être nommé syndic, sans obtenir au préalable l'autorisation des inspecteurs de l'actif du failli. Si aucun inspecteur n'a encore été désigné au moment de l'acceptation de la seconde nomination, le détenteur du droit d'exercice devrait obtenir l'approbation des créanciers du failli concernant cette acceptation dès que cela est raisonnablement possible; par ailleurs, si la seconde nomination est acceptée avant l'obtention de l'approbation des créanciers, elle devrait l'être sous réserve de cette approbation;
- d'être nommé séquestre, administrateur-séquestre, représentant d'un créancier garanti ou syndic relativement à une société pour laquelle le détenteur du droit d'exercice est ou a été, à quelque moment au cours de la période de deux ans commençant à la date du dernier rapport de l'auditeur ou du dernier rapport de mission d'examen, le fiduciaire (ou lié au fiduciaire) désigné en vertu d'un acte de fiducie établi par cette société ou par toute société liée à celle-ci, sans obtenir au préalable l'autorisation des créanciers garantis aux termes de cet acte de fiducie. S'il accepte d'être nommé syndic, le membre ou le cabinet devrait, dès que cela est raisonnablement possible, informer les créanciers de la société faillie du fait qu'il a été antérieurement fiduciaire (ou lié à un fiduciaire) désigné en vertu d'un acte de fiducie établi par la société faillie ou par toute société liée à la société faillie;
- d'être nommé séquestre, administrateur-séquestre, représentant d'un créancier garanti, liquidateur d'une société insolvable, ou syndic relativement à une société lorsque le détenteur du droit d'exercice est lié à un dirigeant ou à un administrateur de cette société;
- d'être nommé séquestre, administrateur-séquestre, représentant d'un créancier garanti ou syndic relativement à une personne ou à une société lorsque le détenteur du droit d'exercice est un créancier, un dirigeant ou un administrateur d'une société qui elle-même est un créancier de cette personne ou de cette société, à moins que la relation en question soit suffisamment indirecte pour que le membre ou le cabinet soit en mesure d'agir en toute indépendance, réelle et apparente.

5 Aux fins des paragraphes 3 et 4 des présentes indications, des personnes sont liées entre elles si elles sont considérées comme telles aux termes de la définition prévue dans les Lois.

6 Le détenteur du droit d'exercice qui fournit des services en matière d'insolvabilité devrait veiller à ne pas entretenir, avec des associés retraités, des relations qui pourraient être perçues comme portant atteinte à son indépendance. Pour plus d'information sur les membres retraités, voir les indications relatives à la définition de « membre du cabinet » présentées dans la section « Indications – Définitions applicables à la Règle 204 ».

204 Indépendance

RÈGLE :
204.10 Mention des atteintes à l'indépendance

Le membre ou le cabinet qui exerce en expertise comptable ou dans une entreprise ou unité d'exercice liée et qui fournit un service non visé par les règles 204.1 à 204.9 doit faire mention de toute activité, de tous intérêts ou de toute relation qui, eu égard à la mission, seraient interprétés, aux yeux d'un observateur raisonnable, comme portant atteinte à l'indépendance du membre ou du cabinet au point de sembler constituer une entrave au jugement professionnel ou à l'objectivité du membre, du cabinet ou d'un membre du cabinet. Cette mention doit être faite dans le rapport écrit 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'influence, des intérêts ou de la relation, de même que l'importance des intérêts.

INDICATIONS – Règle 204.10

1 Les membres et les cabinets qui fournissent un service professionnel pour lequel ils n'ont pas à être indépendants sont tenus, en vertu de la règle 204.10, de faire mention de toute activité, de tous intérêts ou de toute relation qui, eu égard au service professionnel, seraient perçus, aux yeux d'un observateur raisonnable, comme portant atteinte à l'indépendance du membre ou du cabinet. Les membres et les cabinets devraient se reporter aux règles 204.1 à 204.9 et aux indications qui s'y rattachent pour déterminer s'ils doivent être indépendants et s'ils seraient perçus comme étant indépendants relativement à des missions particulières.

2 Cette règle s'applique indépendamment du fait qu'un rapport écrit ou une autre communication ait ou non été fourni; la mention doit indiquer la nature de l'activité ou de la relation, ainsi que la nature et l'étendue des intérêts. Toute communication écrite concernant ou accompagnant des états financiers ou des informations de nature financière ou autre doit comporter la mention en question.

3 L'indépendance n'est pas obligatoire pour les missions de compilation. Lorsque l'indépendance du fournisseur du service de compilation peut sembler être compromise, l'obligation de mention prévue à la règle 204.10 s'applique.

4 Aux fins de la règle 204.10, 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.

5 La prestation de services en matière de déclarations fiscales peut exiger la mention de certains faits au sujet des renseignements produits avec les déclarations. Si les services fournis consistent simplement à réunir les données obtenues du contribuable et à préparer une déclaration en fonction de ces données, alors le membre ou le cabinet n'a fait que traiter les informations en question et l'obligation de mention ne devrait pas s'appliquer.

6 Les membres et les cabinets doivent garder à l'esprit qu'une mention faite en conformité avec la règle 204.10 ne les libère pas de l'obligation de se conformer aux dispositions du Code des CPA et, en particulier, aux règles 201, 202, 205 et 206.

204 Indépendance

Les règles 204.11 à 204.19 sont réservées pour utilisation future.

204 Indépendance

204.20 Audits réalisés en application des lois électorales
DÉFINITIONS :
Les définitions suivantes s'appliquent à la règle 204.20 et aux indications qui s'y rattachent :

« la Loi » *— Ce terme s'entend de la* Loi électorale du Canada *ou de la législation provinciale ou territoriale pertinente.*

« candidat à une élection » *— Ce terme a le sens qui lui est attribué dans la Loi.*

« agent enregistré », « parti enregistré », « agent officiel », « association enregistrée », « candidat à la direction », « candidat à l'investiture » *et* ***« période électorale »*** *— Ces termes ont le sens qui leur est attribué dans la Loi.*

RÈGLE :
Le membre ou le cabinet qui réalise un audit en application de la législation fédérale, provinciale, territoriale ou autre concernant un candidat à une élection, un agent enregistré, un parti enregistré, un agent officiel, une association enregistrée, un candidat à la direction ou un candidat à l'investiture doit se conformer aux dispositions des règles 204.1 et 204.3.

INDICATIONS – Règle 204.20

Introduction

1 La Loi exige que des comptes de campagne audités soient produits par les agents principaux des partis enregistrés, par les agents officiels des candidats à une élection et, dans certains cas, par les agents financiers des associations enregistrées, les candidats à la direction et les candidats à l'investiture. Chaque compte de campagne doit faire l'objet d'un rapport par un auditeur qui est membre en règle d'un ordre professionnel, d'une association ou d'une organisation de comptables professionnels, ou par un cabinet formé de membres en règle.

Dispositions législatives relatives à l'inadmissibilité

2 La Loi énumère un certain nombre de personnes (ci-après appelées « personnes inadmissibles ») qui ne peuvent agir en qualité d'auditeur pour un parti enregistré, un candidat à une élection, une association enregistrée, un candidat à la direction ou un candidat à l'investiture. Ces personnes inadmissibles sont les suivantes :

- les fonctionnaires électoraux et le personnel du directeur du scrutin;
- le candidat à une élection;
- l'agent officiel du candidat à une élection;
- l'agent principal d'un parti enregistré ou d'un parti admissible;
- les agents enregistrés d'un parti enregistré;
- les agents de circonscription d'une association enregistrée;
- les candidats à la direction et leurs agents de campagne à la direction;
- les candidats à l'investiture et leur agent financier;
- l'agent financier d'un tiers enregistré.

3 La Loi interdit à une personne inadmissible de participer aux travaux d'audit relatifs aux écritures comptables ou à la préparation du rapport d'audit du compte de campagne d'un candidat à une élection, d'un candidat à la direction ou d'un candidat à l'investiture (sauf pour répondre à une demande d'information de l'auditeur). Aucune restriction semblable n'est imposée à l'auditeur d'un compte de campagne d'un parti enregistré ou d'une association enregistrée. Une personne admissible peut être nommée en tant qu'auditeur pour un candidat

à une élection même si elle est membre d'un cabinet qui a été nommé comme auditeur pour un parti enregistré ou un candidat dans une autre circonscription.

Extension des dispositions relatives à l'inadmissibilité

4 Sans vouloir accroître indûment les interdictions législatives, l'organisation provinciale de CPA considère qu'il existe d'autres intérêts et relations, en plus de ceux qui sont indiqués dans la Loi, qui pourraient porter atteinte, ou être perçus comme portant atteinte, à l'objectivité de l'auditeur. Les présentes indications font état des points de vue de la profession sur les intérêts et les relations inacceptables, relativement aux audits réalisés en application de la Loi, et portent donc sur les intérêts et relations qui sont interdits par la Loi ainsi que sur ceux qui sont inacceptables sur le plan professionnel.

5 Des exigences trop strictes, conjuguées à la participation généralisée des détenteurs du droit d'exercice au processus politique, à titre de citoyens, pourraient rendre presque impossible l'application pratique des dispositions de la Loi relatives à l'audit. Par conséquent, les présentes indications ne couvrent que les intérêts et les relations les plus manifestement susceptibles d'être considérés comme inacceptables. Une interprétation trop étroite pourrait, compte tenu des nombreux conflits d'intérêt envisageables, placer les détenteurs du droit d'exercice dans la quasi-impossibilité de répondre aux besoins de la collectivité.

Audit concernant un candidat à une élection

6 Il se peut qu'un détenteur du droit d'exercice ne se conforme pas aux dispositions de la règle 204.1 s'il agit à titre d'auditeur pour un candidat à une élection alors que :

- pendant la période électorale, il effectue un travail rémunéré pour un candidat à l'élection ou un parti enregistré;
- pendant la période électorale, il effectue pour ce candidat à l'élection ou le parti enregistré de ce candidat un travail bénévole consistant :
  - soit à exercer une fonction de direction dans l'organisation de la campagne électorale du candidat ou du parti,
  - soit à remplir une fonction importante dans la collecte, l'utilisation ou la garde des fonds servant à la campagne électorale du candidat ou du parti;

ou si un membre de la famille immédiate du détenteur du droit d'exercice ou une autre personne au sein du cabinet :

- est directeur du scrutin, scrutateur, directeur adjoint du scrutin ou greffier du scrutin dans la circonscription du candidat à l'élection ou est le candidat à l'élection, l'agent officiel du candidat à l'élection ou l'agent enregistré du parti enregistré du candidat à l'élection;
- pendant la période électorale, effectue un travail rémunéré pour ce candidat à l'élection ou le parti enregistré de ce candidat;
- pendant la période électorale, effectue pour ce candidat à l'élection ou le parti enregistré de ce candidat un travail bénévole tel que ce travail est décrit ci-dessus.

7 Lorsque le détenteur du droit d'exercice est une « personne inadmissible » à l'égard d'un candidat à une élection donné, l'application de la règle 204.1 fait en sorte que le cabinet auquel le détenteur du droit d'exercice est associé ne peut agir à titre d'auditeur pour ce candidat à une élection.

Comme il est indiqué au paragraphe 3, les personnes inadmissibles décrites dans la Loi ne peuvent participer aux travaux d'audit relatifs au compte de campagne d'un candidat à une élection. L'extension de cette disposition fait en sorte que le détenteur du droit d'exercice qui ne peut agir à titre d'auditeur pour un candidat à une élection, en raison de l'une ou l'autre des relations décrites au paragraphe 6, ne peut non plus participer aux travaux d'audit relatifs au compte de campagne d'un candidat.

Audit concernant un parti enregistré, une association enregistrée, un candidat à la direction ou un candidat à l'investiture

8 L'extension des interdictions législatives énoncées dans la Loi fait en sorte qu'il se peut qu'un détenteur du droit d'exercice ne se conforme pas à la règle 204.1 s'il agit à titre d'auditeur pour un parti enregistré, une association enregistrée, un candidat à la direction ou un candidat à l'investiture et que ce détenteur du droit d'exercice, un membre de sa famille immédiate ou une autre personne au sein du cabinet effectue un travail rémunéré ou bénévole consistant à exercer une fonction de direction dans la campagne ou à remplir une fonction importante dans la collecte, l'utilisation ou la garde des fonds servant au parti, à l'association ou au candidat, selon le cas.

Autres considérations

9 De manière générale, le détenteur du droit d'exercice qui envisage d'agir à titre d'auditeur pour un parti enregistré, un candidat à une élection, une association ou un candidat à la direction ou à l'investiture doit être attentif aux circonstances, non décrites dans les présentes indications, qui pourraient le placer dans une situation susceptible de porter atteinte à son objectivité ou être perçue comme telle. Ce type de question peut se poser, par exemple, en cas de don en espèces ou de don de services professionnels. Le détenteur du droit d'exercice, en tant que citoyen, a la même responsabilité de participation au processus politique que les autres citoyens; cette participation peut prendre la forme d'un soutien financier accordé à un parti enregistré, à une association enregistrée ou à un candidat à la direction ou à l'investiture par le détenteur du droit à l'exercice, un membre de sa famille immédiate ou d'autres personnes au sein du cabinet. Dans ces circonstances précises, une contribution financière ou un don de services professionnels ne crée pas nécessairement, en soi, une atteinte à l'objectivité.

Le détenteur du droit d'exercice doit cependant être conscient de la nécessité de faire preuve de jugement quant au montant d'une telle contribution, et doit être convaincu que cette contribution ne porte pas effectivement atteinte à son objectivité ou à son indépendance.

Il est essentiel que le détenteur du droit d'exercice qui accepte une nomination en vertu de la Loi fasse part de cette acceptation à toutes les personnes du cabinet, de façon à éviter tout conflit avec les dispositions de la Loi concernant les personnes inadmissibles.